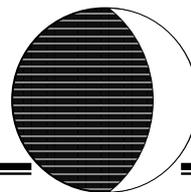


ЭКСПЕРТ (АУДИТОР) ЛУНИН Владимир Васильевич
ИНН 2902 0038 5167 ОГРНИП 304 2902 1450 0264
Лицензия Министерства финансов РФ от 24.06.2004 № Е006159
Свид-во о внесении в ЕГРИП записи об ИП от 24.05.2004 серия 29 № 001137758



31.12.2007 № 4

г. Северодвинск

ЗАКЛЮЧЕНИЕ ЭКСПЕРТА № 4 от 31.12.2007

**ПО ВОПРОСАМ, ПОСТАВЛЕННЫМ В ОПРЕДЕЛЕНИИ
МИРОВОГО СУДЬИ СУДЕБНОГО УЧАСТКА № 1
Г. СЕВЕРОДВИНСКА АРХАНГЕЛЬСКОЙ ОБЛАСТИ
ЛЕВСКОЙ Л.Л. ОТ 08.11.2006 ГОДА
ПО ГРАЖДАНСКОМУ ДЕЛУ № 2-01-07-1
ПО ИСКУ РИО
к ФГУП «ПО «СЕВМАШ»
О ВЗЫСКАНИИ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ**



**Северодвинск
2007**

Эксперт (аудитор) ЛУНИН В.В.

ОГЛАВЛЕНИЕ

I. ВВЕДЕНИЕ	4
Данные о личности эксперта и его компетенции.....	4
II. ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКАЯ ЧАСТЬ	8
Вопрос 1: Правильно ли рассчитан работодателем средний заработок Р.И.О. за декабрь 2004 г., январь, февраль 2005 г. для выплаты компенсации за неиспользованную часть отпуска?	8
Вопрос 2: Если нет, то в чем заключается неправильность расчета?	8
2.1. Правильность установления работнику расчетного периода.	8
2.2. Правильность установления работнику видов выплат, учитываемых при расчете среднего заработка.....	9
2.3. Правильность установления работнику суммы заработной платы, начисленной в расчетном периоде, для исчисления среднего заработка.....	10
2.4. Правильность учета при определении среднего заработка премий и вознаграждений.	12
2.5. Правильность исчисления среднечасового (среднедневного) заработка.	20
Вопрос 3: Произвести расчет среднего заработка Р.И.О. за период декабрь 2004, январь, февраль 2005 г.....	25
Вопрос 4: Произвести расчет компенсации за неиспользованную часть отпуска, выплаченную в марте 2005 г.	25
Вопрос 5: В каком размере должно учитываться при расчете среднего заработка вознаграждение по итогам работы по виду оплаты 252, премия рабочим основного персонала за проведение технической готовности по виду оплаты 145, единовременная премия за выполнение особо важных работ по виду оплаты 385? Расчет того или иного размера вознаграждения мотивировать ссылкой на действующее законодательство.	29
Вопрос 6: Каким образом определяется количество рабочего времени в часах для выплаты компенсации за неиспользованную часть отпуска при суммированном учете рабочего времени? Вывод обосновать ссылкой на действующее законодательство.	34
III. ВЫВОДЫ	36
Вопрос 1: Правильно ли рассчитан работодателем средний заработок Р.И.О. за декабрь 2004 г., январь, февраль 2005 г. для выплаты компенсации за неиспользованную часть отпуска?	36
Вопрос 2: Если нет, то в чем заключается неправильность расчета?	36
3.1. Правильность установления работнику расчетного периода.	36
3.2. Правильность установления работнику видов выплат, учитываемых при расчете среднего заработка.....	37
3.3. Правильность установления работнику суммы заработной платы, начисленной в расчетном периоде, для исчисления среднего заработка.....	38
3.4. Правильность учета при определении среднего заработка премий и вознаграждений.	40
3.5. Правильность исчисления среднечасового (среднедневного) заработка.	45

Вопрос 3: Произвести расчет среднего заработка Р.И.О. за период декабрь 2004, январь, февраль 2005 г.	49
Вопрос 4: Произвести расчет компенсации за неиспользованную часть отпуска, выплаченную в марте 2005 г.	49
Вопрос 5: В каком размере должно учитываться при расчете среднего заработка вознаграждение по итогам работы по виду оплаты 252, премия рабочим основного персонала за проведение технической готовности по виду оплаты 145, единовременная премия за выполнение особо важных работ по виду оплаты 385? Расчет того или иного размера вознаграждения мотивировать ссылкой на действующее законодательство.	53
Вопрос 6: Каким образом определяется количество рабочего времени в часах для выплаты компенсации за неиспользованную часть отпуска при суммированном учете рабочего времени? Вывод обосновать ссылкой на действующее законодательство.	58
Приложения	60
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	60

I. ВВЕДЕНИЕ

Эксперт предупрежден об уголовной ответственности за отказ или уклонение от дачи заключения либо за дачу заведомо ложного заключения.

_____ **ЛУНИН В.В.**

(подпись, печать)

- 1.1. В соответствии со специальным заданием, полученным от Мирового судьи судебного участка № 1 г. Северодвинска Архангельской области ЛЕВСКОЙ Л.Л., согласно определению от 08.11.2006 по гражданскому делу № 2-01-07-1 проведена судебная финансово-экономическая экспертиза по проверке расчетов среднего заработка, исчисленного для выплаты денежной компенсации за неиспользованную часть отпуска работнику ФГУП «ПО «Севмаш» Р.И.О. в марте 2005 года бухгалтерией ФГУП «ПО «Севмаш».
- 1.2. Данная экспертиза проведена с целью исследования материалов, представленных ФГУП «ПО «Севмаш» по спорным вопросам, а также их соотношения с выводами истца, отраженными в исковом заявлении от 21.07.2005.

Данные о личности эксперта и его компетенции.

- 1.3.1. Лицо, осуществлявшее экспертное исследование: **аудитор ЛУНИН Владимир Васильевич** (далее – эксперт).
- 1.3.2. Адрес эксперта: 164514, Архангельская область, г. Северодвинск,
- 1.3.3. Свидетельство о внесении в Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей записи об индивидуальном предпринимателе, зарегистрированном до 1 января 2004 года, выдано ИМНС РФ по г. Северодвинску от 24 мая 2004 года за номером серия 29 № 001137758. Указанным свидетельством подтверждается, что ЛУНИН В.В. зарегистрирован Администрацией г. Северодвинска от 08.04.1994 № 4693/Г-13 в качестве индивидуального предпринимателя за основным государственным регистрационным номером (ОГРНИП) 304290214500264.
- 1.3.4. Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) 290200385167.
- 1.3.5. Квалификационный аттестат аудитора № К009273 выдан Минфином России от 19.12.2003 в порядке обмена аттестата от 24.10.1994 № 000740 (протокол № 9). Срок действия аттестата – бессрочно.
- 1.3.6. Лицензия № Е006159 на осуществление аудиторской деятельности выдана на основании приказа Минфина России от 24.06.2004 № 158. Срок действия лицензии – до 24.06.2009.

1.3.7. Стаж работы в качестве аудитора исчисляется с 08 апреля 1994 года (свидетельство Администрации г. Северодвинска о государственной регистрации № 4693/Г-13 выдано на основании совместного свидетельства Московской аудиторской палаты, Академии менеджмента инноваций и Контрольно-Ревизионного Управления Министерства финансов РФ № 0194 на право проведения аудиторской деятельности в Российской Федерации от 26 марта 1994 года).

1.3.8. На момент проведения экспертизы стаж работы эксперта в качестве аудитора составляет более 13 лет.

1.3.9. Статьи эксперта публиковались в еженедельной профессиональной газете «Учет, налоги, право» (№ 40 от 30.10.2001).

1.4. По делу проводились две судебно-бухгалтерские экспертизы:

1.4.1. первая – Архангельской лабораторией судебной экспертизы г. Архангельск (эксперт-ЧУБРИКОВ А.В.). Заключение от 24.11.2005 № 266/17.1;

1.4.2. вторая – Некоммерческим партнерством «Архангельский территориальный институт профессиональных бухгалтеров» г. Архангельск (эксперт – ЗАМАШКИНА Н.А.). Заключение от 29.08.2006 № 05/04-104.

1.4 Дата назначения повторной экспертизы согласно определению мирового судьи судебного участка № 1 г. Северодвинска Архангельской области: 08 ноября 2006 года.

1.5 Дата начала повторного экспертного исследования: 01 октября 2007 года.

1.6 Дата окончания повторного экспертного исследования: 31 декабря 2007 года.

1.7 Дата составления и подписания экспертного заключения: 31 декабря 2007 года.

1.8. Место проведения исследования: 117393, г. Москва, ул. Профсоюзная, дом 66, офис 308, тел. (495) 785-48-48, факс (495) 785-48-49.

1.9. Дата поступления материалов на исследование: 24 сентября 2007 года.

Наименование материалов, поступивших на исследование:

⇒ гражданское дело № 2-01-07-1 Мирового судьи судебного участка № 1 г. Северодвинска Архангельской области ЛЕВСКОЙ Л.Л. по иску РОДИОНОВА И.А. к ФГУП «ПО «Севмаш» о взыскании заработной платы - на 262 листах (том 1), на 46 листах (том 2);

1.10. Краткое изложение обстоятельств дела, послуживших основанием к назначению экспертизы:

Работник ФГУП «ПО «Севмаш» г. Северодвинск Р.И.О. 21 июля 2005 года обратился в суд с исковым заявлением к ФГУП «ПО «Севмаш» о взыскании недоплаченной суммы компенсации за неиспользованный отпуск. В обоснование иска указал, что в марте 2005 года ему был неправильно исчислен средний заработок, в связи с чем была неправильно

начислена компенсация за неиспользованную часть отпуска. Недоплата, по мнению Р.И.О., составила 19 845 руб. 36 копеек.

Представители ответчика Павлова Т.С. и Жукова Р.А. исковые требования не признали и пояснили, что средняя заработная плата начислена в соответствии с законом и выплачена в полном объеме.

В соответствии со статьей 87 ГПК РФ в связи с возникшими сомнениями в правильности и обоснованности заключения экспертов и наличием противоречий в заключениях проведенных по делу экспертиз, суд назначил повторную экспертизу.

1.11. Вопросы, поставленные на разрешение эксперта:

1. *Правильно ли рассчитан работодателем средний заработок Р.И.О. за декабрь 2004 г., январь, февраль 2005 г. для выплаты компенсации за неиспользованную часть отпуска?*
2. *Если нет, то в чем заключается неправильность расчета?*
3. *Произвести расчет среднего заработка Р.И.О. за период декабрь 2004, январь, февраль 2005 г.*
4. *Произвести расчет компенсации за неиспользованную часть отпуска, выплаченную в марте 2005 г.*
5. *В каком размере должно учитываться при расчете среднего заработка вознаграждение по итогам работы по виду оплаты 252, премия рабочим основного персонала за проведение технической готовности по виду оплаты 145, единовременная премия за выполнение особо важных работ по виду оплаты 385? Расчет того или иного размера вознаграждения мотивировать ссылкой на действующее законодательство.*
6. *Каким образом определяется количество рабочего времени в часах для выплаты компенсации за неиспользованную часть отпуска при суммированном учете рабочего времени? Вывод обосновать ссылкой на действующее законодательство.*

1.12. Учитывая, что второй вопрос, поставленный на разрешение эксперта, тесно связан с первым вопросом, эксперт изложил результат исследования второго вопроса в разделе исследования первого вопроса.

1.13. Учитывая, что четвертый вопрос, поставленный на разрешение эксперта, тесно связан с третьим вопросом, эксперт изложил результат исследования четвертого вопроса в разделе исследования третьего вопроса.

1.14. Работа по рассмотрению и исследованию операций по начислению заработной платы Р.И.О. для правильной оценки вопросов, изложенных в определении Мирового судьи судебного участка № 1 г. Северодвинска Архангельской области ЛЕВСКОЙ Л.Л. от 08.11.2006 по гражданскому делу № 2-01-07-1, проводилась в соответствии:

- ◆ со статьями 84 - 86 ГПК РФ от 14.11.2002 № 138-ФЗ;
- ◆ российскими правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от

25.12.1996 протокол № 6 «Использование работы эксперта», от 20.10.1999 протокол № 6 «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям»;

- ◆ Инструкции по организации производства судебных экспертиз в государственных судебно-экспертных учреждениях системы Министерства юстиции РФ, утвержденной приказом Минюста России от 20.12.2002 № 347;
- ◆ Инструкции о производстве судебно-бухгалтерских экспертиз в экспертных учреждениях системы Министерства юстиции СССР, утвержденной Минюстом СССР от 02.07.1987 № К-8-463.

1.15.В соответствии с вышеназванными нормативными правовыми актами эксперт планировал и проводил проверку согласно специальному заданию с целью получения результатов исследования с развернутой мотивировкой суждения, обосновывающего вывод по разрешаемым вопросам.

1.16.Эксперт считает, что проведенные исследования являются достаточным основанием для формирования категорического вывода эксперта.

1.17.Выводы эксперта изложены в виде ответов на поставленные вопросы в той последовательности, в которой вопросы изложены во вводной части заключения. На каждый из поставленных вопросов экспертом дан ответ по существу.

