

УДК 657.2; DOI 10.26794/1999-849X-2018-11-1-106-111

## УТОЧНЕНИЕ ПРАВОВЫХ ОСНОВ УЧЕТА ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ РАСЧЕТОВ С ФИЗИЧЕСКИМИ ЛИЦАМИ

*Гетьман Виктор Григорьевич, д-р экон. наук, профессор,  
профессор Департамента учета, анализа и аудита,  
Финансовый университет,  
Москва, Россия  
buhuchet@fa.ru*

В статье проанализированы и критически оценены действующие нормы учета отдельных видов расчетов, осуществляемых организациями со своими работниками.

Предложено изменить методологические основы порядка расчета отпускных сумм за дни неиспользованного отпуска в предыдущие годы. Обоснована необходимость уплаты налогов на доходы физических лиц (НДФЛ) с сумм дополнительных льгот, которые предоставляет работодатель своим работникам. Вскрыты изъяны в рекомендациях Минфина России о взыскании НДФЛ с возмещаемых членам ревизионной комиссии сумм расходов на их служебные поездки в целях контроля деятельности организаций. Уточнены положения по учету расчетов по оплате расходов на обучение студентов.

**Ключевые слова:** расчеты с физическими лицами; расчет отпускных сумм; налог на доходы физических лиц; учет расходов по льготам.

## Refinement of the Legal Accounting Basis for Certain Types of Settlements with Individuals

*Getman Viktor G., ScD (Economics), full professor of the Accounting,  
Analysis and Audit Department, Financial University,  
Moscow, Russia  
buhuchet@fa.ru*

The paper analyzes and critically assesses the current accounting standards for certain types of settlements between companies and their employees.

It is proposed to amend the methodological basis for the procedure of calculating the vacation payouts for days of a vacation unused in prior years. Arguments are given in favor of the personal income tax to be paid from amounts of additional benefits provided by the employer to its employees. The flaws in the recommendations of the Russian Ministry of Finance are revealed concerning collection of the personal income tax from amounts reimbursable to members of the Audit Commission spent on their business trips for the purpose of company performance control. The rules of accounting the settlements concerning students training expenses have been clarified.

**Keywords:** settlements with individuals; calculation of vacation payouts; personal income tax (PIT); accounting of fringe benefit costs.

### Оплата не использованных работниками дней отпуска

В настоящее время в бухгалтерском учете действует ряд положений, вызывающих у специалистов вопросы, касающиеся расчетов с физическими лицами, например в части оплаты отпусков работников, а именно методики определения причитающихся работнику отпускных сумм. В соответствии со ст. 129 Трудового кодекса Российской Федерации (далее — ТК РФ) величина отпускных сумм должна определяться следующим образом (если абстрагироваться от некоторых исключений из общего правила):

- 1) вначале исчисляется общая сумма заработка работника за последние 12 месяцев перед месяцем его ухода в отпуск;
- 2) полученная величина делится на 12, а затем еще на 29,3 (среднее количество календарных дней в месяце), в итоге определяется сумма заработка, приходящаяся на день отпуска;
- 3) умножением вышеуказанной суммы на установленное количество дней отпуска устанавливается сумма отпускных, начисляемых работнику.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, в случаях, предусмотренных ТК РФ, определяется путем деления суммы начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели (ст. 139 ТК РФ). Абстрагируясь от ряда вопросов, относящихся к тому, что в расчет отпускных принимается заработок за 12 месяцев (а почему не за шесть, или восемь, или другое количество месяцев?), а также касающихся состава установленных выплат, включаемых в заработок и присущих действующей методике расчета отпускных сумм, рассмотрим один из ее изъянов, а именно касающийся порядка расчета отпускных сумм за дни неиспользованного отпуска в предыдущие годы. При наличии определенных условий работник может получить компенсацию за неиспользованные дни отпуска либо ему в очередном году предоставят отпуск за эти дни, помимо дней отпуска, которые ему причитаются за текущий год. И в том, и в другом случае расчет отпускных сумм за

неиспользованные дни в предыдущие годы на практике предписано осуществлять согласно приведенной выше методики. Проиллюстрируем ее изъяны на следующем условном примере.

