

## **МДК. 06.01. УПРАВЛЕНИЕ СТРУКТУРНЫМ ПОДРАЗДЕЛЕНИЕМ ОРГАНИЗАЦИИ**

26.03.2020г. (8час.)

### **Практическое занятие**

**тема:** Расчет заработной платы

#### Задание:

1. Ознакомьтесь с предложенным материалом. Внимательно прочитайте и сделайте анализ.
2. На основании изученного материала выполните следующее задание:  
произведите расчёт заработной платы вашего сотрудника (повар, кондитер, кухонный работник, ...) за март месяц 2020 года.

Материал по теме:

### **Оплата труда на предприятиях общественного питания**

Система оплаты труда любой коммерческой организации зависит в первую очередь от специфики осуществляемой деятельности. Для предприятий общественного питания - это различные выплаты работникам не только в денежной, но и в натуральной формах. Кроме начисления зарплаты за отработанное время работникам баров и ресторанов полагаются различные выплаты компенсирующего характера за работу сверх установленных норм рабочего времени. При этом работа в выходные и праздничные дни, а также в ночные и сверхурочные часы в соответствии с трудовым законодательством оплачивается в повышенном размере. Для того чтобы соблюсти все нормы законодательства, бухгалтеру необходимы знания не только ТК РФ, но и особенностей трудовых отношений с отдельными категориями работников.

В предлагаемой лекции рассмотрен порядок выплаты отдельных компенсационных начислений с позиций трудового и налогового законодательства, а также другие актуальные вопросы оплаты труда, с которыми бухгалтеру, а также руководителю предприятия (структурного подразделения) приходится сталкиваться на практике.

#### **Правовые аспекты регулирования трудовых отношений**

Трудовые отношения на предприятиях общественного питания регулируются:

- нормами Трудового кодекса;
- коллективным договором;
- локальными нормативными актами (положение о нормах трудового распорядка, об оплате труда, о премировании, приказы и указания о гарантиях и компенсациях при выполнении служебных обязанностей);
- трудовым договором, заключенным с работником.

Заключенные договоры, соглашения и иные нормативные акты не могут содержать условий, снижающих уровень прав и гарантий, установленных трудовым законодательством.

#### **Коллективный договор**

Коллективный договор является правовым актом, регулирующим социально-трудовые отношения в организации. Поэтому ему необходимо уделить особое внимание, так как данный документ может выступать гарантом защиты прав и интересов работников. Как показывает опыт аудиторских проверок, на предприятиях не всегда заключается коллективный договор. Однако это не является нарушением трудового

законодательства: согласно ст. 40 ТК РФ, а также Закону N 2490-1 <1> работодатель не обязан заключать с представителями трудового коллектива коллективный договор, если работники или сам работодатель не выступили с данной инициативой. Тем не менее на предприятиях коллективный договор необходим, он регулирует вопросы оплаты труда, трудового распорядка и иные права и обязанности работников и работодателя. Кроме того, данный документ играет не последнюю роль в вопросах налогообложения выплат и вознаграждений работников, так как положения налогового законодательства базируются на нормах трудового права. В частности, при налогообложении прибыли расходы должны быть предусмотрены нормами законодательства, коллективными и (или) трудовыми договорами (ст. 255 НК РФ).

<1> Закон РФ от 11.03.1992 N 2490-1 "О коллективных договорах и соглашениях".

### **Трудовой договор**

Одна из особенностей трудового договора - его соответствие не только Трудовому кодексу, но и коллективному договору. Работнику, устраивающемуся на работу, следует обратить внимание на срок трудового договора. Как правило, договор заключается на неопределенный срок, и только в установленных законодательством случаях допускается составление срочного трудового договора. Однако, как отмечено в п. 13 Постановления Пленума ВС РФ N 2 <2>, ст. 59 ТК РФ предусматривает право, а не обязанность работодателя заключать срочный трудовой договор. При этом доказать наличие обстоятельств, делающих невозможным заключение трудового договора с работником на неопределенный срок, обязан работодатель. При отсутствии таких доказательств необходимо исходить из того, что трудовой договор заключен с работником на неопределенный срок.

<2> Постановление ВС РФ от 17.03.2004 N 2 "О применении судами РФ Трудового кодекса РФ".