1.18.В результате выполнения работ экспертом составлено настоящее заключение. Ссылки на нормативные правовые акты РФ и локальные нормативные акты ФГУП «ПО «Севмаш» выделены курсивом.

1.19.Экспертные исследования проводились в соответствии с действующим на момент наступления события, с которым было связано сохранение среднего заработка Работника, законодательством Российской Федерации.

II. ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКАЯ ЧАСТЬ

Вопрос 1: Правильно ли рассчитан работодателем средний заработок Р.И.О. за декабрь 2004 г., январь, февраль 2005 г. для выплаты компенсации за неиспользованную часть отпуска?

Вопрос 2: Если нет, то в чем заключается неправильность расчета?

Р.И.О., работнику ФГУП «ПО Севмаш», в период с декабря месяца 2004 года по февраль месяц 2005 года был установлен суммированный учет рабочего времени. Данный факт подтверждается табелем учета рабочего времени за период с декабря 2004 по февраль 2005 гг. (л.д.83-85).

Согласно приказу учетным периодом рабочего времени для работников, несущих дежурно-вахтенную службу по всем направлениям, считается календарный год.

В соответствии с пунктом 3 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденного постановлением Правительства РФ от 11.04.2003 № 213 (далее – Положение № 213), *расчет среднего заработка работника независимо от режима его работы производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 месяцев, предшествующих моменту выплаты.*

Средний заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 3 календарных месяца (с 1-го до 1-го числа).

Во всех случаях, кроме применения суммированного учета рабочего времени, для определения среднего заработка используется средний дневной заработок (абзац 1 пункта 8 Положения № 213).

При определении среднего заработка работника, которому установлен суммированный учет рабочего времени, используется средний часовой заработок (абзац 1 пункта 13 Положения № 213).

Таким образом, для ответа на поставленный вопрос 1 необходимо исследовать правильность и полноту установления работнику:

- 1) расчетного периода;
- 2) видов выплат, учитываемых для расчета среднего заработка;
- 3) суммы заработной платы, начисленной в расчетном периоде;
- 4) правильность учета при определении среднего заработка премий и вознаграждений;
- 5) правильность исчисления среднечасового заработка;
- 6) правильность определения количества дней, подлежащих оплате;
- 7) правильность исчисления суммы среднего заработка.

2.1. Правильность установления работнику расчетного периода.

Согласно заявлению от 15.03.2005 (л.д.50) работник ФГУП «ПО «Севмаш» (далее – Предприятие) Р.И.О. (далее – Работник) обратился к администрации Предприятия с просьбой выплатить ему компенсацию за неиспользованный дополнительный отпуск за 24 календарных дня.

Учитывая, что исчисление размера компенсации за неиспользованный отпуск определяется по правилам определения среднего заработка для оплаты отпусков, расчетным периодом для исчисления компенсации по заявлению от 15.03.2005 будет являться период с 01 декабря 2004 года до 01 марта 2005 года, то есть три календарных месяца: декабрь 2004, январь 2005, февраль 2005. Коллективным договором Предприятия на 2003 – 2006 гг. иной период, то есть больший, чем 3 месяца, для расчета средней заработной платы для оплаты отпусков не установлен.

Такой же расчетный период использован в расчете и Предприятием. То есть, Предприятие правильно установило работнику период отработанного времени для расчета среднего заработка.

2.2. Правильность установления работнику видов выплат, учитываемых при расчете среднего заработка.

В соответствии с частью второй статьи 139 ТК РФ для расчета средней заработной платы учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые в соответствующей организации независимо от источников этих выплат.

При расчете средней заработной платы Работнику учитывались следующие виды выплат:

Таблица 1. Виды выплат, учитываемые при расчете среднего заработка

Вид оплаты	Наименование выплат
1	2
111	Повременная оплата по тарифу производственным рабочим
117	Доплата повременщикам на работах с тяжелыми, вредными условиями
130	Премия на доплаты и надбавки
142	Премия рабочим основного персонала
145	Премия рабочим основного персонала за продвижение технической готовности заказа
202	Доплата за работу в ночное время
211	Доплата за работу в праздничные дни по скользящему графику
212	Доплата за сверхурочную работу - первые 2 часа
213	Доплата за сверхурочную работу - свыше 2 часов
219	Доплата за работу в выходной день
220	Районный коэффициент
221	Процентная надбавка ЛКС
251	Ежемесячное вознаграждение за выслугу лет
252	Вознаграждение по итогам работы
257	Надбавка за работу с секретными сведениями
385	Единовременная премия за выполнение особо важных работ по приказу ГДО

Таким образом, для исчисления средней заработной платы Работнику вышеуказанные виды выплат установлены Предприятием правильно.

2.3. Правильность установления работнику суммы заработной платы, начисленной в расчетном периоде, для исчисления среднего заработка.

2.3.1. Работнику в период с декабря 2004 по февраль 2005 были начислены суммы оплаты труда в следующих размерах (л.д.16):

Таблица 2

месяц, год	Шифр вида начисления	Начисленный заработок, (руб.)		
		Учитываемый	Не учитываемый	Всего начислено за месяц
1	2	3	4	5
дек.04	111	1 211,48		
	117	480,52		
	130	87,13		
	142	584,68		
	145	2 028,19		
	202	185,95		
	211	63,00		
	220	1 045,11		
	220	811,28		
	221	1 622,55		
	221	2 090,16		
	251	1 292,81		
	252	7 717,00		
	257	576,31		
	261		10 626,36	
	291		5 159,30	
	385	300,00		
ИТОГО за дек.04		20 096,17	15 785,66	35 881,83
январь.05	145	334,12		
	220	133,65		
	221	267,29		
	261		22 138,25	
ИТОГО за январь.05		735,06	22 138,25	22 873,31
февраль.05	111	632,89		
	117	244,14		
	130	114,81		
	142	296,82		
	202	75,27		
	212	27,93		
	213	139,64		
	219	85,19		
	220	646,66		
	221	1 293,30		
	251	247,78		
	261		11 511,89	
	271		1 839,16	
	385	400,00		
	401		2 758,74	
ИТОГО за февраль.05		4 204,43	16 109,79	20 314,22

ВСЕГО за расчетный период с декабря 2004 по февраль 2005	25 035,66	54 033,70	79 069,36
---	------------------	------------------	------------------

Согласно пункту 2 Положения № 213 для расчета среднего заработка учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые в соответствующей организации независимо от источников этих выплат, за исключением сумм, начисленных в виде среднего заработка, пособия по временной нетрудоспособности, компенсации расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно и других выплат, предусмотренных в пункте 4 Положения № 213.

Таким образом, исходя из данных расчетных листков за декабрь 2004, январь 2005, февраль 2005, Работнику средний заработок исчисляться должен из оплаты труда, составляющей в расчетном периоде сумму, в размере **25 035,66 коп.**

2.3.2. Согласно Справке ФГУП «ПО «Севмаш» о среднем заработке работника предприятия (л.д.9) исчисление среднего заработка производилось исходя из сумм, начисленных в расчетном периоде:

Таблица 3

Расчетный период	Сумма начисленной заработной платы, в т.ч. премии и вознаграждения (руб.)
Декабрь 2004	23 110,63
Январь 2005	845,33
Февраль 2005	4 835,19
ИТОГО за расчетный период:	28 791,15

что не соответствует суммам, отраженным в расчетных листках Работника за указанные периоды. То есть, расчет среднего заработка Работника производился Предприятием не из фактически начисленной ему заработной платы за расчетный период, а из суммы, которая больше фактически начисленной на 3 755,49 руб.

Объяснить лишние суммы в расчете Предприятия эксперт может следующим.

Сумма, указанная в таблице № 3, больше суммы, указанной в таблице № 2, ровно на 15 процентов, то есть, увеличена по сравнению с суммой эксперта в 1,15 раз, что соответствует пометкам Предприятия, указанным на л.д.54 (копии расчетных листков по начислению заработной платы Работнику, заверенные Предприятием). Данные пометки эксперт оценивает как, коэффициент повышения тарифных ставок, применяемый в случае, если повышение произошло после расчетного периода до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка (абзац 3 пункта 15 Положения № 213).

В этом случае, повышению на коэффициент подлежат не выплаты, учитываемые при определении среднего заработка, как это сделало Предприятие, а средний заработок, исчисленный за расчетный период (абзац 3 пункта 15 Положения № 213).

Таким образом, для исчисления среднего заработка Предприятие неправильно установила размер суммы заработной платы, начисленной Работнику в расчетном периоде.

2.4. Правильность учета при определении среднего заработка премий и вознаграждений.

2.4.1. По расчетам Предприятия средний дневной заработок для выплаты компенсации за отпуск составил 704,55 руб. Общий средний заработок для выплаты компенсации за 24 календарных дня отпуска, составил 16 909,20 руб. (704,55*24).

Расчет, произведенный Предприятием (л.д.9), приведен в таблице 4.

Таблица 4. Расчет среднего заработка, произведенный Предприятием, для выплаты компенсации за отпуск

(в рублях)

Год	Месяц	План. дни	Отработ. дни	Расчет. дни	Сумма заработной платы	Суммы, учитываемые пропорционально		Всего учтено оплаты труда
						Премии	Квартальные	
1	2	3	4	6	7	8	9	11
2004	дек.	25	15	18,5	8 759,76	5 476,32	8 874,55	23 110,63
2005	январь	15	0	0,0	0,00	845,33		845,33
2005	фев.	20	6,9	8,0	4 375,19	460,00		4 835,19
ИТОГО		60	21,9	26,5	13 134,95	6 781,65	8 874,55	28 791,15

Плановые дни по пятидневке	56,00
Отработано по пятидневке	19,80
Количество квартальных вознаграждений	1,00
Учитываемый заработок в полной сумме	13 134,95
Премии и вознаграждения, учитываемые пропорционально отработанному времени (6781,65+8874,55)/56*19,8	5 535,59
Всего учитываемая сумма для исчисления среднего заработка (13134,95+5535,59)	18 670,54
Количество календарных дней, приходящихся на отработанное время	26,50
Средний дневной заработок (18670,54/26,5)	704,55
Количество оплачиваемых дней отпуска	24,00
Средний заработок для оплаты отпуска (704,55*24)	16 909,20

Из таблицы 4 видно, что пропорционально времени, отработанному в расчетный период, при расчете среднего заработка Работника учитывались следующие размеры премий и вознаграждений:

Таблица 5

Год	М-ц	Суммы, учитываемые пропорционально						Всего учтено премий и вознаграждений		Разница	
		Ежемес. премии по расчету Предпр.	Ши фр	Сумма по расчет. листкам	Квартал. вознаграгр.	Ши фр	Сумма по расчет. листкам	По расчету Предпр.	Фактически по расчетным листкам	абсолют. (руб.)	относит. (%)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
2004	дек.	5 476,32	145	2 028,19	8 874,55	252	7 717,00	14 350,87	12 479,02	1 871,85	115%
			220	811,28							

			221	1 622,55						
			385	300,00						
2005	январь	845,33	145	334,12	0,00		845,33	735,06	110,27	115%
			220	133,65						
			221	267,29						
2005	февраль	460,00	385	400,00	0,00		460,00	400	60,00	115%

2.4.2. Как видно из таблицы 5, при исчислении среднего заработка начисленные в расчетном периоде премии и вознаграждения:

- ◆ в/о 145 «Премия рабочим основного персонала за продвижение технической готовности заказа» + в/о 220 «Районный коэффициент», начисленный на премию, + в/о 221 «Процентная надбавка ЛКС», начисленная на премию;
- ◆ в/о 252 «Вознаграждение по итогам работы»;
- ◆ в/о 385 «Единовременная премия за выполнение особо важных работ») Предприятие учитывает пропорционально отработанному времени по следующим причинам:

а). Нормы подпунктов 2.5, 3.13.3, 6.2 Положения № 56.61-1.01.39-89 (л.д.198, 199, 203) об оплате труда, режиме рабочего времени, премировании и предоставлении дополнительных отпусков членам сдаточных команд и работникам, привлекаемым к проведению испытаний, опытной эксплуатации и ремонту заказов 5 и 9 отделов, утвержденного генеральным директором объединения от 30.12.1989, и подпункта 8.8 Положения № 56.61-1.01.007-2005 (л.д.183) об оплате труда работников предприятия – членов сдаточных команд и привлекаемых, занятых проведением испытаний заказов, утвержденного генеральным директором ФГУП «ПО «СЕВМАШ» от 25.08.2005 (взамен Положения № 56.61-1.01.39-89), свидетельствуют, что премия рабочим за выполнение и перевыполнение плана технической готовности заказа (в/о 145) начисляется пропорционально отработанному времени с выплатой месяцем позднее. Иными словами, премия по в/о 145 «Премия рабочим основного персонала за продвижение технической готовности заказа» начисляется на сдельный заработок не в последний день месяца, к которому она относится (отчетный месяц), а в месяце, следующим за отчетным. На указанную премию начисляются районный коэффициент и процентная надбавка за стаж работы в районах Крайнего Севера.

