

Выплаты работникам при увольнении: учет и налогообложение

Л. П. Белоглазова,
Казанский государственный
финансово-экономический
институт



Прекращение трудовых отношений между работодателем и работником возможно при наличии соответствующих оснований, определенных Трудовым кодексом РФ. Для бухгалтера важно определить сроки расчета и суммы, которые могут выплачиваться работникам при увольнении.

Увольнение по инициативе работника: состав выплат и их отражение в учете

В соответствии с трудовым законодательством работник обязан в письменной форме предупредить работодателя о предстоящем увольнении за две недели. К суммам, которые необходимо выплатить работникам при увольнении по собственному желанию, относятся:

- оплата фактически отработанного времени в месяце увольнения;
- компенсация за неиспользованный отпуск.

Оплата фактически отработанного времени в месяце увольнения рассчитывается в обычном порядке, как и в том случае, если бы работник не увольнялся. Важным моментом является в данном случае определение даты увольнения.

Компенсация за отпуск при увольнении рассчитывается и выплачивается согласно требованиям ст. 127 ТК РФ. Увольняющемуся работнику выплачивается денежная компенсация за все дни неиспользованного отпуска. Если по каким-либо обстоятельствам работнику не предоставлялся отпуск в течение нескольких лет, то при увольнении работодатель обязан выплатить компенсацию за все эти годы. Заявления от работника на выплату компенсации не требуется, поскольку в соответствии с трудовым законодательством это является обязанностью работодателя.

Кроме того, нет ни одного основания для расторжения трудовых отношений, при которых компенсация за неиспользованный отпуск могла бы не выплачиваться. Компенсация выплачивается даже в том случае, если

известно, что с уволенным работником будет заключен новый трудовой договор. Денежная компенсация за неиспользованный отпуск выплачивается независимо от того, получил ли работник право на ежегодный оплачиваемый отпуск в текущем рабочем году (письма Федеральной службы по труду и занятости от 23.06.06 № 944-6; 08.06.07 № 1920-6).

Работник имеет право отказаться от компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении и написать заявление о предоставлении отпуска с последующим увольнением (за исключением случаев увольнения за виновные действия). Однако в соответствии со ст. 127 ТК РФ это является не обязанностью, а правом работодателя (письмо Федеральной службы по труду и занятости от 30.04.08 № 1025-6).

Если работнику все-таки предоставлен отпуск с последующим увольнением, то в этом случае днем увольнения будет считаться последний день отпуска.

Если в соответствии с учетной политикой в организации не создается резерв на оплату отпускных, то начисление суммы компенсации за неиспользованный отпуск или суммы за отпуск при увольнении будет отражаться записями, аналогичными записям по начислению заработной платы отдельных категорий работников.

Если в организации создается резерв на оплату отпускных, то начисление компенсаций будет отражено записью:

Д-т сч. 96 "Резервы предстоящих расходов",

К-т сч. 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

Такая запись возможна только для начисления компенсации за неиспользованный отпуск или отпускных только для тех категорий работников, для оплаты отпускных которых создается резерв.

Исчисление компенсации за неиспользованный отпуск. Действующим документом, регулирующим порядок исчисления дней компенсации за неиспользованный отпуск, являются Правила об очередных и дополнительных отпусках, утвержденные НКТ СССР 30.04.30 № 169 (далее – Правила), в части, не противоречащей Трудовому кодексу РФ. В соответствии с Правилами полная компенсация (т. е. эквивалентная сумме оплаты за отпуск установленной продолжительности) выплачивается работнику, отработавшему не менее 11 месяцев в году. Однако положения гл. 19 ТК РФ обязывают работодателей предоставлять ежегодный отпуск продолжительностью не менее 28 календарных дней, в которые не включаются нерабочие праздничные дни, но не ограничивать максимальное количество календарных дней основного и дополнительного оплачиваемых отпусков.

Таким образом, если работник имеет основной и дополнительные оплачиваемые отпуска более чем 28 календарных дней в году (например, 56 календарных дней), отпуск ему должен предоставляться за меньшее число отработанных месяцев в году. Если работник отработал год не полностью (т. е. по Правилам менее 11 месяцев в году, а по действующему трудовому законодательству – менее чем рабочий год за минусом календарных дней основных и дополнительных отпусков, что может быть менее 11 месяцев в году), сумма отпускных или компенсация за неиспользованный отпуск выплачивается пропорционально продолжительности отпуска, приходящегося на отработанное время. Алгоритм расчета количества календарных дней отпуска, приходящихся на каждый отработанный месяц, будет одинаков в обоих случаях.