По мнению столичных налоговиков, высказанному в Письме от 21.07.2005 N 20-12/52413, нормы коллективного договора, правил трудового распорядка положений о премировании и других нормативных актов организации должны быть отражены в конкретном трудовом договоре. Если в трудовой договор не включены те или иные начисления либо на них нет ссылок, то такие начисления не могут быть приняты для целей налогообложения прибыли.

Новостью разъяснения московских налоговиков назвать нельзя. Данная позиция основана на положениях п. 5.2 ранее действующих Методических рекомендаций по применению гл. 25 НК РФ <3> (утратили силу с вступлением в действие Приказа ФНС России от 21.04.2005 N САЭ-3-02/173@). Однако указания отменены, а позиция налоговиков осталась неизменной. Поэтому рекомендуем организациям включать в трудовые договоры ссылки на нормы коллективного договора и иных локальных актов по оплате труда, если в них не отражены порядок и условия оплаты труда работников предприятия.

<3> Приказ МНС России от 20.12.2002 N БГ-3-02/729 "Об утверждении Методических рекомендаций по применению главы 25 "Налог на прибыль организаций" части второй НК РФ".

### **Система оплаты труда**

Система оплаты труда работников коммерческих организаций устанавливается коллективным договором, соглашениями и иными локальными актами организации (ст. 135 ТК РФ). На предприятиях общественного питания, как правило, устанавливается тарифная система оплаты труда на основе окладов и тарифных ставок. К оплате за отработанное время к установленному окладу в соответствии с нормами трудового законодательства могут начисляться различные доплаты стимулирующего и компенсационного характера: премии за результаты труда, надбавки за профессиональное

мастерство, за классность, и иные стимулирующие выплаты согласно коллективному договору (положению об оплате труда). Также к начислениям компенсирующего и стимулирующего характера относятся доплаты за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, оплата труда при выполнении работ различной квалификации, совмещении профессий.

### **Доплаты за условия труда**

На предприятиях общественного питания у бухгалтера наиболее часто возникают сложности при начислении и налогообложении доплат, связанных с работой сверх норм рабочего времени. Рассмотрим особенности начисления данных доплат работникам в различных нестандартных ситуациях.

### **Доплата за работу в выходные и праздничные дни**

Привлечение работников предприятий общественного питания к работе в выходные и праздничные дни характерно для баров и ресторанов. Работникам данных заведений в соответствии с нормами ТК РФ при пятидневной рабочей неделе устанавливаются два выходных дня, при шестидневной - один выходной день (ст. 100 ТК РФ).

Порядок оплаты труда в выходные и нерабочие дни, определенный ст. 153 ТК РФ, распространяется на всех работников независимо от установленного для них режима рабочего времени. Сдельщикам необходимо оплатить работу не менее чем по двойным сдельным расценкам, работникам, которым установлена почасовая (дневная) оплата труда, компенсация должна составлять не ниже двойного размера часовой (дневной) ставки. Как видим, расчет оплаты работы в выходные (праздничные) дни производится в одно действие и не вызывает у бухгалтера вопросов в отношении начисления таких выплат.

Трудности возникают при расчете оплаты труда работников с постоянным окладом, вышедших на работу в выходные или праздничные дни, а также работников с суммированным учетом рабочего времени, для которых работа в эти дни может быть запланирована графиком сменности.

### **Доплата работникам, получающим месячный оклад**

Оплата работы "окладников" в выходные и праздничные дни зависит от того, выходит ли работа в эти дни за пределы месячной нормы рабочего времени. В случае если работник трудился в пределах месячной нормы, ему необходимо оплатить не менее одинарной часовой (дневной) ставки. При превышении месячной нормы работа в выходной (праздничный) день оплачивается не менее чем в двойном размере.

Интересно, о какой месячной норме идет речь: о количестве часов в данном месяце или их среднемесячной сумме - результате деления годовой нормы рабочего времени на 12 месяцев? В Трудовом кодексе не указано, какое количество часов нужно считать месячной нормой. По мнению автора, в этом случае необходимо исходить из понятия учетного периода (месяц, квартал, год), в течение которого продолжительность рабочего времени не должна превышать нормального числа рабочих часов (ст. 104 ТК РФ).

В частности, сотрудникам, которым установлен оклад (тарифная ставка), месячной следует считать норму данного месяца. Работникам с суммированным учетом рабочего времени (официанты, охранники) для расчета оплаты в выходные (праздничные) дни следует определить среднемесячное количество часов. Закрепив данный порядок в коллективном договоре (положении об оплате труда), организация избежит не только разногласий с налоговиками, но и сможет аргументировать свою позицию в случае претензий со стороны работника.