б). Вознаграждение по в/о 252 «Вознаграждение по итогам работы» в соответствии с Порядком начисления вознаграждения по итогам работы объединения, утвержденным решением ПО «Севмашпредприятие» от 21.04.1995 № 135 (л.д.115, далее – Порядок № 135), должно начисляться ежеквартально до 28 числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Выплата вознаграждения согласно пункту 6.1 Положения № 56.11-1.01.015-90 (л.д.112) должна производиться вместе с заработной платой месяца начисления вознаграждения. То есть, например, вознаграждение за 3 кв. 2004 года в соответствии с Порядком № 135 должно быть начислено до 28 октября 2004 года, выплачено вместе с заработной платой за месяц октябрь в ноябре месяце 2004 года. Фактически же срок выплаты вознаграждения устанавливается дополнительным приказом по объединению (основание: пп. 15 п. 7 Порядка № 135, л.д.115).

2.4.3.«а». Согласно абзацу 5 пункта 14 Положения № 213 в случае, если время, приходящееся на расчетный период, отработано не полностью или из него исключалось время в

соответствии с пунктом 4 настоящего Положения, премии и вознаграждения учитываются при определении среднего заработка пропорционально времени, отработанному в расчетный период (за исключением ежемесячных премий, выплачиваемых вместе с заработной платой за данный месяц).

Предприятие видимо посчитало, что премия по в/о 145 «Премия рабочим основного персонала за продвижение технической готовности заказа» не является ежемесячной премией, выплачиваемой вместе с заработной платой за данный месяц, поэтому премия была учтена при определении среднего заработка пропорционально времени, отработанному в расчетный период, и, как результат, - заниженная сумма среднедневного заработка.

В соответствии с п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» *организации, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности. При этом не должно нарушаться единообразие ведения учета имущества, обязательств, хозяйственных операций, доходов и расходов, осуществляемых организациями (часть 2 статьи 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете»).*

Пунктами 5 и 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденного приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н, установлено, что при принятии учетной политики организацией утверждаются *<...> правила документооборота и технология обработки учетной информации. <...> При формировании учетной политики предполагается, что <...> факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).*

Премии и вознаграждения являются одной из форм оплаты труда, включаются в состав заработной платы и формируют один из элементов себестоимости продукции – «затраты на оплату труда», относящийся к расходам по обычным видам деятельности.

Согласно пункту 18 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, *расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления. При этом иные способы признания расходов, допускаемые законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету, не предусмотрены (за исключением организаций, применяющих кассовый метод учета доходов и расходов – прим. эксперта).*

Пункт 29 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, определяет, что *организация должна составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством РФ. При этом месячная и квартальная бухгалтерская отчетность является промежуточной. Аналогичное требование закреплено и в пункте 3 статьи 14 Федерального закона «О*

бухгалтерском учете». Таким образом, отчетным периодом для формирования месячной отчетности является месяц, квартальной – квартал, годовой – год.

Поскольку заработная плата по установленным правилам бухгалтерского учета начисляется ежемесячно, начисление ежемесячных премий, относящихся к этой заработной плате, должно производиться в том же месяце, что и начисленная заработная плата. Выплата же премий должна осуществляться в следующем месяце вместе с заработной платой за данный месяц.

Именно это правило и заложено в пятый абзац пункта 14 Положения № 213, где говорится об учете при исчислении среднего заработка ежемесячных премий, выплачиваемых вместе с заработной платой за данный месяц, в фактически начисленных суммах.

Поэтому, эксперт считает, что несмотря на то, что Предприятие отступило от установленных законодательством требований формирования учетной политики и правил ведения бухгалтерского учета, премия по в/о 145 «Премия рабочим основного персонала за продвижение технической готовности заказа», а также относящиеся к ней районные и северные надбавки, начисленные в следующем месяце, при исчислении среднего заработка должны учитываться в фактически начисленных суммах, как ежемесячная премия, то есть премия за период работы, не превышающий одного месяца, выплачиваемая вместе с заработной платой за данный месяц. Тем более, что премия при расчете заработной платы уже была начислена пропорционально времени, отработанному в расчетном периоде, и при определении среднего заработка повторный учет ее пропорционально отработанному времени неизбежно приведет к искажению размера среднего заработка.

2.4.3.«б». Что касается учета вознаграждений по в/о 252 «Вознаграждение по итогам работы», то Предприятие при исчислении среднего заработка также начисленные суммы вознаграждений учитывает пропорционально отработанному времени, предполагая, что данное вознаграждение является квартальным и на него не распространяется норма, указанная в скобках абзаца 5 пункта 14 Положения № 213, где говорится об ежемесячных премиях, выплачиваемых вместе с заработной платой.

Чтобы установить, как должны учитываться при исчислении среднего заработка суммы выплат по в/о 252 «Вознаграждение по итогам работы» проведем небольшое исследование.

1. Согласно абзацу 2 Порядка № 135 (л.д.115) вознаграждение по в/о 252 «Вознаграждение по итогам работы» начисляется ежеквартально до 28 числа месяца, следующего за отчетным кварталом, пропорционально приведенному квартальному заработку.

Приведенная заработная плата работника включает виды оплаты по Положению № 56.11-1.01.015-90 (л.д.102), то есть, в состав приведенного заработка для начисления вознаграждения по итогам работы входят все виды начисленных выплат зарплаты и премий, за исключением следующих:

Таблица 6. Виды выплат, не учитываемые при исчислении среднего заработка

Вид оплаты	Наименование
109	Компенсация по уходу за ребенком в возрасте от 1,5 до 3 лет
110	Компенсация по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 года
216	Оплата штатным работникам ОТОК за теоретич. обучение кадров
217	Вознаграждение за выдачу денег
226	Единовременное вознаграждение водолазам
228	Оплата по договорам подряда
236	Оплата перерывов в работе кормящим матерям
237	Средний заработок за дни сдачи крови и дни отдыха
238	Оплата средней з/платы из фонда конверсии
239	Оплата за время прохождения военных сборов
240	Оплата за время прохождения допризывной подготовки
243	Выходное пособие в размере 2-х недельного среднего заработка
245	Оплата учащимся за дни сокращенной недели в размере 50% средн.з/платы
246	Оплата за время учебы по повышению квалификации
250	Выходное пособие в размере месячного заработка (ст. 178 ТК РФ)
259	Доплата до среднего заработка за счет бюджетных ассигнований
260	Доплата за время нахождения в условиях заказа сверх.времени работы
261	Оплата очередных и дополнительных отпусков
263	Оплата учебных отпусков - высшие, средние специальные учебные заведения
265	Оплата учебных отпусков – вечерние и заочные школы
266	Оплата отпуска выпускникам ГПТУ
267	Компенсация за отпуск за истекший год при расчете
268	Компенсация за отпуск за прошлые годы при расчете
269	Компенсация за отпуск работающим (ст. 126 ТК РФ)
280	Компенсация стоимости бесплатного питания по законодательству
285	Вознаграждение из ФОТ за счет экономии
290	Оплата проезда к месту лечения профбольным
291	Оплата проезда работника к месту отпуска
295	Компенсация выплат по командировкам сверхсуточных, установленных закон.
296	Оплата проезда членов семьи к месту отпуска работника
298	Возмещение стоимости прохождения медосмотра в псих/невр.диспансере
299	Оплата за фотографии при обмене пропусков
307	Премия за экономию топливно-энергетических ресурсов
308	Премия за сдачу вторсырья
316	Оплата по среднему за работу в выходные и праздничные дни
320	Единовременное вознаграждение за стаж работы по специальности
321	Единовременное вознаграждение за выполнение особого задания
322	Премия по специальным положениям
323	Премия по спецположениям за счет прибыли
324	Доплата за секретность при работе в Сосновом бору
325	Единовременное поощрение за снижение трудоемкости
326	Единовременное поощрение за пересмотр норм времени
328	Выплаты, не связанные с основной деятельностью
332	Прочие доходы за счет прибыли
333	Вознаграждения в связи с праздничными и юбилейными датами
335	Литературный гонорар работникам предприятия
336	Литературный гонорар штатным работникам редакции
340	Однодневный отпуск родителям, имеющим детей школьн. в возр. до 10 лет
347	Премия за сбор и реализацию отходов (СБО)
351	Ежемесячное вознаграждение за выслугу лет за дни простоя в/о 165, 166
352	Премия за увеличение выпуска ТНП

360	Премия за содействие внедрению изобретений и рационал. предложений
361	Авторское вознаграждение за рационализаторское предложение
362	Поощрительное вознаграждение за получение патента
363	Единовременное вознаграждение за внедрение меропр.техпрогресса
365	Авторское вознаграждение за изобрет.деятельность
369	Премия за выполнение работ, услуг сторон.организациям за счет прибыли
370	Материальная помощь при выделении путевки
371	Материальная помощь
375	Возмещение стоимости медикаментов
380	Средний заработок за доп.день отдыха донорам (реш. 488/162)
381	Доп.отпуск и дни отдыха, сверх установленных законодательством
385	Единовременная премия за выполнение особо важных работ по приказу ГДО
390	Материальная выгода по заемным средствам
391	Оплата стоимости путевки за счет предприятия
392	Имущественный налоговый вычет
399	Индексация задержанной заработной платы
401	Пособие по нетрудоспособности за счет соцстраха
403	Оплата больничных профбольным (увечье на СМП)
404	Оплата больничных профбольным (увечье на другом предприятии)
405	Доплата до среднего заработка по больничным листам профбольным
409	Пособие по временной нетрудоспособности по уходу за больн. членом семьи
410	Оплата доп.выходных дней родителям, воспитывающим ребенка-инвалида
412	Пособие по беременности и родам
420	Ежемесячн. пособие работ. матерям по уходу за ребенком в возрасте до 1,5 лет
504	Премия за сдачу продукции
506	Премия за сбор, сдачу лома, отходов черн., цветн.металлов
512	Премия за сбор, сдачу лома и отходов драгоценных металлов
539	Оплата за время подготовки к военным сборам

Анализ вышеуказанных выплат показал, что в состав приведенного заработка для начисления вознаграждения по итогам работы не входят:

- ◆ выплаты за неотработанное время, том числе время отдыха (отпуска), за исключением оплаты времени простоя*;
- ◆ единовременные поощрительные выплаты;
- ◆ оплата питания, жилья, топлива, включаемые в заработную плату;
- ◆ выплаты социального характера;
- ◆ выплаты, не являющиеся заработной платой,
- ◆ выплаты за счет прибыли.

* - В соответствии с главой 21 ТК РФ оплата времени простоя относится к заработной плате и не является гарантией или компенсацией в понимании, установленных разделом VII ТК РФ «Гарантии и компенсации».

Согласно статье 129 ТК РФ *заработная плата – это вознаграждение за труд <...>, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.* К компенсационным и стимулирующим выплатам относятся доплаты, надбавки, премии и другие аналогичные выплаты (ст. 144 ТК РФ).

Под простоем понимается такой исключительный случай в процессе производства, когда работник по причине производственного, технологического, организационно-технического, экономического или иного характера (например, ввиду отсутствия сырья, материалов, поломки оборудования и т.п.) временно не имеет работы по своей трудовой функции (ст. 74 ТК РФ, Письмо Минтруда России от 21.10.1994 № 2040-ВВ).

Дни простоя являются трудовыми днями, так как в это время работник находится на своем рабочем месте и, значит, это время не считается неотработанным, поэтому Предприятие обязано оплатить его не активный, а пассивный труд за время вынужденной приостановки работы по установленной Кодексом части тарифной ставки.

Трудовой кодекс устанавливает 2 варианта расчета оплаты времени простоя (при отсутствии вины работника):

- 1) если в простое работника виновен работодатель – не менее 2/3 средней заработной платы;
- 2) если в простое работника отсутствует вина работодателя – не менее 2/3 тарифной ставки (оклада). В этом случае средний заработок не рассчитывается.

Таким образом, оплата времени простоя в размере не менее двух третей тарифной ставки (двух третей средней зарплаты) включается в состав приведенного заработка работника для исчисления вознаграждения по итогам работы.

2. Приведенный квартальный заработок работника включает в себя заработную плату за фактически отработанное работником время в течение 3 месяцев квартала, за который начисляется вознаграждение. Следовательно, вознаграждение по итогам работы также исчисляется за фактически отработанное время.

Если сумма вознаграждения в пользу работника начисляется в зависимости от отработанного им времени и начисленной в его пользу суммы заработной платы, то она признается пропорциональной. Если же сумму такого вознаграждения еще раз поделить на количество дней (часов) по графику и умножить на количество отработанных дней (часов) согласно абзацу 5 пункта 14 Положения № 213, то неизбежно двойное уменьшение суммы вознаграждения при расчете среднего заработка. При этом конечный результат будет значительно занижен, что противоречит основному принципу исчисления среднего заработка, в основу которого положен среднедневной (среднечасовой) заработок работника, на который он имел право в расчетном периоде.

Министерство труда РФ при заключении трудовых договоров рекомендует устанавливать размер надбавок (доплат, премий, вознаграждений и т.п.) в твердой сумме или в процентах от тарифной ставки (оклада) (см. постановление Минтруда России от 14.07.1993 № 135, от 23.07.1998 № 29). Данному правилу придерживается и само Правительство РФ, обязавшее Минтруд России утвердить указанные постановления, устанавливая федеральным служащим размеры премий и вознаграждений кратным должностного оклада, а не заработка (см. распоряжения Правительства РФ от 07.12.2004 № 1575-Р, от 14.02.2005 № 169-Р, от 27.10.2005 № 1809-Р, от 28.01.2006 № 90-Р, от 03.05.2006 № 618-Р).