*Пример.* Допустим, что у И. П. Сизова за три года, предшествующих текущему отпускному периоду, накопилось 45 дней не использованного ранее отпуска, в том числе из них: за третий год — 15 дней, второй год — 20 дней, первый год — 10 дней. Заработок И. П. Сизова в расчете на один день отпуска в эти годы составлял соответственно 1,2 тыс. руб.; 1,1 тыс. руб.; 1 тыс. руб. В текущем, т.е. отчетном году, за который был фактически предоставлен отпуск (в том числе за дни ранее не использованного отпуска) заработок равнялся 0,9 тыс. руб. Следовательно, согласно действующей методике сумма расчета отпускных за 45 дней составит 40,5 тыс. руб. (0,9 тыс. руб. × 45). Но если бы И. П. Сизов своевременно использовал отпуск, то сумма начисленных ему отпускных за этот период составила бы 50 тыс. руб. (1200 руб. × 15 + 1100 руб. × 20 + 1000 руб. × 10). Но он эту сумму в те годы не получал, а предоставил, по сути дела, в виде займа организации, где он работает. Поэтому работнику, если исходить из концептуальных основ рыночной экономики, полагался бы и процент за пользование организацией указанными суммами работника. Размер последнего должен быть, на наш взгляд, не ниже уровня установленных процентов, выплачиваемых банками по депозитам. В нашем случае эта сумма равнялась бы 8,2 тыс. руб., а общая величина средств, причитающихся работнику за дни ранее не использованного им отпуска, составила бы 58,2 тыс. руб. (50 тыс. руб. + 8,2 тыс. руб., т.е. на 17,7 тыс. руб. больше.

Данную методику расчета сумм за дни не использованного работником отпуска в предыдущие годы желательно узаконить в ТК РФ, поскольку она имеет ряд несомненных преимуществ по сравнению с действующей методикой. Во-первых, в случае принятия нашего предложения более полно соблюдался бы баланс экономических интересов между работодателем и работником. На практике дни не использованного отдельными работниками отпуска в большинстве случаев образуются из-за так называемой производственной не-

обходимости. Работник идет обычно навстречу пожеланиям работодателя, помогая последнему решать возникшую проблему и избежать возможных экономических потерь. В то же время работник, оказывая такую услугу работодателю, на должном уровне обеспечивает соблюдение своих экономических интересов. *Во-вторых*, по сравнению с действующей методикой предлагаемый нами расчет отпускных более обоснован, если его рассматривать с позиции теории, поскольку он учитывает временной фактор в стоимости оказываемой услуги на протяжении всего периода ее оказания исходя из реалий, характерных для каждого отрезка

---

***Вследствие неурегулированности в нормативном порядке ряда положений, касающихся учета расходов и расчетов с физическими лицами, и так называемой судебной вкусовщины по однородным делам выносятся противоположные по содержанию судебные решения***

---

времени (т.е. года). К тому же невозможно ответить на вопрос: почему дни не использованного работником трудового отпуска за прошлые годы при его предоставлении (или выплате компенсации) должны оплачиваться исходя из средней стоимости рабочего дня, исчисленной за последние 12 месяцев перед уходом в отпуск (или предоставлении компенсации)? Казалось бы, что против рекомендуемого порядка можно возразить, приведя в качестве аргумента, что его внедрение усложнит ведение учета. Однако, как показывают наши исследования, дополнительные расходы весьма незначительны и не могут служить причиной для отказа от его внедрения. Дело в том, что и сейчас в применяемой системе учета имеется вся необходимая информация для его внедрения (количество дней неиспользованного трудового отпуска за прошлые годы работником, средняя стоимость

дня его отпуска в разрезе каждого года; величина процента по депозиту за каждый год).