**Пример 1.** В связи с проведением юбилея администратор зала обслуживания был привлечен к работе в выходной день - 12.03.2006. По табелю учета рабочего времени за март сотрудница отработала 178 ч., из них в выходной день - 4 ч. В соответствии с

трудовым договором работнику установлен оклад - 14 000 руб. в месяц. В организации установлена 40-часовая рабочая неделя.

Оплата труда работника за март 2006 г. будет состоять из оплаты по окладу отработанного времени, а также доплаты за работу в выходной день.

Определим норму рабочего времени исходя из месячного количества часов в марте 2006 г. при 40-часовой рабочей неделе - 176 ч. (22 раб. дн. x 8 ч.).

Размер оплаты по окладу за отработанное время (176 ч.) - 14 000 руб. Чтобы рассчитать оплату работы в выходной день, необходимо определить размер часовой тарифной ставки. Исходя из месячной нормы размер часовой ставки составит 79,55 руб. (14 000 руб. / 176 ч.).

Согласно условиям примера из 4 часов работник проработал 2 часа в пределах месячной нормы рабочего времени, а 2 часа - сверх этой нормы (178 - 176) ч.

Сумма доплаты составит:

- за 2 часа - 159,1 руб. (79,55 руб. x 2 ч.);
- за следующие 2 часа - 318,2 руб. (79,55 руб. x 2 ч. x 2).

В итоге за март 2006 г. сотруднице начислят 14 477,3 руб. (14 000 + 159,1 + 318,2 руб.).

Трудовой кодекс устанавливает минимальный размер доплаты за работу в выходные и праздничные дни. В коллективном договоре может предусматриваться более высокий размер оплаты работы в такие дни. Возникает вопрос: учитываются ли в целях налогообложения прибыли "повышенные" размеры доплат, установленные предприятием самостоятельно? **Например**, если работодатель в коллективном договоре установил двойной размер оплаты праздничных и выходных дней окладников независимо от того, превышен или нет предел месячной нормы рабочего времени.

Следуя нормам п. 25 ст. 255 НК РФ, можно предположить, что в уменьшение доходов при расчете налога на прибыль включаются все начисления, которые указаны в трудовом (коллективном) договоре и выплачиваются за результаты труда (являются экономически обоснованными). Однако финансовое ведомство придерживается иной позиции. Как указано в Письме Минфина России от 04.03.2005 N 03-03-01-04/1/88, расходы по оплате труда в выходные и праздничные дни могут быть учтены при налогообложении прибыли только в пределах установленных размеров данной доплаты. Основание - п. 3 ст. 255 НК РФ, который позволяет учитывать в расходах на оплату труда начисления компенсирующего характера за работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством РФ. Организации, установившей повышенные размеры оплаты труда в праздники и выходные, следует быть готовой к разногласиям с налоговыми органами, которые в данной ситуации будут придерживаться мнения финансового ведомства.

Далее остановимся на особенностях оплаты работы в праздничный день работникам с суммированным учетом рабочего времени.

#### **Доплата работникам, которым установлен суммированный учет рабочего времени**

Для данной категории работников работа в праздничные дни, запланированная графиком сменности, включается в месячную норму рабочего времени (Разъяснение Госкомтруда СССР, Президиума ВЦСПС N 13/П-21) <4>. Возможна также ситуация, когда работник, которому установлен суммированный учет рабочего времени, привлекался к работе вне графика (за пределами нормальной продолжительности) в праздничные дни. Не исключено, что и работа в выходной день (имеется в виду по графику) работника, которому установлен суммированный учет, может выйти за пределы нормы рабочего времени по итогам учетного периода. Таким образом, работа в праздничный день может быть как запланированной, так и выходящей за пределы установленной нормы рабочего времени.

<4> *Разъяснение Госкомтруда СССР, Президиума ВЦСПС от 08.08.1966 N 13/П-21 "О компенсации за работу в праздничные дни".*

**Пример 2.** Работник привокзального кафе, которому установлен суммированный учет рабочего времени (учетный период - год), в связи с заменой заболевшего сотрудника привлекался к сверхурочной работе 05.01.2006 и отработал 10 ч. (с 10.00 до 20.00). Согласно графику работник должен отработать в январе 120 ч., из них 10 ч. - 03.01.2006. Оклад работника - 5000 руб. в месяц. На предприятии установлена 40-часовая рабочая неделя.