При соблюдении бы таких рекомендаций, то есть при установлении бы работнику Предприятия премий (вознаграждений) в твердой сумме или в процентах от тарифной ставки, в случае если время, приходящееся на расчетный период, отработано было не полностью или из него исключалось время в соответствии с пунктом 4 настоящего Положения, премии и вознаграждения при определении среднего заработка учитывались бы Предприятием пропорционально отработанному в расчетный период времени вполне справедливо.

Иными словами, если бы Предприятие соблюло данные Минтрудом России Рекомендации по заключению трудового договора (контракта), то применение нормы абзаца 5 пункта 14 Положения № 213 к тем работникам, которые не полностью отработали расчетный период, но получили вознаграждение как за полностью отработанный, эксперт считал бы правильным. Но Предприятие отступило от предложенных правил и с этим следует считаться. Это, во-первых.

Во-вторых, абзац 6 пункта 14 Положения № 213 предусматривает специальный случай учета премий и вознаграждений при исчислении среднего заработка: *если работник проработал в организации неполный рабочий период, за который начисляются премии и вознаграждения, и они были начислены пропорционально отработанному времени, они учитываются при определении среднего заработка исходя из фактически начисленных сумм в порядке, установленном настоящим пунктом.*

Исходя из буквального прочтения указанной нормы можно утверждать, что, если премии и вознаграждения были начислены пропорционально отработанному рабочему времени в период, когда работник, находящийся в трудовых отношениях с работодателем, работал не по 40 часов в неделю, а меньше, то все начисленные премии и вознаграждения учитываются при исчислении среднего заработка в фактически начисленных суммах *в порядке, установленном настоящим пунктом.* А порядок установлен абзацами 2 - 4 пункта 14, что следует из текста первого абзаца. То есть, ежемесячные премии учитываются не более одной выплаты за одни и те же показатели за каждый месяц расчетного периода, ежеквартальные премии – не более одной выплаты за одни и те же показатели в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода, годовые – в размере 1/12 за каждый месяц расчетного периода.

Минтруд России правда считает, что рассматриваемый случай распространяется только на вновь принятых работников. При этом он умалчивает, кого из работников он подразумевает под «вновь принятыми».

В бухгалтерской практике подавляющее большинство организаций не применяют разъяснения Минтруда России от 10.07.2003 № 1139-21 по следующим причинам:

1. Письмо Минфина России не было опубликовано в печати, а согласно части 3 статьи 15 Конституции РФ *любые нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, не могут применяться, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения.*
2. Письмо Минфина России не прошло государственной регистрации в Минюсте России в соответствии с п. 10 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утвержденных постановлением Правительства РФ от 13.08.1997 № 1009.

Согласно пункту 10 Указа Президента РФ от 23.05.1996 № 763 *нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, кроме актов и отдельных их положений, содержащих сведения, составляющие государственную тайну, или сведения конфиденциального характера, не прошедшие государственную регистрацию, а также зарегистрированные, но не опубликованные в установленном порядке, не влекут правовых последствий как не вступившие в силу и не могут служить основанием для регулирования соответствующих правоотношений, применения санкций к гражданам, должностным лицам и организациям за невыполнение содержащихся в них предписаний. На указанные акты нельзя ссылаться при разрешении споров.*

3. Письмо нарушает *основные принципы правового регулирования трудовых отношений (равенство прав и возможностей работников, обеспечение права*

каждого работника на своевременную и в полном размере выплату справедливой заработной платы – ст. 2 ТК РФ), ставя в неравное положение работников, заключивших трудовые договоры в разное время (с разрывом более года при прочих одинаковых условиях).

4. Письмо не доводилось до органов федеральной инспекции труда для обеспечения его обязательного применения в практической работе, так как оно не устанавливает обязательных для неопределенного круга лиц правил поведения, никого ни к чему не обязывает, не носит нормативного характера и, следовательно, не может иметь юридического значения и порождать правовые последствия для неопределенного круга лиц.

Из результата проведенного исследования следует: если Работник в расчетном периоде проработал неполный рабочий период, установленный расчетным графиком рабочего квартала, и за этот период вознаграждение по в/о 252 было начислено пропорционально отработанному времени, то при исчислении среднего заработка такое вознаграждение должно учитываться исходя из фактически начисленной суммы в порядке, установленном абзацем 3 пункта 14 Положения № 213, то есть квартальное вознаграждение по в/о 252 при исчислении среднего заработка должно учитываться в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода. Если расчетный период равен трем месяцам и вознаграждение начислено за три месяца, вознаграждение должно учитываться в фактически начисленной сумме.

2.5. Правильность исчисления среднечасового (среднедневного) заработка.

- 2.5.1. Согласно абзацам 1, 2 пункта 13 Положения № 213 *при определении среднего заработка работника, которому установлен суммированный учет рабочего времени, используется средний часовой заработок.*

Средний часовой заработок исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на количество часов, фактически отработанных в этот период.

Так как в рамках настоящего заключения исследуется вопрос о правильности исчисления размера компенсации за неиспользованный отпуск, который определяется по правилам определения среднего заработка для оплаты отпусков, при исчислении среднего заработка Работника для оплаты отпуска (выплаты компенсации за неиспользованный отпуск) Предприятие должно было руководствоваться нормой абзаца 4 пункта 13 Положения № 213.

Однако, Решением Верховного Суда Российской Федерации от 13 июля 2006 г. N ГКПИ06-637 абзац 4 пункта 13 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 11 апреля 2003 г. N 213, признан недействующим со дня принятия Положения № 213, то есть, с 24 апреля 2003 года.

Так как с отменой абзаца 4 пункта 13 Положения № 213 не последовало каких-либо рекомендаций о порядке исчисления среднего заработка в рассматриваемом нами случае, то следует применять общий порядок, установленный абзацем 4 статьи 139 Трудового кодекса

Российской Федерации, где было сказано, что средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние три календарных месяца путем деления суммы начисленной заработной платы на 3 и на 29,6 (среднемесячное число календарных дней) (в редакции, действовавшей до 02.10.2006).

Таким образом, Предприятие правильно применила правила, установленные Трудовым кодексом РФ, использовав для определения размера компенсации расчет среднего дневного, а не часового, заработка (л.д.9).

2.5.2. По расчетам Предприятия средний дневной заработок для выплаты компенсации за отпуск составил 704,55 руб. Расчет, произведенный Предприятием, приведен в таблице 7.

Таблица 7. Расчет среднего дневного заработка, произведенный Предприятием, для выплаты компенсации за отпуск

(в рублях)

Год	Месяц	План. дни	Отработ. дни	Расчет. дни	Сумма заработной платы	Суммы, учитываемые пропорционально		Всего учтено оплаты труда
						Премии	Квартальные	
1	2	3	4	6	7	8	9	11
2004	дек.	25	15	18,5	8 759,76	5 476,32	8 874,55	23 110,63
2005	январ.	15	0	0,0	0,00	845,33		845,33
2005	февр.	20	6,9	8,0	4 375,19	460,00		4 835,19
ИТОГО		60	21,9	26,5	13 134,95	6 781,65	8 874,55	28 791,15

Плановые дни по пятидневке	56,00
Отработано по пятидневке	19,80
Количество квартальных вознаграждений	1,00
Учитываемый заработок в полной сумме	13 134,95
Премии и вознаграждения, учитываемые пропорционально отработанному времени (6781,65+8874,55)/56*19,8	5 535,59
Всего учитываемая сумма для исчисления среднего заработка (13134,95+5535,59)	18 670,54
Количество календарных дней, приходящихся на отработанное время	26,50
Средний дневной заработок (18670,54/26,5)	704,55

2.5.3. По расчетам эксперта среднедневной заработок для оплаты отпуска составил 799,05 руб.

Расчет, произведенный Экспертом, приведен в таблице 8.

Таблица 8. Расчет среднегодневного заработка, произведенный Экспертом, для выплаты компенсации за отпуск

(в рублях)

Год	Месяц	План. дни	Отработ. дни	Расчет. дни	Сумма заработной платы	Суммы, учитываемые пропорционально		Всего учтено оплаты труда
						Премии	Квартальные	
1	2	3	4	$6=4*1,4$	7	8	9	11
2004	дек.	22	15	21,0	19 796,17	300,00	0,00	20 096,17
2005	январь	15	0	0,0	735,06	0,00	0,00	735,06
2005	фев.	19	7	9,8	3 804,43	400,00	0,00	4 204,43
ИТОГО		56	22	30,8	24 335,66	700,00	0,00	25 035,66

Плановые дни по пятидневке	56,00
Отработано по пятидневке	22,00
Учитываемый заработок в полной сумме	24 335,66
Премии и вознаграждения, учитываемые пропорционально отработанному времени ($700/56*22$)	275,00
Всего учитываемая сумма для исчисления среднего заработка ($24335,66+275$)	24 610,66
Количество календарных дней, приходящихся на отработанное время	30,80
Средний дневной заработок ($24610,66/30,8$)	799,05

2.5.4. Сведем полученные результаты по расчетам среднего дневного заработка в одну таблицу для лучшей наглядности (см. табл. 9)

Таблица 9. Сводный расчет среднего дневного заработка, произведенный Предприятием и Экспертом, для выплаты компенсации за отпуск

(в рублях)

Наименование	Расчеты, выполненные		Изменения
	Предприятием	Экспертом	
Среднедневной заработок	704,55	799,05	-94,5

2.5.5. Разница между расчетами среднего дневного заработка, произведенных Предприятием и Экспертом, для выплаты компенсации за отпуск в размере 94,5 руб. вызвана следующими причинами:

- Плановые дни согласно производственному календарю установлены:
 - ◆ в декабре 2004 года – 22 рабочих дня;
 - ◆ в январе 2005 года – 15 рабочих дней;
 - ◆ в феврале 2005 года – 19 рабочих дней.
 ВСЕГО: 56 рабочих дней.

Предприятие указало в своем расчете 60 рабочих дней.

- Согласно табелям учета рабочего времени Работник отработал:
 - ◆ в декабре 2004 года – 15 рабочих дней;
 - ◆ в январе 2005 года – 0 рабочих дней;

- ♦ в феврале 2005 года – 7 рабочих дней.
- ВСЕГО: 22 рабочих дня.

Предприятие указало в своем расчете 21,9 рабочих дня.

4. Согласно абзацу 3 пункта 9 Положения № 213 количество календарных дней в неполностью отработанных месяцах рассчитывается путем умножения рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэффициент 1,4.

Умножив количество отработанных рабочих дней в неполностью отработанных месяцах на коэффициент 1,4 получим, что Работник отработал в календарных днях:

- ♦ в декабре 2004 года – 21 календарный день (15*1,4);
 - ♦ в январе 2005 года – 0 календарных дней;
 - ♦ в феврале 2005 года – 9,8 календарных дней (7*1,4).
- ВСЕГО: 30,8 календарных дней.

Предприятие указало в своем расчете 26,5 календарных дней.

5. Фактически начисленная заработная плата согласно расчетным листкам Работника за расчетный период составила сумму в размере 25 035,66 руб.

Предприятие указало в своем расчете 28 791,15 руб., что в 1,15 раз больше. Видимо для простоты расчета Предприятие фактически начисленные выплаты, учитываемые для исчисления средней заработной платы, преждевременно увеличило на коэффициент повышения тарифных ставок (окладов), равный 1,15.

В соответствии с абзацем 3 пункта 15 Положения № 213, если повышение произошло после расчетного периода до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, повышается средний заработок, исчисленный за расчетный период.

Поэтому, следовало сначала исчислить средний заработок исходя из фактически начисленной заработной платы, а потом умножить его на коэффициент повышения 1,15.

- б. Квартальное вознаграждение по в/о 252 «Вознаграждение по итогам работы», начисленное Работнику пропорционально отработанному в расчетном периоде времени, Предприятие учло второй раз пропорционально отработанному времени.

Ежемесячную премию по в/о 145 «Премия рабочим основного персонала за продвижение технической готовности заказа», начисленную Работнику пропорционально отработанному в расчетном периоде времени, Предприятие также при исчислении среднего заработка учитывало второй раз пропорционально отработанному времени, считая, что эта премия выплачивается с заработной платой другого месяца и потому, независимо от того, ежемесячная она или нет, должна в любом случае учитываться пропорционально времени, отработанному в расчетный период.

Эксперт указанные выплаты по в/о 145 и 252 учитывал в фактически начисленных суммах, как выплаты, изначально начисленные исходя из фактически отработанного времени по

причинам, изложенным в предыдущем пункте 1.4 исследовательской части настоящего заключения.

Выплаты единовременного характера, начисляемые независимо от размера заработка и отработанного времени (в/о 385), эксперт учитывал пропорционально отработанному времени, так же как и Предприятие.

7. Указанные выше причины привели к изменению среднего дневного заработка в сторону его понижения в расчетах Предприятия на величину 94,5 руб., то есть на такую сумму был уменьшен средний дневной заработок для исчисления Работнику компенсации за неиспользованные дни отпуска.

Вопрос 3: Произвести расчет среднего заработка работника за период декабрь 2004, январь, февраль 2005 г.

Вопрос 4: Произвести расчет компенсации за неиспользованную часть отпуска, выплаченную в марте 2005 г.