### **Учет расходов на оплату проезда работника в отпуск**

Есть ряд вопросов и к установленному порядку учета расходов на оплату проезда в отпуск работников юридического лица, расположенного на Крайнем Севере или на приравненных к нему местностях. В соответствии со ст. 325 ТК РФ такие работники имеют право на оплату один раз в два года за счет средств юридического лица стоимости проезда и провоза багажа в пределах России к месту использования отпуска и обратно. Причем с таких сумм не взыскивается налог на доходы физических лиц (далее — НДФЛ), поскольку эти суммы носят компенсационный характер. Однако на практике отдельные экономические субъекты, расположенные в этих местностях, согласно коллективному договору либо трудовым договорам предоставляют оплачиваемый проезд вышеуказанным лицам чаще одного раза в два года. В результате возникают по меньшей мере два вопроса:

- 1) следует удерживать НДФЛ с сумм этой дополнительной льготы;
- 2) в каком порядке необходимо учитывать все расходы, связанные с этой льготой?

По первому вопросу Минфин России неоднократно давал разъяснения. Так, в последнем на данную тему письме от 20.02.2017 № 03-04-06/10021 указано, что НДФЛ с рассматриваемых сумм взыскивать не следует. Несколько ранее финансовое ведомство придерживалось в данном вопросе иной точки зрения, ссылаясь на то, что в ст. 217 НК РФ указанные компенсации отсутствуют среди доходов, с которых НДФЛ не удерживается. Поменять свою позицию Минфину России пришлось вследствие сложившейся судебной практики. В частности, ряд судов (Восточно-Сибирского федерального округа; Волго-Вятского федерального округа; Дальневосточного федерального округа и др.) в своих постановлениях по подобного рода делам признавали неправомерность начисления НДФЛ. Справедливости ради заметим, что были и арбитражные суды (Западно-Сибирского фе-

дерального округа; Уральского федерального округа и др.), которые по аналогичным делам выносили противоположные решения (т.е. о необходимости взыскания НДСЛ).

Поэтому вследствие неурегулированности в нормативном порядке ряда положений, касающихся учета расходов и расчетов с физическими лицами, и так называемой судебной вкусовщины по однородным делам выносятся противоположные по содержанию судебные решения. Наша позиция в данном вопросе сводится к следующему. Рассматриваемые расходы напрямую связаны с трудовыми отношениями, складывающимися между работником и работодателем, т.е. являются одной из частей, лежащих в их основе. Их суммы — это один из видов доходов работника, предоставляемых ему работодателем. Поэтому утверждение о том, что нет каких-либо оснований для начисления НДСЛ, неверно. По меньшей мере эти суммы налога должен уплачивать работодатель (если не сам работник), который предоставил своему сотруднику данную льготу. Подобного рода уточнения целесообразно внести в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ).

Критической оценки заслуживает и действующий порядок учета расходов, связанных с рассматриваемой дополнительной льготой. Поскольку ее предоставляет работнику не государство, а работодатель, то суммы данной льготы должны погашаться за счет собственных средств, оставшихся у работодателя после уплаты налогов, причем прежде всего за счет чистой прибыли. Иными словами, в системе бухгалтерского учета суммы этой льготы должны отражаться непосредственно на дебете счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а не на дебете счетов по учету общехозяйственных либо общепроизводственных, или прочих расходов, как это имеет место сейчас.

### **Предложения по изменению расчетов с физическими лицами**

Исследования, проведенные нами, показали, что есть необходимость во внесении изменений в действующие положения по учету и некоторых других расчетов с физическими лицами. В частности, среди вопросов, поро-

ждающих споры между налогоплательщиками и налоговыми органами, по-прежнему не урегулировано положение о правомерности взыскания НДСЛ с возмещаемых членам ревизионной комиссии сумм расходов на их служебные поездки в целях контроля деятельности организации. Поэтому Минфин России был вынужден давать по нему в очередной раз разъяснения. Одним из последних на эту тему разъяснений было письмо от 04.04.2017 № 03–04–05/19705, в котором финансовое ведомство повторило свою прежнюю позицию, изложенную ранее в других письмах, которая сводится к тому, что с рассматриваемых сумм возмещаемых расходов взыскивать НДСЛ необходимо. В обоснование своей позиции Минфин России сделал ссылку на п. 3 ст. 217 НК РФ: «Не подлежат налогообложению... все виды установленных действующим законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации)». Однако из текста этой статьи НК РФ вовсе не следует однозначный ответ о том, что на членов ревизионной комиссии данные положения не распространяются.