Определим норму рабочего времени исходя из среднемесячного количества часов в 2006 г. при 40-часовой рабочей неделе. Рабочее время в часах в 2006 г. - 1980 ч. Среднемесячное количество часов в 2006 г. составит 165 ч. (1980 ч. / 12).

Размер оплаты по окладу отработанного времени (120 ч.) - 5000 руб.

Исходя из среднемесячной нормы размер часовой ставки - 30,30 руб. (5000 руб. / 165 ч.).

1. 03.01.2006 работник отработал по графику (в пределах установленной нормы рабочего времени). Поэтому рассчитываем размер доплаты за праздничный день в одинарном размере: за 10 часов 03.01.2006 - 303 руб. (30,30 руб. x 10 ч.).
2. За работу 05.01.2006 (праздничный день сверх графика) произведем расчет доплаты в двойном размере, так как норма рабочего времени превышена. Сумма доплаты составит за 10 часов 05.01.2006 - 606 руб. (30,30 руб. x 10 ч. x 2).

В итоге оплата труда работника за январь 2006 г. составит 5909 руб. (5000 + 303 + 606).

Таким образом, работнику, которому установлен суммированный учет рабочего времени, работа в праздничные и выходные дни оплачивается в повышенном размере только в случае, если она не предусмотрена графиком сменности.

### **Оплата работы в ночное время**

Несмотря на то что график работы предприятия общественного питания, как правило, ориентирован на дневных посетителей, бары, клубы и рестораны работают и ночью. Ночным является время работы с 22 до 6 часов (ст. 96 ТК РФ). Работа в ночное время согласно нормам ст. 154 ТК РФ оплачивается в повышенном размере по сравнению с работой в нормальных условиях. Повышенный размер оплаты Трудовой кодекс не указывает, однако величина доплаты не может быть ниже установленной законами и иными правовыми актами.

Необходимо отметить, что если ночные часы приходятся на праздничный день, то работодатель должен оплатить и "праздничные", и "ночные" часы, так как эти выплаты не являются взаимоисключающими с позиций трудового законодательства.

**Пример 3.** В феврале 2006 г. работник кухни ночного бара, которому установлен суммированный учет рабочего времени (учетный период - год), отработал по графику норму рабочего времени - 152 ч., из них 28 ч. приходятся на ночное время (4 ч. на 23.02.2006). Оклад работника - 4000 руб. в месяц. Доплата за работу в ночное время установлена в размере 40% оклада.

Размер оплаты по окладу за отработанное время (152 ч.) составит 4000 руб.

Для расчета доплат работнику, которому установлен суммированный учет рабочего времени, воспользуемся среднемесячной нормой рабочего времени в 2006 г. - 165 ч. (1980 ч. / 12).

Исходя из среднемесячной нормы размер часовой ставки - 24,24 руб. (4000 руб. / 165 ч.).

Доплата за работу в ночное время за месяц составит 271,49 руб. (24,24 руб. x 28 ч. x 40%).

В праздничный день работник отработал в соответствии с графиком, поэтому рассчитаем размер доплаты за работу в этот день в одинарном размере. За 4 ч. работы 23.02.2006 размер доплаты составит 96,96 руб. (24,24 руб. x 4 ч.).

В итоге за февраль 2006 г. работнику начислят 4368,45 руб. (4000 + 271,49 + 96,96).

Возникает вопрос: имеет ли право бухгалтер начислить одновременно не только доплату за праздничные дни и ночное время, но и рассчитать сверхурочные, если работа по итогам учетного периода выходит за пределы продолжительности рабочего времени? Чтобы ответить на него, рассмотрим особенности расчета оплаты сверхурочного труда работников.

### **Оплата сверхурочной работы**

В соответствии со ст. 99 ТК РФ сверхурочной признается работа:

- за пределами установленной продолжительности ежедневной работы;
- сверх нормального числа рабочих часов за учетный период.

Практика привлечения к сверхурочным работам распространена не только на предприятиях общественного питания. При этом следует помнить, что работодатель должен не только оплачивать сверхурочное время в повышенном размере, но и вести его учет, так как сверхурочные часы не должны превышать 4 часов в течение двух дней подряд и 120 часов в год. Также не допускается привлекать работников к сверхурочным работам без их письменного согласия. Однако в целях налогообложения работодатель имеет право учесть любой размер выплаты, в том числе и по оплате сверхурочных работ, превышающих 120 часов в год. Данной точки зрения придерживаются как Минфин (Письмо от 15.08.2005 N 03-03-02/62), так и налоговики (Письмо от 23.11.2005 N 02-1-08/195@).