Исследуя данные вопросы, эксперт произвел расчет и описание произведенного расчета среднего заработка в двух вариантах:

Первый вариант – по правилам, установленным абзацем 4 пункта 13 Положения № 213, который был отменен в связи с Решением Верховного Суда РФ от 13.07.2006 № ГПИ06-637, вступившим в силу с 24 июля 2006 года. В этом варианте средний заработок работника для оплаты отпуска или выплаты компенсации за неиспользованный отпуск определялся путем умножения среднего часового заработка на количество рабочего времени (в часах) в неделю в зависимости от установленной продолжительности рабочей недели и на количество календарных недель отпуска;

Второй вариант – по общеустановленным правилам исчисления среднего заработка для всех случаев определения размера средней заработной платы, предусмотренных Трудовым кодексом РФ.

2.6. Согласно абзацу 4 пункта 13 Положения № 213 средний заработок работника, которому установлен суммированный учет рабочего времени, для оплаты отпуска определяется путем умножения среднего часового заработка на количество рабочего времени (в часах) в неделю в зависимости от установленной продолжительности рабочей недели и на количество календарных недель отпуска.

Расчет среднего заработка для выплаты компенсации за неиспользованные дни отпуска эксперт определял исходя из фактически начисленной Работнику заработной платы и фактически отработанного им времени за три календарных месяца, предшествующих месяцу наступления события, с которым связана выплата компенсации:

- ◆ в марте 2005 года – расчетный период с 01 декабря 2004 года по 28 февраля 2005 года.

При расчете среднего заработка все виды выплат, предусмотренные системой оплаты труда, учитывались в фактически начисленных за расчетный период полных суммах, то есть в размере 24 335,66 руб., за исключением единовременных премий по в/о 385 «Единовременная премия за выполнение особо важных работ по приказу ГДО», полная сумма начислений которых за расчетный период составила 700 руб.. Указанный вид выплаты по в/о 385 при определении среднего заработка учитывался пропорционально отработанному в расчетный период времени в связи с тем, что факт выплаты этого вида премий периодичен, начисление производится в твердой сумме и не зависит от заработка и отработанного Работником времени.

Норма рабочего времени за расчетный период по индивидуальному графику работы согласно документу ФГУП «ПО «Севмаш» (л.д.29) составила:

- ◆ декабрь 2004 – 175 часов
- ◆ январь 2005 – 120 часов

♦ февраль – 2005 157 часов.

ВСЕГО – 452 часа

Отработано работником согласно табелю рабочего времени (л.д.83) в расчетном периоде 148 часов.

Учитываемая пропорционально отработанному времени премия по в/о 385 составила сумму в размере 229,20 руб. ($700 \text{ руб.} / 452 \text{ час.} * 148 \text{ час.}$).

Фактически начисленная заработная плата, из которой исчислялся экспертом средний часовой заработок, составила 24 564,86 руб. ($24335,66 \text{ руб.} + 229,20 \text{ руб.}$).

Средний часовой заработок определен в размере 165,98 руб. ($24564,86 \text{ руб.} / 148 \text{ час.}$).

Установленная продолжительность рабочей недели составляет 40 часов.

В неделе 7 календарных дней, количество оплачиваемых дней – 24. Следовательно, количество календарных недель отпуска, за который Работник должен получить компенсацию, составит 3,48 недели ($24 \text{ дн.} / 7 \text{ дн.}$).

Недельная компенсация за отпуск составит 6 639,20 руб. ($165,98 \text{ руб.} * 40 \text{ час.}$), а за 3,48 недель отпуска компенсация составляет сумму в размере 22 772,46 руб. ($6639,20 \text{ руб.} * 3,43 \text{ нед.}$).

Учитывая, что на Предприятии произошло повышение тарифных ставок (окладов) в размере 15 % после расчетного периода и до наступления события, с которым связано сохранение среднего заработка, полученный средний заработок умножим на коэффициент 1,15 и получим сумму начисленной компенсации в размере 26 188,33 руб. ($22772,46 \text{ руб.} * 1,15$).

Таким образом, сумма начисленной компенсации, рассчитанной по правилам абзаца 4 пункта 13 Положения № 213, за неиспользованные 24 дня отпуска, составляла бы 26 188,33 руб.

Примечание: полный подробный расчет среднего заработка для выплаты компенсации за неиспользованные дни отпуска по правилам отмененного абзаца 4 пункта 13 Положения № 213 приведен в приложении № 1 к настоящему заключению.

2.7. Расчет среднего заработка для выплаты компенсации за неиспользованные дни отпуска определяется исходя из фактически начисленной заработной платы и фактически отработанного времени за 3 календарных месяца, предшествующих месяцу наступления события, с которым связана соответствующая выплата, в частности, для выплаты компенсации по заявлению Работника от 15.03.2005 года, расчетным периодом будет считаться период с 01 декабря 2004 года по 28 февраля 2005 года.

При расчете среднего заработка все виды выплат, предусмотренные системой оплаты труда, в том числе премии и вознаграждения учитываются в фактически начисленных за расчетный период полных суммах, за исключением единовременной премии по в/о 385.

Фактически начисленная заработная плата, из которой исчисляется средний дневной заработок, будет составлять за расчетный период:

- ♦ с 01 декабря 2004 года по 28 февраля 2005 года – 24 610,66 руб. $(24335,66+(700/56*22))$,

где 24 335,66 – учитываемый заработок в полной сумме, включая начисленные премии по в/о 145 и вознаграждения по в/о 252;

700 – учитываемые единовременные премии по в/о 385 пропорционально отработанному времени;

56 – норма рабочего времени при 5-ти дневной рабочей неделе в днях;

22 – количество отработанных дней в расчетном периоде.

Среднедневной заработок для выплаты компенсации за неиспользованный отпуск = 799,05 руб. $(24610,66/30,8)$,

где 24 610,66 – фактически начисленная заработная плата за расчетный период;
30,8 – количество календарных дней в расчетном периоде, приходящихся на отработанное время.

Сумма начисленной компенсации за 24 календарных дня неиспользованного отпуска (сохраняемая средняя заработная плата) составит 19 177,20 руб. $(799,05*24)$,

где 799,05 – среднедневной заработок Работника;

24 – количество оплачиваемых календарных дней отпуска, за которые выплачивается компенсация.

Учитывая, что на Предприятии произошло повышение тарифных ставок (окладов) в размере 15 % после расчетного периода и до наступления события, с которым связано сохранение среднего заработка, сохраняемую среднюю заработную плату умножим на коэффициент 1,15 и получим окончательную сумму компенсации, подлежащей выплате Работнику за 24 дня отпуска, которая составит сумму в размере 22 053,78 руб. $(19177,20*1,15)$,

Таким образом, сумма начисленной компенсации, рассчитанной по общеустановленным правилам Трудового кодекса РФ в редакции, действовавшей до 02.10.2006, за неиспользованные 24 дня отпуска, составляла бы 22 053,78 руб.

Примечание: полный подробный расчет среднего заработка для выплаты компенсации за неиспользованные дни отпуска по общеустановленным правилам Трудового кодекса РФ в действовавшей редакции до 02.10.2006 приведен в приложении № 2 к настоящему заключению.

2.8. Для лучшей наглядности и сравнения расчетов Предприятия и эксперта полученные результаты сведем в таблицы (см. табл. 9, 10)

Сравнительная таблица № 9
Суммы средней заработной платы для выплаты компенсации за неиспользованный отпуск, рассчитанные Предприятием и Экспертом на основе среднего дневного заработка

Месяц и год определения среднего заработка	Сумма средней заработной платы для выплаты компенсации за отпуск, рассчитанная исходя из среднего дневного заработка		Разница
	Предприятием	Экспертом	
мар.05	16 909,20	22 053,78	5 144,58

Сравнительная таблица № 10
Суммы средней заработной платы для выплаты компенсации за неиспользованный отпуск, рассчитанные Предприятием и Экспертом на основе среднего часового заработка

Месяц и год определения среднего заработка	Сумма средней заработной платы для выплаты компенсации за отпуск, рассчитанная исходя из среднего часового заработка		Разница
	Предприятием	Экспертом	
мар.05	16 909,20	26 188,33	9 279,13

Как видно из вышеприведенных таблиц, разница между исчисленными Предприятием и Экспертом суммами компенсации по общеустановленному Трудовым кодексом РФ правилу на основе среднего дневного заработка, составила 5 144 рубля 58 копеек.

На основе правила, установленного абзацем 4 пункта 13 Положения № 213, который был признан недействующим с момента принятия Положения, разница между исчисленными Предприятием и Экспертом суммами компенсации за неиспользованный отпуск составила 9 279 рублей 13 копеек.

Вопрос 5: В каком размере должно учитываться при расчете среднего заработка вознаграждение по итогам работы по виду оплаты 252, премия рабочим основного персонала за проведение технической готовности по виду оплаты 145, единовременная премия за выполнение особо важных работ по виду оплаты 385? Расчет того или иного размера вознаграждения мотивировать ссылкой на действующее законодательство.

Согласно шифрам видов начислений и удержаний (л.д.57-72) под видами оплат, указанными в вопросе 5, исследованию подлежат следующие виды выплат:

Вид оплаты	Наименование выплаты
145	Премия рабочим основного персонала за продвижение технической готовности заказа
252	Вознаграждение по итогам работы
385	Единовременная премия за выполнение особо важных работ по приказу ГДО

2.9. Согласно пункту 6.2 Положения № 56.61-1.01.39-89 (л.д.203), утвержденного генеральным директором объединения от 30.12.1989, премия рабочим и специалистам за выполнение плана продвижения технической готовности заказа оформляется ведомостью РВО (ф. 74.41.01), в которой указывается конкретный процент выполнения плана продвижения технической готовности заказа за данный месяц и отработанное время, за которое начисляется премия. Премия оформляется и выплачивается месяцем позже. Пунктом 8.8 Положения № 56.61-1.01.007-2005 (л.д.183), утвержденного приказом генерального директора ФГУП «ПО «СЕВМАШ» от 25.08.2005 № 833 (взамен Положения № 56.61-1.01.39-89), также установлено, что премия рабочим по в/о 145 начисляется пропорционально отработанному времени с выплатой месяцем позднее.

В соответствии с п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» организации, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности. При этом не должно нарушаться единообразие ведения учета имущества, обязательств, хозяйственных операций, доходов и расходов, осуществляемых организациями (часть 2 статьи 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете»).

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством Российской Федерации (п. 1 ст. 5 Федерального закона «О бухгалтерском учете»).

Согласно пункту 2 статьи 5 Федерального закона «О бухгалтерском учете» органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством Российской Федерации, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории Российской Федерации:

а) планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;

- б) положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности;*
- в) другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.*

Правительство Российской Федерации своими постановлениями от 06.03.1998 № 273, от 30.06.2004 № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации» полномочия по методологическому руководству бухгалтерским учетом в Российской Федерации передало Министерству финансов РФ (пп. 10 п. 5 Положения № 273, пункт 1 Общих положений Постановления № 329).

Пунктами 5 и 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденного приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н, установлено, что при принятии учетной политики организацией утверждаются *<...> правила документооборота и технология обработки учетной информации. <...> При формировании учетной политики предполагается, что <...> факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).*

Премии и вознаграждения являются одной из форм оплаты труда, включаются в состав заработной платы и формируют один из элементов себестоимости продукции – «затраты на оплату труда», относящийся к расходам по обычным видам деятельности.

Согласно пункту 18 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, *расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.* При этом иные способы признания расходов, допускаемые законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету, Министерство финансов РФ не предусматривает (за исключением организаций, применяющих кассовый метод учета доходов и расходов – прим. эксперта).

Пункт 29 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, определяет, что *организация должна составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством РФ. При этом месячная и квартальная бухгалтерская отчетность является промежуточной.* Аналогичное требование закреплено в пункте 3 статьи 14 Федерального закона «О бухгалтерском учете» и пункте 48 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н. Таким образом, отчетным периодом для формирования месячной отчетности является месяц, квартальной – квартал, годовой – год. В месячной отчетности показывается себестоимость продукции за месяц, в квартальной – за квартал, в годовой – за год.

Поскольку заработная плата по установленным правилам бухгалтерского учета начисляется ежемесячно, начисление (то есть, отражение на счетах бухгалтерского учета хозяйственных

операций по Дебету счета 20 «Основное производство» и Кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда») ежемесячных премий, относящихся к этой заработной плате, должно производиться в том же месяце, что и начисленная заработная плата. Последним днем месяца начисленная оплата труда, в том числе премии, списывается с Кредита счета 20 «Основное производство» в Дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», или счета 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи», формируя, таким образом, себестоимость продукции. Выплата премий должна осуществляться в следующем месяце вместе с заработной платой за данный месяц.

Предприятие же сформировало свою учетную политику так, что премия, относящаяся к заработной плате определенного отчетного периода (месяца), фактически начисляется в другом отчетном периоде (месяце), к которому она отношения не имеет. То есть, искусственно выведя ее из состава заработной платы определенного месяца, присоединив ее к заработной плате другого месяца, искажая при этом размер себестоимости продукции. Данная учетная политика идет вразрез с общеустановленными принципами, целями и задачами бухгалтерского учета.

