



КонсультантПлюс

Статья: Операции "С
Новым годом!". Как
подготовиться к выплате
ежегодных
вознаграждений
(Фомина Л.)
("Финансовая газета",
2020, N 44)

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

www.consultant.ru

Дата сохранения: 15.12.2020

ОПЕРАЦИИ "С НОВЫМ ГОДОМ!". КАК ПОДГОТОВИТЬСЯ К ВЫПЛАТЕ ЕЖЕГОДНЫХ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ

Многие организации назначают своим сотрудникам премии по итогам года за определенные результаты труда, а также за выслугу лет. С помощью резервирования можно оптимизировать возникающую при этом налоговую нагрузку.

Если организация применяет общую систему налогообложения и является плательщиком налога на прибыль, то единовременная выплата премии в I или II квартале может значительно увеличить расходную часть облагаемой базы за указанный период. Чтобы этого избежать, организации могут заранее резервировать определенные суммы и учитывать в составе расходов для целей налогообложения в течение текущего года, а по его окончании - осуществить выплату вознаграждения из данного резерва.

Правила формирования резерва

Налоговое законодательство устанавливает право налогоплательщика формировать резервы в налоговом учете, в том числе резерв на выплату вознаграждений по итогам года: на создание резервов предстоящих расходов ([ст. 324.1 НК РФ](#)); на оплату отпусков; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год ([п. 6 ст. 324.1 НК РФ](#)). Формировать их могут только налогоплательщики, определяющие доходы и расходы по методу начисления ([п. 1 ст. 271](#), [п. 1 ст. 272 НК РФ](#)). Создание

резерва - право организации, а не обязанность. Организация самостоятельно решает, создавать ли ей резервы и какие именно.

Порядок формирования и проведения инвентаризации резерва предстоящих расходов на оплату отпусков прописан в [п. 1 - 5 ст. 324.1](#) НК РФ. При этом налогоплательщик осуществляет отчисления в резерв предстоящих расходов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год в аналогичном порядке.

Руководствуясь [п. 1 и 6 ст. 324.1](#) НК РФ, налогоплательщик, который принял решение о равномерном учете для целей налогообложения предстоящих расходов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год, обязан отразить в учетной политике принятый им способ резервирования, определить предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений в данный резерв. На конец налогового периода (31 декабря) необходимо провести инвентаризацию резерва ([п. 3, 4, 6 ст. 324.1](#) НК РФ).

Как правило, определение размера вознаграждений и их выплата производятся не в том году, когда резерв формируется, а на следующий год, после утверждения бухгалтерской отчетности. Поэтому в такой ситуации по состоянию на 31 декабря резерв остается полностью неиспользованным и по итогам инвентаризации подтверждается планируемая к выплате сумма.

Согласно [абз. 7 п. 1 ст. 318](#) НК РФ расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное

страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда, могут быть отнесены к прямым расходам. Таким образом, отчисления в резерв предстоящих выплат в отношении работников основного производства, на наш взгляд, являются прямыми расходами.

В свою очередь, отчисления в резерв предстоящих отпусков в отношении управленческого персонала могут быть учтены в качестве косвенных расходов ([абз. 9 п. 1 ст. 318 НК РФ](#)). В то же время необходимо отметить, что перечень прямых расходов устанавливается организацией самостоятельно ([абз. 10 п. 1 ст. 318 НК РФ](#)). При этом механизм распределения затрат на производство и реализацию должен содержать экономически обоснованные показатели, обусловленные технологическим процессом организации ([Определение Конституционного Суда РФ от 25.04.2019 N 876-О](#)). Следовательно, исходя из особенностей деятельности организация самостоятельно определяет, к какому виду расходов (прямым или косвенным) относятся затраты на формирование резерва предстоящих расходов на оплату ежегодных вознаграждений как в отношении работников, занятых в процессе производства, так и в отношении иных сотрудников организации, непосредственно не связанных с производственным процессом.

При этом налоговое законодательство не разъясняет, вправе ли организация устанавливать различный размер отчислений в резерв для обособленных подразделений. Как указал Минфин России в [Письме](#) от 07.12.2012 N 03-03-06/1/632, процент отчислений в резерв может предварительно рассчитываться отдельно по каждому подразделению организации. При этом резерв предстоящих расходов формируется в целом по организации.

Формирование резерва в течение года

В учетной политике для целей налогообложения следует закрепить следующие показатели:

- предполагаемый размер вознаграждений исходя из критериев системы премирования, которые могут быть предусмотрены, например, в коллективном договоре, с учетом страховых взносов на обязательное социальное страхование, приходящихся на эти выплаты (показатель 1);

- предполагаемый размер расходов на оплату труда с учетом страховых взносов на обязательное социальное страхование, приходящихся на эти выплаты (показатель 2);

- процент ежемесячных отчислений в резерв, который определяется как отношение показателя 1 к показателю 2.

На основании полученных результатов составляется смета (специальный расчет) отчислений в резерв. В соответствии с ней ежемесячно производится отчисление средств в резерв в течение всего налогового периода. Как правило, такая смета

составляется в конце года, а процент будет применяться в следующем году.

Расчет производится по следующей формуле:

Процент отчислений = (планируемый размер премии + страховые взносы) : (ФОТ + страховые взносы) x 100%.

Поскольку величина страховых взносов является постоянным процентом (при планировании регрессивная ставка, как правило, не применяется), то берут соотношение планируемого размера премии к годовой сумме фонда оплаты труда и умножают на процент страховых выплат. Процент отчислений умножают на фактическую сумму расходов на оплату труда за месяц (без учета страховых взносов). В итоге к концу года сумма резерва должна достичь планируемого размера премии.