Минимальный размер оплаты сверхурочной работы установлен ст. 152 ТК РФ в следующих пределах: за первые два часа сверхурочная работа оплачивается не менее чем в полуторном размере, за последующие часы - не менее чем в двойном. При расчете сверхурочных часов работникам с ежедневным учетом рабочего времени у бухгалтера трудностей не возникает.

Спорным и неурегулированным является вопрос порядка расчета оплаты сверхурочной работы при суммированном учете рабочего времени. Для наглядности рассмотрим ситуации привлечения к сверхурочной работе за пределами ежедневной смены, а также сверх установленного числа рабочих часов за учетный период (число смен превысило установленную норму по графику).

Если работник проработал сверх установленного времени в смене, то оплата производится в следующем порядке.

**Пример 4.** Учетным периодом для работника кафе с суммированным учетом рабочего времени является месяц. 12.01.2006 сотрудник по производственной необходимости был привлечен к 3 ч. сверхурочных работ. Часовая тарифная ставка работника составляет 50 руб. Месячная норма рабочего времени в январе 2006 г. для работника составила 144 ч.

Размер оплаты по тарифу за отработанное время (144 ч.) - 7200 руб. (50 руб. x 144 ч.). За сверхурочную работу работнику будет начислено:

- за первые 2 часа - 150 руб. (50 руб. x 2 ч. x 1,5);
- за последующий час - 100 руб. (50 руб. x 1 ч. x 2).

В итоге за январь 2006 г. размер заработной платы работника составит 7450 руб. (7 200 + 150 + 100).

**Пример 5.** Изменим условия предыдущего примера.

Допустим, что работник отработал сверхурочно 40 ч. по итогам учетного периода. В этом случае существуют два подхода к расчету оплаты сверхурочных часов.

Первый метод предусматривает оплату в полуторном размере того количества сверхурочных часов, которое не превышает в среднем двух часов за каждый рабочий день в учетном периоде. Оставшиеся часы оплачиваются в двойном размере.

В частности, в январе 2006 г. количество рабочих дней по календарю пятидневной рабочей недели - 16 дней. Оплате сверхурочных часов в полуторном размере подлежат 32 ч. (2 ч. x 16 дн.). Оставшиеся 8 ч. подлежат оплате в двойном размере.

Размер оплаты работника за январь составит 10 400 руб. ( $50 \text{ руб./ч.} \times 144 \text{ ч.} + 32 \text{ ч.} \times 50 \text{ руб./ч.} \times 1,5 + 8 \text{ ч.} \times 50 \text{ руб./ч.} \times 2$ ).

Второй метод предполагает оплату в полуторном размере только первых двух из всего количества часов в учетном периоде, а остальные должны быть оплачены в двойном размере.

Таким образом, в нашем примере в двойном размере будут оплачены не 8, а 38 часов. В этом случае размер оплаты работника за январь составит 11 150 руб. ( $50 \text{ руб./ч.} \times 152 \text{ ч.} + 2 \text{ ч.} \times 50 \text{ руб./ч.} \times 1,5 + 38 \text{ ч.} \times 50 \text{ руб./ч.} \times 2$ ).

Как заметит читатель, выбор метода расчета приводит к существенным различиям в оплате. При применении второго метода зарплата работника возросла на 7,21%. Какой вариант выбрать предприятию?

В защиту первого варианта можно сказать следующее. Суммированный учет рабочего времени не предусматривает строгого соблюдения продолжительности рабочей недели (40 часов) и ежедневной работы. Поэтому количество сверхурочных часов можно рассчитать только по окончании учетного периода. При этом нельзя с уверенностью утверждать, какие часы должны быть оплачены в полуторном размере, а какие - в двойном. Следовательно, и оплачивать их необходимо из предположения, что сверхурочные часы равномерно распределены по рабочим дням. Однако ст. 152 ТК РФ не предусматривает такого порядка расчета. Решение в пользу одного из предложенных вариантов предприятие должно принять самостоятельно, закрепив метод расчета в коллективном договоре или положении об оплате труда.