Таким образом, отвечая на поставленный вопрос, эксперт считает, что в данном случае выплата по в/о 145 «Премия рабочим основного персонала за продвижение технической готовности заказа» является ежемесячной, начисляемой пропорционально отработанному в месяце времени. Данная премия в соответствии с указанным выше действующим законодательством РФ обязана быть начислена в месяце начисления заработной платы, к которой она относится, выплачиваться вместе с заработной платой того месяца, к которому она относится, и, так как она начислена в пределах расчетного периода, то, следовательно, должна учитываться при расчете среднего заработка в фактически начисленной сумме без каких-либо корректировок.

2.10. Выплата по в/о 252 «Вознаграждение по итогам работы» согласно Порядку начисления вознаграждения по итогам работы объединения, утвержденного решением и.о. генерального директора Производственного объединения «Севмашпредприятие» от 21.04.1995 № 135, начисляется ежеквартально пропорционально приведенному квартальному заработку (л.д. 115). То есть, сумма вознаграждения по итогам работы за квартал зависит от общего количества отработанного Работником рабочего времени в этом квартале.

Пункт 14 Положения предусматривает особые правила учета премий и вознаграждений, начисленных в расчетном периоде, который отработан не полностью.

В случае если время, приходящееся на расчетный период, отработано не полностью или из него исключалось время в соответствии с п. 4 Положения, премии и вознаграждения учитываются при определении среднего заработка пропорционально времени, отработанному в расчетный период (за исключением ежемесячных премий, выплачиваемых вместе с заработной платой за данный месяц).

Если работник проработал в организации неполный рабочий период, за который начисляются премии и вознаграждения, и они были начислены пропорционально отработанному времени, то они учитываются при расчете среднего заработка исходя из фактически начисленных сумм в порядке, установленный настоящим пунктом.

Рабочий период – это срок, в течение которого работник состоял в трудовых отношениях с работодателем. Трудовые отношения оформляются заключением трудового договора, который, в свою очередь, может заключаться *на неопределенный срок и определенный срок не более 5 лет, если иной срок не установлен Трудовым кодексом РФ и иными федеральными законами (ст. 58 ТК РФ)*. Учитывая, что сроки, с которыми Кодекс связывает возникновение и прекращение трудовых прав и обязанностей, исчисляется годами, месяцами, неделями и днями, в рабочий период включается рабочее и нерабочее время (ст. 14 ТК РФ).

Рабочее время – это время, в течение которого работник в соответствии с правилами внутреннего распорядка организации и условиями трудового договора должен исполнять трудовые обязанности, а также иные периоды времени, которые в соответствии с законами и иными нормативными правовыми актами относятся к рабочему времени (ст. 91 ТК РФ).

Нерабочее время или время отдыха – это *время, в течение которого работник свободен от исполнения трудовых обязанностей и которое он может использовать по своему усмотрению. Видами нерабочего времени являются:*

- ◆ *перерывы в течение рабочего дня или рабочей смены;*
- ◆ *ежедневный (междусменный) отдых;*
- ◆ *выходные дни (еженедельный непрерывный отдых);*
- ◆ *нерабочие праздничные дни;*
- ◆ *отпуска (ст. 107 ТК РФ).*

Иными словами, в рабочее время работник работает, в нерабочее – отдыхает. Календарная неделя включает в себя 40 часов рабочего времени (ст. 91 ТК РФ) и 128 часов нерабочего времени. За рабочее время работнику могут начисляться премии и вознаграждения, за нерабочее – нет. То есть, премии и вознаграждения начисляются не за срок, в течение которого работник состоял в трудовых отношениях с работодателем, а за время, в течение которого работник исполнял свои трудовые обязанности у работодателя.

Выше была приведена норма последнего абзаца пункта 14 Положения № 213, которым установлено следующее: *если работник проработал в организации неполный рабочий период, за который начисляются премии и вознаграждения, и они были начислены пропорционально отработанному времени, они учитываются при определении среднего заработка исходя из фактически начисленных сумм в порядке, установленном настоящим пунктом.*

Исходя из буквального прочтения указанной нормы можно утверждать, что если премии и вознаграждения были начислены пропорционально отработанному рабочему времени в период, когда работник, находящийся в трудовых отношениях с работодателем, работал не по 40 часов в неделю, или установленное ему количество рабочих часов по индивидуальному графику, а меньше, то все начисленные премии и вознаграждения учитываются при исчислении среднего заработка в фактически начисленных суммах в порядке, установленном настоящим пунктом. А порядок установлен абзацами 2 - 4 пункта 14, что следует из текста первого абзаца этого пункта. То есть, ежемесячные премии учитываются не более одной выплаты за одни и те же показатели за каждый месяц расчетного периода, ежеквартальные

премии – не более одной выплаты за одни и те же показатели в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода, годовые – размере 1/12 за каждый месяц расчетного периода.

Вознаграждение по в/о 252 начисляется за календарный квартал, следовательно, этот квартал будет являться рабочим периодом (периодом рабочего времени, в течение которого работник в соответствии с правилами внутреннего распорядка организации и условиями трудового договора исполнял свои трудовые обязанности). Если в этот период какое-то время по каким-то причинам Работник не мог исполнять свои трудовые обязанности (болел, был в отпуске и т.п.), то есть, не работал, ему Предприятие начисляет вознаграждение пропорционально отработанному в этот период времени.

В связи с тем, что рабочий период (календарный квартал), за который начислялось вознаграждение по в/о 252, был отработан не полностью, и за этот рабочий период (календарный квартал) вознаграждение было начислено пропорционально отработанному времени, это вознаграждение при исчислении среднего заработка должно учитываться по фактически начисленным суммам. В противном случае, начисленное вознаграждение пропорционально отработанному времени при начислении заработной платы, уменьшенное еще раз для целей расчета среднего заработка, то есть в итоге дважды, неизбежно приведет к искажению размера среднего заработка, нарушая при этом сам принцип его сохранения и лишая Работника части среднего заработка.

2.11. Выплата по в/о 385 «Единовременная премия за выполнение особо важных работ по приказу ГДО» осуществляется в соответствии с Временным порядком составления сроково-премиальных графиков и оформления ведомостей на премирование № 56.11-1.01.002-96, утвержденным ПО «Севмашпредприятие» от 06.08.1996 (далее – Временный порядок).

Согласно Временному порядку премирование по в/о 385 производится за выполнение срочных определяющих работ по строительству и сдаче заказов при реальной угрозе срыва выполнения графиков производства, договоров, контрактов из-за поздних поставок материалов, оборудования, ограничений по режимам энергопотребления и по другим аналогичным причинам.

Начисление премии по в/о 385 носит целевой единовременный характер, выплачивается на основании приказов ГДО наиболее отличившимся при выполнении лимитирующих работ коллективам бригад и отдельным работникам. Максимальная сумма премии за месяц установлена в размере 10-кратного минимального размера оплаты труда, минимальная – 1/5 минимального размера оплаты труда.

Таким образом, премия по в/о 385 является единовременной выплатой, имеет целевой характер, выплачивается не всем, а наиболее отличившимся работникам и коллективам бригад при выполнении лимитирующих работ в конкретном размере, не зависящем от количества отработанного времени. Поэтому, при определении среднего заработка учитывается пропорционально времени, отработанному в расчетный период.

Вопрос 6: Каким образом определяется количество рабочего времени в часах для выплаты компенсации за неиспользованную часть отпуска при суммированном учете рабочего времени? Вывод обосновать ссылкой на действующее законодательство.

Суммированный учет рабочего времени является специальным порядком распределения и учета рабочего времени, который позволяет учитывать продолжительность отработанного времени в сутки и неделю, в тех случаях, когда оно отклоняется от установленной трудовым законодательством нормы. При этом вводится и организуется строгий учет рабочего времени и времени отдыха.

Возможность введения суммированного учета рабочего времени на предприятиях и в организациях, имеющих определенную специфику работы, регламентирована ст. 104 Трудового Кодекса Российской Федерации, которая устанавливает следующее.

Когда по условиям производства (работы) у индивидуального предпринимателя, в организации в целом или при выполнении отдельных видов работ не может быть соблюдена установленная для данной категории работников ежедневная или еженедельная продолжительность рабочего времени, допускается введение суммированного учета рабочего времени с тем, чтобы продолжительность рабочего времени за учетный период (месяц, квартал и другие периоды) не превышала нормального числа рабочих часов. Учетный период не может превышать одного года.

Нормальное число рабочих часов за учетный период определяется исходя из установленной для данной категории работников еженедельной продолжительности рабочего времени. Для работников, работающих неполный рабочий день (смену) и (или) неполную рабочую неделю, нормальное число рабочих часов за учетный период соответственно уменьшается.

Порядок введения суммированного учета рабочего времени устанавливается правилами внутреннего трудового распорядка."

Суммированный учет означает, что установленная трудовым законодательством продолжительность рабочего дня и рабочей недели реализуется графиком лишь в среднем за учетный период, который превышает соответственно сутки и календарную неделю.

При суммированном учете рабочего времени учетным будет являться календарный период (в нашем случае, календарный год), в течение которого должна быть в среднем соблюдена установленная трудовым законодательством для данной категории работников продолжительность рабочего дня и рабочей недели.

При этом ежедневная и еженедельная продолжительность рабочего времени по графику может в определенных пределах отклоняться от нормы часов рабочего дня и рабочей недели. Возникающие в связи с этим недоработка или переработка балансируются в рамках учетного периода таким образом, чтобы сумма часов работы по графику за учетный период равнялась норме часов этого периода.

При суммированном учете рабочего времени, как правило, работа производится по графикам, продолжительность смен в которых устанавливается заранее и является обязательной для каждого дня работы.

В соответствии с п. 13 Положения 213 *при определении среднего заработка работника, которому установлен суммированный учет рабочего времени, используется средний часовой заработок.*

Средний часовой заработок исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на количество часов, фактически отработанных в этот период.

Количество часов, фактически отработанных Работником в расчетный период, устанавливается на основании месячных табелей учета отработанного времени, оформляемых по унифицированной форме Т-12 или Т-13, утвержденных постановлением Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1.

Работник согласно табелям учета рабочего времени фактически отработал:

- ◆ в декабре 2004 – 96 часов;
- ◆ в январе 2005 – 0 часов;
- ◆ в феврале 2005 – 52 часа.

Всего отработано – 148 часов.

Фактически начисленная заработная плата в расчетном периоде составила 24 564,86 руб.

Следовательно, средний часовой заработок составил 165,98 руб. (24564,86/148).

До 24 июля 2006 года, то есть до даты вступления в силу Решения Верховного Суда РФ от 13.07.2006 № ГПИ06-637, *средний заработок работника для оплаты отпуска или выплаты компенсации за неиспользованный отпуск определялся путем умножения среднего часового заработка на количество рабочего времени (в часах) в неделю в зависимости от установленной продолжительности рабочей недели и на количество календарных недель отпуска.*

Количество рабочего времени (в часах) в неделю в зависимости от установленной продолжительности рабочей недели исчисляется по календарю пятидневной рабочей недели с продолжительностью рабочего дня по условиям производства, равного 8 часам. То есть, 40 часов в неделю.

На основании установленной 40-часовой недели для конкретного работника составляется индивидуальный месячный график работы, обеспечивающий соблюдение утвержденного фонда рабочего времени в часах за учетный период (календарный год), не допуская фактического превышения утвержденного на год фонда рабочего времени.

Таким образом, до принятия Решения Верховным Судом РФ средний заработок для оплаты отпуска или выплаты компенсации за отпуск определялся следующим образом:

165,98 руб. * (8 час. * 5 раб.дн) * 3,43 недели = 22 772,46 руб. (без учета повышающего коэффициента 1,15).

III. ВЫВОДЫ

Вопрос 1: Правильно ли рассчитан работодателем средний заработок РИО за декабрь 2004 г., январь, февраль 2005 г. для выплаты компенсации за неиспользованную часть отпуска?

Вопрос 2: Если нет, то в чем заключается неправильность расчета?

Р.И.О. «ПО Севмаш», в период с декабря месяца 2004 года по февраль месяц 2005 года был установлен суммированный учет рабочего времени, как работнику, входящему в состав дежурно-вахтенной службы в цехе 55. Данный факт подтверждается табелем учета рабочего времени за декабрь 2004 по февраль 2005 гг. (л.д.83-85).

Согласно приказу учетным периодом рабочего времени для работников, несущих дежурно-вахтенную службу по всем направлениям, считается календарный год.

В соответствии с пунктом 3 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденного постановлением Правительства РФ от 11.04.2003 № 213 (далее – Положение № 213), *расчет среднего заработка работника независимо от режима его работы производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 месяцев, предшествующих моменту выплаты.*

Средний заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 3 календарных месяца (с 1-го до 1-го числа).

Во всех случаях, кроме применения суммированного учета рабочего времени, для определения среднего заработка используется средний дневной заработок (абзац 1 пункта 8 Положения № 213).

При определении среднего заработка работника, которому установлен суммированный учет рабочего времени, используется средний часовой заработок (абзац 1 пункта 13 Положения № 213).