Для расчета компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении или суммы отпускных при увольнении применяется следующий порядок:

1. Определяется количество календарных дней отпуска, приходящихся на один отработанный месяц. Для этого число календарных дней ежегодно оплачиваемого основного и дополнительного отпусков, полагающихся

работнику в соответствии с трудовым договором, делится на 12 (количество месяцев в году).

Из этого правила есть исключения:

а) работникам, заключившим трудовой договор на срок до 2 месяцев, предоставляются оплачиваемые отпуска или выплачивается компенсация при увольнении из расчета два рабочих дня за месяц работы (ст. 291 ТК РФ);

б) работникам, занятым на сезонных работах, предоставляются оплачиваемые отпуска из расчета: два рабочих дня за каждый месяц работы (ст. 295 ТК РФ).

2. Определяется количество месяцев, за которые работнику полагается компенсация за неиспользованный отпуск. Отпуск предоставляется не за календарный год, а за рабочий год, отсчет которого ведется со дня заключения трудового договора и приказа (распоряжения) работодателя. При этом, если работник отработал менее половины месяца, за это время не предоставляется компенсация, а если отработал половину и более – месяц принимается в расчет и за него предоставляется компенсация как за полностью отработанный месяц.

3. Рассчитывается сумма отпускных при увольнении или компенсации за неиспользованный отпуск. Среднедневной заработок умножается на количество дней неиспользованного отпуска. Порядок расчета среднего заработка установлен ст. 139 ТК РФ.

При любом режиме работы среднедневной заработок рассчитывается исходя из фактически начисленных ему выплат, включаемых в расчет в соответствии с нормами Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденного постановлением Правительства РФ от 24.12.07 № 922. Расчетный период – 12 календарных месяцев, предшествующих расчету компенсации. Календарным месяцем считается период с 1-го по 30-е (31-е) число соответствующего месяца включительно (в феврале – по 28-е (29-е) число включительно) (пример 1).

Налогообложение выплат. Начисленные суммы заработной платы в месяце увольнения являются базой для исчисления и удержания НДФЛ, ЕСН, взносов на обязательное пенсионное страхование и страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональ-

ПРИМЕР 1

В соответствии с трудовым договором работнику предоставляется основной ежегодный оплачиваемый отпуск продолжительностью 28 календарных дней и дополнительный – 5 календарных дней. Следовательно, на каждый отработанный месяц приходится количество дней отпуска:

$(28 + 5) \text{ дней} : 12 \text{ мес.} = 2,75 \text{ дней.}$

Работник принят в организацию 25 декабря текущего года, а 12 марта следующего года уволен. Все отработанное время включалось в расчет стажа, дающего право на ежегодный отпуск. Количество месяцев, за которые будет выплачена компенсация, – 3.

Работник состоял в трудовых отношениях с организацией 2 полных месяца и 16 дней:

- с 25 декабря по 24 января – 1 мес.;
- с 25 января по 24 февраля – 1 мес.;
- с 25 февраля по 12 марта – 16 дней.

Количество дней, за которые должна быть выплачена компенсация за неиспользованный отпуск, составляет 8,25 дн. ($2,75 \text{ дн.} \cdot 3 \text{ мес.}$).

Среднедневная сумма заработной платы составила 1 750 руб.

Компенсация за неиспользованный отпуск – 14 437,5 руб. ($750 \text{ руб.} \cdot 8,25$) ■

ных заболеваний. Указанные суммы включаются в расходы, учитываемые при налогообложении прибыли.

Компенсация за неиспользованный отпуск при увольнении облагается НДФЛ, однако освобождается от обложения ЕСН и не облагается страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование и обязательное страхование от несчастных случаев.

Если при увольнении вместо компенсации за неиспользованный отпуск работнику на основании заявления предоставляется отпуск и выплачиваются суммы отпускных, то они являются базой для исчисления и удержания НДФЛ, ЕСН и взносов на обязательное пенсионное страхование и страхование от несчастных случаев.

В соответствии с требованиями п. 8 ст. 255 НК РФ при определении базы по налогу на прибыль суммы компенсаций за отпуск или отпускных при увольнении включаются в расходы на оплату труда независимо от их размера. Однако они должны быть предусмотрены трудовым законодательством.