Следует учесть, что если сверхурочные часы совпали с выходным или праздничным днем, то они оплачиваются в двойном размере только как часы, приходящиеся на выходные (праздничные) дни. Другими словами, при подсчете сверхурочных часов работа в праздничные дни не учитывается, так как она уже оплачена в двойном размере. На это, в частности, указано в п. 4 Разъяснения Госкомтруда СССР, Президиума ВЦСПС 13/П-21.

Однако данное ограничение не распространяется на случаи, когда сверхурочные часы приходятся на ночное время. Поэтому предприятие имеет право оплатить сверхурочные часы, а также выплатить повышенную заработную плату с учетом ночного времени работы.

**Пример 6.** В мае 2006 г. работник в связи с заменой не вышедшего сотрудника привлекался к сверхурочным работам 08.05.2006 на 5 ч. (с 21.00 до 02.00). Из отработанного времени 4 ч. приходятся на ночное время (с 22.00 до 02.00), а 2 ч. - на праздничный день. Оклад работника - 6000 руб. в месяц. Доплата за работу в ночное время на предприятии установлена в размере 40% оклада.

Для расчета размера часовой ставки работнику с посменным режимом работы воспользуемся среднемесячной нормой рабочего времени - 165 ч.

Размер часовой ставки составит 36,36 руб. ( $6000 \text{ руб./}165 \text{ ч.}$ ).

Последовательно произведем расчет всех доплат, полагающихся работнику.

Сверхурочная работа будет оплачена за первые 2 ч. (с 21.00 по 23.00) в размере 109,08 руб. ( $36,36 \text{ руб.} \times 2 \text{ ч.} \times 1,5$ ).

Остальные сверхурочные часы (без учета тех, которые приходятся на праздник), подлежащие оплате (с 23.00 до 00.00), необходимо компенсировать в сумме 72,72 руб. (36,36 руб. x 1 ч. x 2).

Ночные часы (с 22.00 до 02.00) будут оплачены в сумме 58,18 руб. (36,36 руб. x 4 ч. x 40%).

Оплата часов в праздничный день (с 00.00 по 02.00) составит 145,44 руб. (36,36 руб. x 2 ч. x 2).

В результате за май 2006 г. работнику будет начислено 6385,42 руб. (6000 + 109,08 + 72,72 + 58,18 + 145,44).

В целях налогообложения, как было указано выше, предприятие вправе учесть все доплаты, связанные с режимом работы сотрудника (п. 3 ст. 255, ст. ст. 208, 236 НК РФ). Кроме того, эти выплаты также в полном размере учитываются при расчете среднего заработка, в том числе и для оплаты государственных пособий по социальному страхованию. Поэтому бухгалтеру необходимо быть особенно внимательным при расчетах с работниками по оплате труда.

Нельзя не отметить и стимулирующие доплаты. Это не только премии и вознаграждения, но и выплаты за совмещение профессий, выполнение работ разной квалификации и обязанностей временно отсутствующего сотрудника.

### **Оплата совмещения и временного замещения. В чем различия?**

Размеры доплаты при совмещении профессий <5> и исполнении обязанностей временно отсутствующего работника (замещение) устанавливаются по соглашению сторон трудового договора (ст. 151 ТК РФ). Однако если размер оплаты за совмещение стороны вправе установить произвольно, то при выполнении обязанностей временно отсутствующего работника замещаемому работнику выплачивается не менее разницы между его окладом и должностным окладом замещаемого работника (п. 1 Разъяснений Госкомтруда СССР и Секретариата ВЦСПС N 30/39) <6>. Ведь сложность работы, выполняемой заместителем, соответствует сложности работы замещаемого работника, поэтому заместитель имеет право на получение зарплаты в размере не менее размера заработной платы замещаемого работника. Соглашением сторон (локальными нормативными актами работодателя) может быть установлен более высокий уровень оплаты труда заместителя. При этом не имеет значения, является или нет работник штатным заместителем (помощником) отсутствующего сотрудника организации (см. Определение Кассационной коллегии ВС РФ от 11.03.2003 N КАС 03-25). Нормы Разъяснения Госкомтруда также соответствуют ст. 150 ТК РФ, которая обязывает работодателя при выполнении работником с повременной оплатой труда работ различной квалификации оплачивать его труд по работе более высокой квалификации.