Таким образом, для ответа на поставленный вопрос 1 необходимо было проверить правильность и полноту установления работнику:

- 1) расчетного периода;
- 2) видов выплат, учитываемых для расчета среднего заработка;
- 3) суммы заработной платы, начисленной в расчетном периоде;
- 4) правильность учета при определении среднего заработка премий и вознаграждений;
- 5) правильность исчисления среднечасового заработка;
- 6) правильность определения количества дней, подлежащих оплате;
- 7) правильность исчисления суммы среднего заработка.

3.1. Правильность установления работнику расчетного периода.

Согласно заявлению от 15.03.2005 (л.д.50) работник ФГУП «ПО «Севмаш» (далее – Предприятие) Р.И.О. (далее – Работник) обратился к администрации Предприятия с просьбой выплатить ему компенсацию за неиспользованный дополнительный отпуск за 24 календарных дня.

Учитывая, что исчисление размера компенсации за неиспользованный отпуск определяется по правилам определения среднего заработка для оплаты отпусков, расчетным периодом для исчисления компенсации по заявлению от 15.03.2005 будет являться период с 01 декабря 2004 года до 01 марта 2005 года, то есть три календарных месяца: декабрь 2004, январь 2005, февраль 2005. Коллективным договором Предприятия на 2003 – 2006 гг. иной период, то есть больший, чем 3 месяца, для расчета средней заработной платы для оплаты отпусков не установлен.

Такой же расчетный период использован в расчете и Предприятием. То есть, Предприятие правильно установило работнику период отработанного времени для расчета среднего заработка.

3.2. Правильность установления работнику видов выплат, учитываемых при расчете среднего заработка.

В соответствии с частью второй статьи 139 ТК РФ для расчета средней заработной платы учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые в соответствующей организации независимо от источников этих выплат.

При расчете средней заработной платы Работнику учитывались следующие виды выплат:

Таблица 11. Виды выплат, учитываемые при расчете среднего заработка

Вид оплаты	Наименование выплат
1	2
111	Повременная оплата по тарифу производственным рабочим
117	Доплата повременщикам на работах с тяжелыми, вредными условиями
130	Премия на доплаты и надбавки
142	Премия рабочим основного персонала
145	Премия рабочим основного персонала за продвижение технической готовности заказа
202	Доплата за работу в ночное время
211	Доплата за работу в праздничные дни по скользящему графику
212	Доплата за сверхурочную работу - первые 2 часа
213	Доплата за сверхурочную работу - свыше 2 часов
219	Доплата за работу в выходной день
220	Районный коэффициент
221	Процентная надбавка ЛКС
251	Ежемесячное вознаграждение за выслугу лет
252	Вознаграждение по итогам работы
257	Надбавка за работу с секретными сведениями
385	Единовременная премия за выполнение особо важных работ по приказу ГДО

Таким образом, для исчисления средней заработной платы Работнику вышеуказанные виды выплат установлены Предприятием правильно.

3.3. Правильность установления работнику суммы заработной платы, начисленной в расчетном периоде, для исчисления среднего заработка.

3.3.1. Работнику в период декабрь 2004 – февраль 2005 были начислены суммы оплаты труда в следующих размерах (л.д.16):

Таблица 12

месяц, год	Шифр вида начисления	Начисленный заработок, (руб.)		
		Учитываемый	Не учитываемый	Всего начислено за месяц
1	2	3	4	5
дек.04	111	1 211,48		
	117	480,52		
	130	87,13		
	142	584,68		
	145	2 028,19		
	202	185,95		
	211	63,00		
	220	1 045,11		
	220	811,28		
	221	1 622,55		
	221	2 090,16		
	251	1 292,81		
	252	7 717,00		
	257	576,31		
	261		10 626,36	
	291		5 159,30	
	385	300,00		
ИТОГО за дек.04		20 096,17	15 785,66	35 881,83
январь.05	145	334,12		
	220	133,65		
	221	267,29		
	261		22 138,25	
ИТОГО за январь.05		735,06	22 138,25	22 873,31
февраль.05	111	632,89		
	117	244,14		
	130	114,81		
	142	296,82		
	202	75,27		
	212	27,93		
	213	139,64		
	219	85,19		
	220	646,66		
	221	1 293,30		
	251	247,78		
	261		11 511,89	
	271		1 839,16	
	385	400,00		
	401		2 758,74	
ИТОГО за февраль.05		4 204,43	16 109,79	20 314,22

ВСЕГО за расчетный период с декабря 2004 по февраль 2005	25 035,66	54 033,70	79 069,36
---	------------------	------------------	------------------

Согласно пункту 2 Положения № 213 для расчета среднего заработка учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые в соответствующей организации независимо от источников этих выплат, за исключением сумм, начисленных в виде среднего заработка, пособия по временной нетрудоспособности, компенсации расходов на оплату стоимости проезда и провоза багажа к месту использования отпуска и обратно и других выплат, предусмотренных в пункте 4 Положения № 213.

Таким образом, исходя из данных расчетных листков за декабрь 2004, январь 2005, февраль 2005, Работнику средний заработок исчисляться должен из оплаты труда, составляющей в расчетном периоде сумму, в размере **25 035,66 коп.**

3.3.2. Согласно Справке ФГУП «ПО «Севмаш» о среднем заработке работника предприятия (л.д.9) исчисление среднего заработка производилось исходя из сумм, начисленных в расчетном периоде:

Таблица 13

Расчетный период	Сумма начисленной заработной платы, в т.ч. премии и вознаграждения (руб.)
Декабрь 2004	23 110,63
Январь 2005	845,33
Февраль 2005	4 835,19
ИТОГО за расчетный период:	28 791,15

что не соответствует суммам, отраженным в расчетных листках Работника за указанные периоды. То есть, расчет среднего заработка Работника производился Предприятием не из фактически начисленной ему заработной платы за расчетный период, а из суммы, которая больше фактически начисленной на 3 755,49 руб.

Объяснить лишние суммы в расчете Предприятия эксперт может следующим.

Сумма, указанная в таблице № 13, больше суммы, указанной в таблице № 12, ровно на 15 процентов, то есть, увеличена по сравнению с суммой эксперта в 1,15 раз, что соответствует пометкам Предприятия, указанным на л.д.54 (копии расчетных листков по начислению заработной платы Работнику, заверенные Предприятием). Данные пометки эксперт оценивает как, коэффициент повышения тарифных ставок, применяемый в случае, если повышение произошло после расчетного периода до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка (абзац 3 пункта 15 Положения № 213).

В этом случае, повышению на коэффициент подлежат не выплаты, учитываемые при определении среднего заработка, как это сделало Предприятие, а средний заработок, исчисленный за расчетный период (абзац 3 пункта 15 Положения № 213).

Таким образом, для исчисления среднего заработка Предприятие неправильно установила размер суммы заработной платы, начисленной Работнику в расчетном периоде.

3.4. Правильность учета при определении среднего заработка премий и вознаграждений.

3.4.1. По расчетам Предприятия средний дневной заработок для выплаты компенсации за отпуск составил 704,55 руб. Общий средний заработок для выплаты компенсации за 24 календарных дня отпуска, составил 16 909,20 руб. (704,55*24).

Расчет, произведенный Предприятием (л.д.9), приведен в таблице 14.

Таблица 14. Расчет среднего заработка, произведенный Предприятием, для выплаты компенсации за отпуск

(в рублях)

Год	Месяц	План. дни	Отработ. дни	Расчет. дни	Сумма заработной платы	Суммы, учитываемые пропорционально		Всего учтено оплаты труда
						Премии	Квартальные	
1	2	3	4	6	7	8	9	11
2004	дек.	25	15	18,5	8 759,76	5 476,32	8 874,55	23 110,63
2005	январь	15	0	0,0	0,00	845,33		845,33
2005	фев.	20	6,9	8,0	4 375,19	460,00		4 835,19
ИТОГО		60	21,9	26,5	13 134,95	6 781,65	8 874,55	28 791,15

Плановые дни по пятидневке	56,00
Отработано по пятидневке	19,80
Количество квартальных вознаграждений	1,00
Учитываемый заработок в полной сумме	13 134,95
Премии и вознаграждения, учитываемые пропорционально отработанному времени (6781,65+8874,55)/56*19,8	5 535,59
Всего учитываемая сумма для исчисления среднего заработка (13134,95+5535,59)	18 670,54
Количество календарных дней, приходящихся на отработанное время	26,50
Средний дневной заработок (18670,54/26,5)	704,55
Количество оплачиваемых дней отпуска	24,00
Средний заработок для оплаты отпуска (704,55*24)	16 909,20

Из таблицы 14 видно, что пропорционально времени, отработанному в расчетный период, при расчете среднего заработка Работника учитывались следующие размеры премий и вознаграждений:

Таблица 15

Год	М-ц	Суммы, учитываемые пропорционально						Всего учтено премий и вознаграждений		Разница	
		Ежемес. премии по расчету Предпр.	Ши фр	Сумма по расчет. листкам	Квартал. вознаграгр.	Ши фр	Сумма по расчет. листкам	По расчету Предпр.	Фактически по расчетным листкам	абсолют. (руб.)	относит. (%)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
2004	дек.	5 476,32	145	2 028,19	8 874,55	252	7 717,00	14 350,87	12 479,02	1 871,85	115%
			220	811,28							

			221	1 622,55						
			385	300,00						
2005	январь	845,33	145	334,12	0,00		845,33	735,06	110,27	115%
			220	133,65						
			221	267,29						
2005	февраль	460,00	385	400,00	0,00		460,00	400	60,00	115%

3.4.2. Как видно из таблицы 15, при исчислении среднего заработка начисленные в расчетном периоде премии и вознаграждения:

- ◆ в/о 145 «Премия рабочим основного персонала за продвижение технической готовности заказа» + в/о 220 «Районный коэффициент», начисленный на премию, + в/о 221 «Процентная надбавка ЛКС», начисленная на премию;
- ◆ в/о 252 «Вознаграждение по итогам работы»;
- ◆ в/о 385 «Единовременная премия за выполнение особо важных работ») Предприятие учитывает пропорционально отработанному времени по следующим причинам:

в). Нормы подпунктов 2.5, 3.13.3, 6.2 Положения № 56.61-1.01.39-89 (л.д.198, 199, 203) об оплате труда, режиме рабочего времени, премировании и предоставлении дополнительных отпусков членам сдаточных команд и работникам, привлекаемым к проведению испытаний, опытной эксплуатации и ремонту заказов 5 и 9 отделов, утвержденного генеральным директором объединения от 30.12.1989, и подпункта 8.8 Положения № 56.61-1.01.007-2005 (л.д.183) об оплате труда работников предприятия – членов сдаточных команд и привлекаемых, занятых проведением испытаний заказов, утвержденного генеральным директором ФГУП «ПО «СЕВМАШ» от 25.08.2005 (взамен Положения № 56.61-1.01.39-89), свидетельствуют, что премия рабочим за выполнение и перевыполнение плана технической готовности заказа (в/о 145) начисляется пропорционально отработанному времени с выплатой месяцем позднее. Иными словами, премия по в/о 145 «Премия рабочим основного персонала за продвижение технической готовности заказа» начисляется на сдельный заработок не в последний день месяца, к которому она относится (отчетный месяц), а в месяце, следующим за отчетным. На указанную премию начисляются районный коэффициент и процентная надбавка за стаж работы в районах Крайнего Севера.

г). Вознаграждение по в/о 252 «Вознаграждение по итогам работы» в соответствии с Порядком начисления вознаграждения по итогам работы объединения, утвержденным решением ПО «Севмашпредприятие» от 21.04.1995 № 135 (л.д.115, далее – Порядок № 135), должно начисляться ежеквартально до 28 числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Выплата вознаграждения согласно пункту 6.1 Положения № 56.11-1.01.015-90 (л.д.112) должна производиться вместе с заработной платой месяца начисления вознаграждения. То есть, например, вознаграждение за 4 кв. 2004 года в соответствии с Порядком № 135 должно быть начислено до 28 января 2005 года, выплачено вместе с заработной платой за месяц январь в феврале месяце 2005 года. Фактически же срок выплаты вознаграждения не соблюдается, так как устанавливается дополнительным приказом по объединению (основание: пп. 15 п. 7 Порядка № 135, л.д.115).

3.4.3.«а». Согласно абзацу 5 пункта 14 Положения № 213 в случае, если время, приходящееся на расчетный период, отработано не полностью или из него исключалось время в

соответствии с пунктом 4 настоящего Положения, премии и вознаграждения учитываются при определении среднего заработка пропорционально времени, отработанному в расчетный период (за исключением ежемесячных премий, выплачиваемых вместе с заработной платой за данный месяц).

Предприятие видимо посчитало, что премия по в/о 145 «Премия рабочим основного персонала за продвижение технической готовности заказа» не является ежемесячной премией, выплачиваемой вместе с заработной платой за данный месяц, поэтому премия была учтена при определении среднего заработка пропорционально времени, отработанному в расчетный период, и, как результат, - заниженная сумма среднедневного заработка.

В соответствии с п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» *организации, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности.* При этом не должно нарушаться единообразие ведения учета имущества, обязательств, хозяйственных операций, доходов и расходов, осуществляемых организациями (часть 2 статьи 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете»).

Пунктами 5 и 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденного приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н, установлено, что при принятии учетной политики организацией утверждаются *<...> правила документооборота и технология обработки учетной информации. <...> При формировании учетной политики предполагается, что <...> факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).*

Премии и вознаграждения являются одной из форм оплаты труда, включаются в состав заработной платы и формируют один из элементов себестоимости продукции – «затраты на оплату труда», относящийся к расходам по обычным видам деятельности.