Пример 1. Организация приняла решение о формировании в 2020 г. резерва предстоящих расходов на выплату вознаграждений по итогам работы за 2020 г. В учетной политике для целей налогообложения были закреплены положение о создании такого резерва, предельная сумма отчислений и ежемесячный процент отчислений в резерв. На 2020 год запланированы расходы на оплату труда (ФОТ) в размере 1 200 000 руб., на выплату вознаграждения по итогам работы за год в размере 300 000 руб. (то есть премия планируется в объеме 25% от годового ФОТ, 300 000 руб. : 1 200 000 руб.). По итогам 2019 г. ставка страховых взносов по отношению к ФОТ составила 29,12% (с учетом регресса).

Рассчитаем ежемесячный процент и сумму

отчислений в резерв. Ежемесячный процент отчислений на 2020 г. составил 32,28% от ФОТ за месяц. Соотношение премии к годовому ФОТ 25% нужно умножить на (100% + 29,12%). Допустим, что ежемесячно размер ФОТ 100 000 руб. (1 200 000 руб. : 12 мес.). Ежемесячно нужно начислять резерв на выплату премии в размере 32 280 руб. (100 000 руб. x 32,28%).

Датой признания расходов в виде сумм отчислений в резерв является дата начисления резерва, а не дата выплаты вознаграждений за счет средств созданного резерва (подп. 2 п. 7 ст. 272 НК РФ). Таким образом, направляя ежемесячные отчисления в резерв, организация уменьшает базу по налогу на прибыль в период создания резерва на эти отчисления. За 12 месяцев начислено 387 360 руб. (32 280 руб. x 12). Это 300 000 руб. предстоящих выплат по премии и 29,12% страховых взносов с этой суммы.

Безусловно, ежемесячные выплаты на оплату труда будут разными, на нее будут влиять отпускные, больничные и другие выплаты. Поэтому сумма отчислений в резерв тоже будет разная, но к концу года сумма премии примерно будет равна планируемой, но все же несколько отличаться от нее.

В конце 2020 г. (на 31 декабря) организация провела инвентаризацию резерва с целью выявления суммы недоиспользования резерва или его перерасхода и скорректировать облагаемую базу.

Проведение инвентаризации резервов

Резерв на выплату вознаграждений должен быть уточнен на конец налогового периода (п. 4 ст. 324.1 НК

РФ). На конец налогового периода налогоплательщик обязан провести инвентаризацию резерва (ч. 3 ст. 324.1 НК РФ), в ходе которой могут быть выявлены как неиспользованные суммы резерва, так и предстоящие выплаты, не покрытые резервом.

На основе проведенной инвентаризации размер сформированного обществом резерва на выплату годовых премий фактически уточняется для каждого сотрудника, состоящего на конец соответствующего календарного года в трудовых отношениях с обществом. При этом подтверждается право работника на получение такого вознаграждения в следующем году. Излишне начисленная сумма вознаграждений по итогам работы за год подлежит восстановлению в составе доходов на 31 декабря года, в котором он был начислен. Данные разъяснения приведены в [Письме Минфина России от 11.12.2018 N 03-03-06/1/89911](#). Такая ситуация, например, может сложиться в случае, если сотрудник, по которому начисляли резерв, уволился и не имеет права на получение вознаграждения в следующем году. Если будет выявлена нехватка резерва, следует уточнить сумму начислений. Например, если право на выплату вознаграждения получили вновь принятые сотрудники.

Пример 2 (по данным [примера 1](#)). Допустим, что фактически начисленная сумма резерва по состоянию на 31.12.2020 оказалась ниже планируемых выплат в 2021 г., то есть фиксируется ее нехватка. Инвентаризацией по состоянию на 31.12.2020 планируемая к выплате в 2021 г. ранее сумма вознаграждений подтверждена. Организация вправе доначислить нехватку резерва до планируемой к выплате суммы в налоговом учете записями 31.12.2020, то есть отразить в годовой налоговой декларации.

Следует отметить, что годовая налоговая декларация по налогу на прибыль представляется не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 289 НК РФ). Если к этому периоду планировавшиеся к выплате суммы были уже фактически все выплачены в меньшем размере, лучше скорректировать сумму созданного по состоянию на 31.12 предшествующего года резерва. Но может сложиться и обратная ситуация. Например, по страховым взносам создание было предусмотрено с учетом регрессивной ставки, а при выплате вознаграждения в следующем году оказалось, что страховые взносы были начислены по обычной ставке.

Пример 3 (по данным [примера 1](#)). Допустим, что фактически начисленная сумма резерва по состоянию на 31.12.2020 была подтверждена инвентаризацией на конец 2020 г., но в силу различных обстоятельств оказалась недостаточной для выплат в 2021 г. оптимальным будет доначисление расходов в 2020 г. с отнесением разницы в расходы по оплате труда.

Пример 4 (по данным [примера 1](#)). Допустим, что фактически начисленная сумма резерва по состоянию на 31.12.2020 была подтверждена инвентаризацией на конец 2020 г., но в силу различных обстоятельств оказалась излишней. Если в 2021 г. организация создаст резерв по выплате аналогичного, следует скорректировать начисления следующего года за счет остатка неиспользованного по итогам 2020 г. резерва.

Надо отметить, что если при уточнении учетной политики на следующий налоговый период налогоплательщик посчитает нецелесообразным формировать резерв предстоящих расходов, то по итогам проведенной инвентаризации на 31 декабря года, в котором резерв был начислен, необходимо

восстановить в составе внереализационных доходов неиспользованную часть резерва предстоящих расходов на выплату ежегодных вознаграждений.

Л. Фомина

Подписано в печать

27.11.2020

Документ предоставлен [КонсультантПлюс](#)