<5> *Следует различать понятия "совмещение" и "совместительство". Последнее отличается тем, что работа производится за пределами рабочего времени основной работы, в то время как совмещение профессий ограничивается рабочим временем сотрудника.*

<6> *Разъяснение Госкомтруда СССР N 30, ВЦСПС N 39 от 29.12.1965 "О порядке оплаты временного замещения".*

**Пример 7.** В марте 2006 г. на время ухода в отпуск главного бухгалтера (с 01.03.2006 по 15.03.2006) исполнение его обязанностей возложено на заместителя. Оклад главного бухгалтера - 18 000 руб., его заместителя - 14 000 руб. Количество рабочих дней в мае - 22, из них 10 дней - период временного замещения. По соглашению сторон заместителю полагается доплата, равная разнице между его заработной платой и заработной платой замещаемого работника.

Размер оплаты по окладу по основной работе составит 14 000 руб.

Размер доплаты за замещение отсутствующего работника составит 1818,18 руб. : (18 000 - 14 000) x 10 дн. / 22 дн.

В результате за март работнику будет начислено 15 818,18 руб. (14 000 руб. + 1818,18 руб.).

Нередко работодатели предпочитают иной вариант оформления отношений с работниками и заключают с ними на выполнение определенной работы, не предусмотренной их трудовыми обязанностями, гражданско-правовые договоры. По мнению Минфина, высказанному в Письме от 28.11.2005 N 03-05-02-04/205, в этом случае выплаты по таким договорам не уменьшают налогооблагаемую прибыль. Кроме того, данный договор может быть признан трудовым со всеми вытекающими последствиями. По мнению автора, чтобы привлечь штатного сотрудника к работе, не связанной с его функциональными обязанностями, можно оговорить совмещение профессий в контракте, или заключить с ним трудовой договор о работе по совместительству.

Не последнее место занимает специфический для предприятий общепита вопрос налогообложения питания сотрудников с точки зрения выплат в натуральной форме.

### **Питание сотрудников**

Работники организаций общепита в соответствии с коллективным или трудовым договорами могут обеспечиваться питанием (завтраками, обедами, ужинами). При этом нередко питание предоставляется по льготным ценам или бесплатно. Возникает вопрос: как организовать питание сотрудников с минимальными налоговыми обязательствами перед бюджетом?

Предприятие общественного питания может выбрать один из следующих вариантов:

- питание в счет заработной платы (выплата в натуральной форме);
- предоставление питания бесплатно (полностью или частично) за счет средств предприятия.

Рассмотрим каждую из возможных на практике ситуаций с позиций трудового и налогового законодательства.

### **Питание в счет заработной платы**

В соответствии с трудовым законодательством заработная плата может выплачиваться не только в денежной форме. Условиями коллективного или трудового договоров может быть предусмотрена и иная (неденежная) форма выплаты зарплаты, не противоречащая действующему законодательству (ст. 131 ТК РФ). В частности, всем хорошо знакома натуральная форма оплаты труда - выдача в качестве заработной платы продукции собственного производства или каких-то других материально-производственных запасов, находящихся на балансе <7>. К натуральной оплате труда также относятся услуги, которые может оказать организация сотруднику в счет заработной платы. Отметим тот факт, что иные формы оплаты труда могут применяться только с согласия работника, подтвержденного заявлением.

<7> Следует обратить внимание на то, что выплата зарплаты в натуральной форме спиртными напитками не допускается в соответствии с нормами трудового законодательства.

Зарплата в этом случае начисляется в общеустановленном порядке независимо от формы выплаты начисленных сумм. Трудности могут возникнуть при расчетах по НДФЛ. Дело в том, что согласно п. 4 ст. 226 НК РФ суммы налога, исчисленного с оплаты труда в натуральной форме, могут удерживаться только за счет денежных средств, выплаченных работникам. Таким образом, налог необходимо удерживать только из выплачиваемой заработной платы.

Нередко в пределах предоставляемых работникам завтраков, обедов, ужинов предприятия начисляют доплату на питание в фиксированном размере. Для учета данной доплаты в составе расходов на оплату труда она в обязательном порядке должна быть

отражена в коллективном или трудовом договорах, заключенных с работником. Это требование ст. 255 НК РФ. Однако следует учесть, что п. 21 ст. 270 НК РФ исключает из расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, выплаты и вознаграждения, которые не поименованы в трудовых договорах. Чтобы избежать возможных разногласий с инспекторами, доплату на питание необходимо указать в конкретном трудовом договоре, заключаемом с работником, или предусмотреть ссылку на соответствующее положение коллективного договора. Только в этом случае, по мнению Минфина, доплату на питание можно учесть в уменьшение налогооблагаемой прибыли (Письма от 08.11.2005 N 03-03-04/1/344, от 03.03.2005 N 03-03-01-04/1/87). Кроме того, данную выплату бухгалтер имеет право учесть при расчете среднего заработка для оплаты отпуска или больничного листа. Правомерность данной позиции также подтверждается судебным решением (Постановление ФАС ВВО от 19.02.2004 N А11-3967/2003-К2-Е-1861). Налоги с доплаты на питание уплачиваются в общеустановленном порядке, так как она поименована в трудовом договоре и не является компенсационной выплатой, установленной законодательством.