Сумма компенсаций за несколько лет неиспользованного отпуска при увольнении работника может быть учтена в расходах при исчислении налога на прибыль (письмо Минфина России от 11.10.07 № 03-03-06/2/189).

Если в соответствии с условиями локальных нормативных актов работникам предоставляются дополнительные отпуска, не предусмотренные действующим законодательством, то сумма компенсации за такие отпуска, выплачиваемая при увольнении, не должна уменьшать базу по налогу на прибыль (п. 24 ст. 270 НК РФ) (пример 2).

Если при увольнении по собственному желанию работник использовал отпуск авансом, то излишне начисленные и выданные суммы отпускных следует удержать. При отсутствии средств, с которых можно удержать указанные суммы, оформляется приходный кассовый ордер на излишне выданную сумму отпускных за минусом НДФЛ, который был удержан с этих сумм. Такие операции оформляются заявлением на имя руководителя организации о возврате излишне удержанных сумм НДФЛ.

В случае отказа работника возратить излишне полученные суммы организация вправе подать исковое заявление в суд об их принудительном взыскании.

Выплаты при увольнении работника по инициативе работодателя

Расторжение договора по инициативе работодателя может иметь несколько оснований, предусмотренных ст. 81 ТК РФ. Например, ликвидация организации, прекращение деятельности индивидуальным предпринимателем, сокращение численности работников, несоответствие занимаемой должности, неисполнение трудовых обязанностей без уважительных причин или их грубое нарушение. Не допускается увольнение работников по инициативе работодателя (за исключением

ПРИМЕР 2

Рассчитаем суммы, которые учитываются в расходах при налогообложении прибыли по данным примера 1 при условии, что дополнительный отпуск работнику не предусмотрен действующим законодательством и не учитывается при налогообложении прибыли.

Количество дней отпуска, включаемых в расходы при налогообложении прибыли, за один отработанный месяц составляет 2,33 дн. (28 дн. : 12 мес.).

Количество месяцев, за которые выплачивается компенсация за неиспользованный отпуск, рассчитывается аналогично ситуации, рассмотренной в примере 1. Общее количество дней, за которые выплачивается компенсация, равно 6,99 (2,33 дн. · 3 мес.).

Сумма компенсации за отпуск, включаемая в расходы при налогообложении прибыли, составит (с учетом среднедневного заработка в размере 1 750 руб.) 12 232,5 руб. (1 750 руб. · 6,99).

Сумма компенсации за отпуск, не учитываемая в расходах при налогообложении прибыли, равна 2 205 руб. (14 437,5 – 12 232,5) ■

случаев ликвидации организации и прекращения деятельности индивидуальным предпринимателем) в период их временной нетрудоспособности и пребывания в отпуске.

Трудовое законодательство предусматривает определенные гарантии и компенсации лицам, которые увольняются при ликвидации организации или сокращении штатов.

В последний день работы, который считается днем увольнения, работодатель обязан выдать работнику трудовую книжку и произвести с работником окончательный расчет. К суммам, которые необходимо выплатить работникам при увольнении в связи с ликвидацией и сокращением штатов, относятся:

— оплата фактически отработанного времени в месяце увольнения;

— компенсация за неиспользованный отпуск;

— выходное пособие;

— средний месячный заработок на период трудоустройства.

Оплата фактически отработанного времени в месяце увольнения и компенсация за неиспользованный отпуск рассчитывается аналогично порядку при увольнении работника по собственному желанию. Однако если работником, увольняемым в связи с сокращением штатов или ликвидацией организации, отработано от 5,5 до 11 месяцев рабочего года, то ему выплачивается полная компенсация за отпуск при увольнении. Кроме того, если работник увольняется до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил отпуск, то излишне выплаченные суммы отпускных не удерживаются.

При ликвидации организации и сокращении штатов на период трудоустройства выплачивается выходное пособие в размере среднего месячного заработка, но не свыше двух месяцев со дня увольнения с зачетом выходного пособия.

Таким образом, за первый месяц работнику выплачивается выходное пособие, за второй — средний заработок на период трудоустройства. Основанием для выплаты такой компенсации является отсутствие записи в трудовой книжке работника о приеме на новую работу. Следовательно, средний месячный заработок на период трудоустройства выдается через месяц после увольнения. Если в 2-недельный срок после увольнения работник обратился в органы службы занятости и не был трудоустроен, то по их решению за уволенным работником сохраняется средний месячный заработок в течение третьего месяца со дня увольнения. После увольнения работника сохраняемый на период трудоустройства среднемесячный заработок выплачивается в дни выдачи работодателем заработной платы за счет средств работодателя.