Кроме того, отдельные приводимые Минфином России аргументы недостаточно убедительны. Один из них состоит в том, что «ревизионная комиссия не является органом, аналогичным совету директоров или правлением». В действительности, у каждого из них свои функции. Но причем здесь данный аргумент? К тому же на практике члены совета директоров или правления могут посещать и в действительности посещают подразделения организации в ряде случаев с целью контроля за их деятельностью. Все это свидетельствует о том, что вышеуказанный аргумент приведен явно не к месту. На его основании нельзя делать вывод о том, что из возмещаемых сумм командировочных расходов одним лицам (членам ревизионных комиссий) необходимо взыскивать НДСЛ, а по командировочным расходам на служебные поездки другим лицам (членам

совета директоров и правлений компаний) взыскивать НДФЛ не надо.

Такой же оценки заслуживает и другой приводимой Минфином России аргумент в обосновании своей позиции, что «поездки членов ревизионной комиссии по контролю за деятельностью компании не связаны с участием в заседании совета директоров, правления или другого аналогичного органа». В действительности, все происходит иначе. Иногда указанные органы проводят выездные заседания в своих подразделениях, на которые приглашают членов ревизионной комиссии, предварительно осуществлявших на этом объекте контрольные мероприятия. В таких случаях командировочные расходы приходится компенсировать всем участникам выездных заседаний. В результате и второй аргумент, приводимый Минфином России в обоснование своей позиции в рассматриваемом вопросе, не выдерживает серьезной критики. Это в полной мере относится и к третьему аргументу Минфина России, что «члены ревизионной комиссии не находятся во властном или административном подчинении организации». На практике они часто подчинены правлению компании.

---

***Имеется настоятельная необходимость установить в действующем трудовом законодательстве перечень уважительных причин для досрочного расторжения работником учебного договора. Он должен быть открытым, а не исчерпывающим***

---

Все вышеизложенное дает нам основание утверждать, что в рассматриваемом вопросе необходимо исходить из общих положений, касающихся порядка возмещения сотрудникам организаций командировочных расходов, а не пытаться «изобретать» и теоретически обо-

сновывать отдельное положение для членов ревизионных комиссий.

На практике нуждается в уточнениях и ряд других действующих положений в области учета расчетов с физическими лицами. В частности, в настоящее время в России значительная часть студентов вузов обучается на платной основе. Причем в одних случаях плату за них вносят вузу родители, а в других — работодатели. В последнем случае между студентом и его будущим работодателем заключается ученический договор, в котором указываются обязанности сторон. Среди них нередко присутствуют и обязательства студента после завершения обучения отработать в организации, оплатившей расходы на его учебу в вузе, установленное в договоре количество лет. В противном случае (т.е. когда бывший студент не отработает этот минимальный срок в данном экономическом субъекте) к нему будет предъявлено требование о компенсации работодателю расходов на его обучение. В ст. 249 ТК РФ на этот счет предусмотрена следующая норма: «В случае увольнения без уважительных причин до истечения срока, обусловленного трудовым договором или соглашением об обучении за счет средств работодателя, работник обязан возместить затраты, понесенные работодателем на его обучение, исчисленные пропорционально фактически не отработанному после окончания обучения времени, если иное не предусмотрено трудовым договором или соглашением об обучении».