### **Предоставление питания за счет средств предприятия**

Предприятие может оплатить питание сотрудников полностью или частично за счет собственных источников. В этой ситуации у сотрудников возникает налогооблагаемый доход в натуральной форме в виде оплаты питания. Налоговой базой по НДФЛ является рыночная стоимость питания. При этом в цену обеда, с которой удерживается налог, включается и сумма НДС (п. 1 ст. 211 НК РФ). Организация имеет право применять цены, по которым реализовала продукцию своим работникам, если эти цены не отклоняются более чем на 20% от цены реализации посетителям. В ином случае, если налоговики смогут доказать, что организация и работники являются взаимозависимыми лицами, предприятие могут ожидать неприятные последствия в части доначисления налога с продажной стоимости "льготных" обедов.

Однако основным принципом обложения НДФЛ и иных "зарплатных" налогов и взносов (ЕСН, ПФР, ФСС) является возможность определения дохода конкретного лица. Данные налоги носят адресный характер и рассчитываются индивидуально по каждому работнику. Определение их расчетным путем в Налоговом кодексе не предусмотрено. Поэтому для того, чтобы начислить налог, необходимо определить стоимость обеда каждого сотрудника, что возможно только при наличии организованного учета. При этом для столовых, кафе, баров и ресторанов такой подход вряд ли может рассматриваться как возможный.

На практике предприятия общественного питания выбирают иной вариант и, чтобы не удерживать "зарплатные" налоги, организуют питание по принципу шведского стола. При этом цель - обезличить выплаты в натуральной форме - можно считать достигнутой, так как согласно ст. 41 НК РФ в этом случае нельзя оценить экономическую выгоду, а следовательно, и доход конкретного лица. А раз невозможно установить доход конкретного лица, то и нет необходимости удерживать налог на доходы физических лиц. Аналогичный вывод может быть сделан не только в отношении НДФЛ, но и в отношении ЕСН и взносов в Пенсионный фонд РФ. Данный налог и взносы начисляются также с выплат и вознаграждений конкретного работника (ст. 236 НК РФ, п. 2 ст. 10 Закона N 167-ФЗ <8>). Арбитражная практика по данному вопросу, к сожалению, пока не сформировалась. На сегодняшний день можно привести только Письмо ВАС РФ N 42 <9>, выводы которого сделаны в пользу налогоплательщиков в период действия Закона о подоходном налоге <10>.

<8> *Федеральный закон от 15.12.2001 N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании* в РФ".

<9> *Информационное письмо ВАС РФ от 21.06.1999 N 42 "Обзор практики*

*рассмотрения споров, связанных с взиманием подоходного налога".  
<10> Закон РФ от 07.12.1991 N 1998-1 "О подоходном налоге с физических лиц".  
Утратил силу с 1 января 2001 г.*

Как поступить налогоплательщикам, решать им. Наша задача - предоставить информацию, на основании которой можно принять верное и обоснованное решение.

С.В.Булаев

Эксперт журнала

"Предприятия общественного питания:

бухгалтерский учет и налогообложение"

Отчёт о выполнении практических заданий:

1. Произведение расчёта заработной платы полностью расписать по деталям (как примеры из текста).
2. Выполненную работу (в компьютерном исполнении) отправить по электронной почте [tdtrofimova@yandex.ru](mailto:tdtrofimova@yandex.ru) **30 марта 2020г.** до 10.00 часов, а также приложить в тетрадь для ПЗ.

Если возникнут вопросы можно звонить по тел.89214793419 до 18 00.

В случае неполучения результатов проработки материала (отчёта),

Вы получаете оценку «2».

***Уважаемые студенты, обратите внимание на то, что на следующей неделе 03.04.2020г., у вас экзамен по МДК.06.01. вопросы к экзамену вы получили, и надеюсь, готовитесь.***

С уважением, преподаватель Трофимова Т.Д.