Ряд гарантий и компенсаций для работников, увольняемых по инициативе организации в связи с ликвидацией организации или сокращением штатов, предусмотрен не только Трудовым кодексом РФ, но и иными федеральными законами. Например, при сокращении государственных служащих им выплачивается компенсация в размере 4-месячного денежного содержания

ния, при этом выходное пособие не выплачивается (Закон РФ "О государственной гражданской службе в Российской Федерации").

В учете начисленные компенсации работникам, уволенным по инициативе работодателя, отражаются аналогично выплатам работникам, уволенным по собственному желанию: по дебету счетов учета затрат и расходов и кредиту счета учета расчетов с работниками по оплате труда.

Налогообложение выплат уволенным работникам при ликвидации организации и сокращении штатов.

Выходное пособие и средний заработок на период трудоустройства, выплачиваемые работнику в пределах установленных законодательством размеров при ликвидации организации и сокращении штатов, освобождены от НДФЛ (п. 3 ст. 217 НК РФ), ЕСН (подп. 2 п. 1 ст. 238 НК РФ), обязательных взносов на пенсионное страхование, а также от страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Выплаты работникам при ликвидации организации или сокращении штатов могут быть включены в расходы на оплату труда, которые учитываются при исчислении базы по налогу на прибыль. Работодатель должен соблюдать все нормы и требования трудового законодательства и не превышать определенные законодательством размеры.

Если локальными актами организации предусмотрены дополнительные основания для выплат выходных пособий, среднего месячного заработка на период трудоустройства или размеры выходных пособий превышают размеры, установленные Трудовым кодексом РФ и законодательством, то указанные выплаты в части их превышения облагаются НДФЛ, ЕСН, но не учитываются в расходах на оплату труда при налогообложении прибыли.

Так, выходное пособие при прекращении трудового договора по соглашению сторон, а также в связи с выходом на пенсию не предусмотрено законодательством Российской Федерации. Оно не является государственным пособием и компенсационной выплатой, установленной законодательством, и подлежит обложению ЕСН в общеустановленном порядке (письмо Минфина России от 20.12.07 № 03-04-06-02/223).

Следует учесть, что при сокращении численности или штата организации с письменного согласия работника работодатель имеет право расторгнуть с работником трудовой договор до истечения указанного срока, выплатив ему дополнительную компенсацию в размере среднего заработка, исчисленного пропорционально времени, оставшемуся до истечения срока предупреждения об увольнении в силу ст. 180 НК РФ. Указанная компенсация не заменяет собой и не отменяет выплату выходного пособия и среднего заработка на период трудоустройства. Такие выплаты являются компенсацией, предусмотренной законодательством, и не облагаются НДФЛ, ЕСН, а также с них не производятся обязательные взносы на пенсионное страхование и взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Суммы выплат увольняемому работнику дополнительной компенсации в размере двухмесячного среднего заработка, установленные ст. 18 ТК РФ, учитываются в составе расходов на оплату труда (письмо Минфина России от 12.04.06 № 03-05-02-04/45).

Суммы денежной компенсации, выплачиваемые работодателем при нарушении сроков выплаты в соответствии со ст. 236 ТК РФ в размере 1/300 ставки рефинансирования Центрального банка РФ от невыплаченной в срок суммы, не учитываются в расходах на оплату труда, принимаемых при налогообложении прибыли в соответствии со ст. 255 НК РФ. Если выплаты не признаются объектом обложения по налогу на прибыль, то согласно п. 3 ст. 236 НК РФ они не облагаются ЕСН.

Денежная компенсация работникам за нарушения сроков выплат не может быть признана и внереализационным расходом в соответствии с подп. 13 п. 1 ст. 365 НК РФ (письмо Минфина России от 17.04.08 № 03-03-05/38).

Минимальный размер выплаченной денежной компенсации освобождается от НДФЛ на основании п. 3 ст. 217 НК РФ, независимо от того, предусмотрена она коллективными и трудовыми договорами или нет. Если указанная денежная компенсация превышает установленный Трудовым кодексом РФ минимальный размер, то сумма превышения также не будет облагаться НДФЛ (письмо Минфина России от 28.11.08 № 03-04-05-01/450) ■