К расходам работодателя на обучение рассматриваемых лиц относят суммы стипендий, выплаченных им за время учебы, плату за обучение и т.д. К сожалению, состав расходов на обучение, подлежащих возмещению работодателю указанными лицами, законодательно не определен. В результате имеется почва для возникновения разногласий и судебных тяжб по данному вопросу.

Однако заметим, что на практике разногласия возникают по другой причине, а именно из-за того, что действующее законодательство разрешает работодателю требовать возмещения расходов на обучение с работника, если он не отработал установленный в договоре срок и уволился по неуважительной причине. А если работник уволился по уважительной

причине, работодатель лишен такого права. ТК РФ и другими нормативными и правовыми актами, не установлено, какие в данном случае причины увольнения являются уважительными, а какие нет. Такая ситуация чревата возникновением споров между двумя заинтересованными сторонами, о чем свидетельствует немало примеров из практики. Чтобы как-то упорядочить данную ситуацию, Федеральная служба по труду и занятости издала служебное письмо от 18.10.2013 № 852–6–1, в котором предложено «во избежание возможных споров уважительные причины для увольнения прописывать непосредственно в соглашении об обучении». Однако судебные разбирательства по делам подобного рода продолжаются и не только в ситуациях, при которых стороны не придерживались указанных рекомендаций при заключении учебного договора. Они возникают в ряде случаев и тогда, когда перечень записанных уважительных причин в нем оказался, по мнению работника, слишком «коротким»,

который не учел отдельных конкретных обстоятельств, появившихся на практике. Либо работодатель преднамеренно не включил в учебный договор при его заключении отдельные из них, что, естественно, в конечном счете привело к необоснованному ущемлению прав работника. Все это свидетельствует о том, что имеется настоятельная необходимость установить в действующем трудовом законодательстве перечень уважительных причин для досрочного расторжения работником учебного договора. Он должен быть открытым, а не исчерпывающим.

### Выводы

Реализация выдвинутых нами предложений позволяет упорядочить экономические отношения между работодателем и работником и значительно сократить количество судебных дел по этой проблематике, а следовательно, уменьшить затраты рабочего времени на ведение подобного рода дел.

### ЛИТЕРАТУРА

1. Гетьман В. Г. Развитие нормативно-правовых основ по учету отдельных видов расчетов // Аудиторские ведомости. 2017. № 4. С. 78–87.
2. Гетьман В. Г. Учет расчетов по налогам и сборам и их совершенствование // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2017. № 5 (413). С. 25–28.
3. Дадашев А. З. Актуальные вопросы совершенствования налоговой политики в современной России // Экономика и управление: проблемы, решения. 2017. № 6. С. 4–12.
4. Нигматулина Э. Ф. Принцип социальной справедливости в экономике и налогообложении // Инновационное развитие экономики. 2015. № 1 (25). С. 36–41.

### REFERENCES

1. Get'man V. G. The development of regulatory frameworks for accounting for certain types of calculations [Razvitie normativno-pravovih osnov po uchetu otdel'nih vidov raschetov]. *Auditorskie vedomosti — Audit statements*, 2017, No. 4, pp. 78–87.
2. Get'man V. G. Accounting of settlements on taxes and levies and their improvement [Uchet raschetov po nalogam i sboram i ih sovershenstvovanie]. *Buhgalterskiy uchet v byudjetnih I nekommercheskih organizatsiyah — Accounting in budgetary and non-profit organizations*, 2017, No. 5 (413), pp. 25–28.
3. Dadashev A. Z. Topical issues of improvement of tax policy in modern Russia [Aktual'nie voprosi sovershenstvovaniya nalogovoi politiki v sovremennoi Rossii]. *Ekonomika I upravlenie: problem, resheniya — Economics and management: problems, solutions*, 2017, No. 6, pp. 4–12.
4. Nigmatulina E. F. The principle of social justice in the economy and taxation [Princip social'noi spravedlivosti v ekonomike I nalogooblojenii]. *Innovacionnoe razvitie ekonomiki — Innovative development of the economy*, 2015, No. 1 (25), pp. 36–41.