Согласно пункту 18 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, *расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.* При этом иные способы признания расходов, допускаемые законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету, не предусмотрены (за исключением организаций, применяющих кассовый метод учета доходов и расходов – прим. эксперта).

Пункт 29 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, определяет, что *организация должна составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством РФ.* При этом *месячная и квартальная бухгалтерская отчетность является промежуточной.* Аналогичное требование закреплено и в пункте 3 статьи 14 Федерального закона «О

бухгалтерском учете». Таким образом, отчетным периодом для формирования месячной отчетности является месяц, квартальной – квартал, годовой – год.

Поскольку заработная плата по установленным правилам бухгалтерского учета начисляется ежемесячно, начисление ежемесячных премий, относящихся к этой заработной плате, должно производиться в том же месяце, что и начисленная заработная плата. Выплата же премий должна осуществляться в следующем месяце вместе с заработной платой за данный месяц.

Именно это правило и заложено в пятый абзац пункта 14 Положения № 213, где говорится об учете при исчислении среднего заработка ежемесячных премий, выплачиваемых вместе с заработной платой за данный месяц, в фактически начисленных суммах.

Поэтому, эксперт считает, что несмотря на то, что Предприятие отступило от установленных законодательством требований формирования учетной политики и правил ведения бухгалтерского учета, премия по в/о 145 «Премия рабочим основного персонала за продвижение технической готовности заказа», а также относящиеся к ней районные и северные надбавки, начисленные в следующем месяце, при исчислении среднего заработка должны учитываться в фактически начисленных суммах, как ежемесячная премия, то есть премия за период работы, не превышающий одного месяца, выплачиваемая вместе с заработной платой за данный месяц. Тем более, что премия при расчете заработной платы уже была начислена пропорционально времени, отработанному в расчетном периоде, и при определении среднего заработка повторный учет ее пропорционально отработанному времени неизбежно приведет к искажению размера среднего заработка.

3.4.3.«б». Что касается учета вознаграждений по в/о 252 «Вознаграждение по итогам работы», то Предприятие при исчислении среднего заработка также начисленные суммы вознаграждений учитывает пропорционально отработанному времени, предполагая, что данное вознаграждение является квартальным и на него не распространяется норма, указанная в скобках абзаца 5 пункта 14 Положения № 213, где говорится об ежемесячных премиях, выплачиваемых вместе с заработной платой.

Согласно абзацу 2 Порядка № 135 (л.д.115) вознаграждение по в/о 252 «Вознаграждение по итогам работы» начисляется ежеквартально до 28 числа месяца, следующего за отчетным кварталом, пропорционально приведенному квартальному заработку.

Приведенный квартальный заработок работника включает в себя заработную плату за фактически отработанное работником время в течение 3 месяцев квартала, за который начисляется вознаграждение. Следовательно, вознаграждение по итогам работы также исчисляется за фактически отработанное время.

Если сумма вознаграждения в пользу работника начисляется в зависимости от отработанного им времени и начисленной в его пользу суммы заработной платы, то она признается пропорциональной. Если же сумму такого вознаграждения еще раз поделить на количество дней (часов) по графику и умножить на количество отработанных дней (часов) согласно абзацу 5 пункта 14 Положения № 213, то неизбежно двойное уменьшение суммы вознаграждения при расчете среднего заработка. При этом конечный результат будет

значительно занижен, что противоречит основному принципу исчисления среднего заработка, в основу которого положен среднедневной (среднечасовой) заработок работника, на который он имел право в расчетном периоде.

Министерство труда РФ при заключении трудовых договоров рекомендует устанавливать размер надбавок (доплат, премий, вознаграждений и т.п.) в твердой сумме или в процентах от тарифной ставки (оклада) (см. постановление Минтруда России от 14.07.1993 № 135, от 23.07.1998 № 29). Данному правилу придерживается и само Правительство РФ, обязавшее Минтруд России утвердить указанные постановления, устанавливая федеральным служащим размеры премий и вознаграждений кратным должностного оклада, а не заработка (см. распоряжения Правительства РФ от 07.12.2004 № 1575-Р, от 14.02.2005 № 169-Р, от 27.10.2005 № 1809-Р, от 28.01.2006 № 90-Р, от 03.05.2006 № 618-Р).

При соблюдении бы таких рекомендаций, то есть при установлении бы работнику Предприятия премий (вознаграждений) в твердой сумме или в процентах от тарифной ставки, *в случае если время, приходящееся на расчетный период, отработано было не полностью или из него исключалось время в соответствии с пунктом 4 настоящего Положения*, премии и вознаграждения при определении среднего заработка учитывались бы Предприятием пропорционально отработанному в расчетный период времени вполне справедливо.

Иными словами, если бы Предприятие соблюло данные Минтрудом России Рекомендации по заключению трудового договора (контракта), то применение нормы абзаца 5 пункта 14 Положения № 213 к тем работникам, которые не полностью отработали расчетный период, но получили вознаграждение как за полностью отработанный, эксперт считал бы правильным. Но Предприятие отступило от предложенных правил. Это, во-первых.

Во-вторых, абзац 6 пункта 14 Положения № 213 предусматривает специальный случай учета премий и вознаграждений при исчислении среднего заработка: *если работник проработал в организации неполный рабочий период, за который начисляются премии и вознаграждения, и они были начислены пропорционально отработанному времени, они учитываются при определении среднего заработка исходя из фактически начисленных сумм в порядке, установленном настоящим пунктом*.

Исходя из буквального прочтения указанной нормы можно утверждать, что, если премии и вознаграждения были начислены пропорционально отработанному рабочему времени в период, когда работник, находящийся в трудовых отношениях с работодателем, работал не по 40 часов в неделю, а меньше, то все начисленные премии и вознаграждения учитываются при исчислении среднего заработка в фактически начисленных суммах *в порядке, установленном настоящим пунктом*. А порядок установлен абзацами 2 - 4 пункта 14, что следует из текста первого абзаца. То есть, ежемесячные премии учитываются не более одной выплаты за одни и те же показатели за каждый месяц расчетного периода, ежеквартальные премии – не более одной выплаты за одни и те же показатели в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода, годовые – в размере 1/12 за каждый месяц расчетного периода.

Из результата проведенного исследования следует: если Работник в расчетном периоде проработал неполный рабочий период, установленный расчетным графиком рабочего квартала, и за этот период вознаграждение по в/о 252 было начислено пропорционально отработанному времени, то при исчислении среднего заработка такое вознаграждение должно учитываться исходя из фактически начисленной суммы в порядке, установленном абзацем 3 пункта 14 Положения № 213, то есть квартальное вознаграждение по в/о 252 при исчислении среднего заработка должно учитываться в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода. Если расчетный период равен трем месяцам и вознаграждение начислено за три месяца, вознаграждение должно учитываться в фактически начисленной сумме.

3.5. Правильность исчисления среднечасового (среднедневного) заработка.

3.5.1. Согласно абзацам 1, 2 пункта 13 Положения № 213 *при определении среднего заработка работника, которому установлен суммированный учет рабочего времени, используется средний часовой заработок.*

Средний часовой заработок исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на количество часов, фактически отработанных в этот период.

Так как в рамках настоящего заключения исследовался вопрос о правильности исчисления размера компенсации за неиспользованный отпуск, который определяется по правилам определения среднего заработка для оплаты отпусков, при исчислении среднего заработка Работника для оплаты отпуска (выплаты компенсации за неиспользованный отпуск) Предприятие должно было руководствоваться нормой абзаца 4 пункта 13 Положения № 213.

Однако, Решением Верховного Суда Российской Федерации от 13 июля 2006 г. N ГКПИ06-637 абзац 4 пункта 13 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 11 апреля 2003 г. N 213, признан недействующим со дня принятия Положения № 213, то есть, с 24 апреля 2003 года.

Так как с отменой абзаца 4 пункта 13 Положения № 213 не последовало каких-либо рекомендаций о порядке исчисления среднего заработка в рассматриваемом нами случае, то следует применять общий порядок, установленный абзацем 4 статьи 139 Трудового кодекса Российской Федерации, где было сказано, что средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние три календарных месяца путем деления суммы начисленной заработной платы на 3 и на 29,6 (среднемесячное число календарных дней) (в редакции, действовавшей до 02.10.2006).

Таким образом, Предприятие правильно применила правила, установленные Трудовым кодексом РФ, использовав для определения размера компенсации расчет среднего дневного, а не часового, заработка (л.д.9).

3.5.2. По расчетам Предприятия средний дневной заработок для выплаты компенсации за отпуск составил 704,55 руб. Расчет, произведенный Предприятием, приведен в таблице 16.

Таблица 16. Расчет среднего дневного заработка, произведенный Предприятием, для выплаты компенсации за отпуск

(в рублях)

Год	Месяц	План. дни	Отработ. дни	Расчет. дни	Сумма заработной платы	Суммы, учитываемые пропорционально		Всего учтено оплаты труда
						Премии	Квартальные	
1	2	3	4	6	7	8	9	11
2004	дек.	25	15	18,5	8 759,76	5 476,32	8 874,55	23 110,63
2005	январ.	15	0	0,0	0,00	845,33		845,33
2005	февр.	20	6,9	8,0	4 375,19	460,00		4 835,19
ИТОГО		60	21,9	26,5	13 134,95	6 781,65	8 874,55	28 791,15

Плановые дни по пятидневке	56,00
Отработано по пятидневке	19,80
Количество квартальных вознаграждений	1,00
Учитываемый заработок в полной сумме	13 134,95
Премии и вознаграждения, учитываемые пропорционально отработанному времени (6781,65+8874,55)/56*19,8	5 535,59
Всего учитываемая сумма для исчисления среднего заработка (13134,95+5535,59)	18 670,54
Количество календарных дней, приходящихся на отработанное время	26,50
Средний дневной заработок (18670,54/26,5)	704,55

3.5.3. По расчетам эксперта средневзвешенный заработок для оплаты отпуска составил 799,05 руб.

Расчет, произведенный Экспертом, приведен в таблице 17.

Таблица 17. Расчет средневзвешенного заработка, произведенный Экспертом, для выплаты компенсации за отпуск

(в рублях)

Год	Месяц	План. дни	Отработ. дни	Расчет. дни	Сумма заработной платы	Суммы, учитываемые пропорционально		Всего учтено оплаты труда
						Премии	Квартальные	
1	2	3	4	6=4*1,4	7	8	9	11
2004	дек.	22	15	21,0	19 796,17	300,00	0,00	20 096,17
2005	январ.	15	0	0,0	735,06	0,00	0,00	735,06
2005	февр.	19	7	9,8	3 804,43	400,00	0,00	4 204,43
ИТОГО		56	22	30,8	24 335,66	700,00	0,00	25 035,66

Плановые дни по пятидневке	56,00
Отработано по пятидневке	22,00
Учитываемый заработок в полной сумме	24 335,66
Премии и вознаграждения, учитываемые пропорционально отработанному времени (700/56*22)	275,00
Всего учитываемая сумма для исчисления среднего заработка (24335,66+275)	24 610,66
Количество календарных дней, приходящихся на отработанное время	30,80
Средний дневной заработок (124610,66/30,8)	799,05

3.5.4. Сведем полученные результаты по расчетам среднего дневного заработка в одну таблицу для лучшей наглядности (см. табл. 18)

Таблица 18. Сводный расчет среднего дневного заработка, произведенный Предприятием и Экспертом, для выплаты компенсации за отпуск

(в рублях)

Наименование	Расчеты, выполненные		Изменения
	Предприятием	Экспертом	
Среднедневной заработок	704,55	799,05	-94,5

3.5.5. Разница между расчетами среднего дневного заработка, произведенных Предприятием и Экспертом, для выплаты компенсации за отпуск в размере 94,5 руб. вызвана следующими причинами:

1. Плановые дни согласно производственному календарю установлены:

- ◆ в декабре 2004 года – 22 рабочих дня;
- ◆ в январе 2005 года – 15 рабочих дней;
- ◆ в феврале 2005 года – 19 рабочих дней.

ВСЕГО: 56 рабочих дней.

Предприятие указало в своем расчете 60 рабочих дней.

2. Согласно табелям учета рабочего времени Работник отработал:

- ◆ в декабре 2004 года – 15 рабочих дней;
- ◆ в январе 2005 года – 0 рабочих дней;
- ◆ в феврале 2005 года – 7 рабочих дней.

ВСЕГО: 22 рабочих дня.

Предприятие указало в своем расчете 21,9 рабочих дня.

3. Согласно абзацу 3 пункта 9 Положения № 213 количество календарных дней в неполностью отработанных месяцах рассчитывается путем умножения рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэффициент 1,4.

Умножив количество отработанных рабочих дней в неполностью отработанных месяцах на коэффициент 1,4 получим, что Работник отработал в календарных днях:

- ◆ в декабре 2004 года – 21 календарный день (15*1,4);
- ◆ в январе 2005 года – 0 календарных дней;
- ◆ в феврале 2005 года – 9,8 календарных дней (7*1,4).

ВСЕГО: 30,8 календарных дней.

Предприятие указало в своем расчете 26,5 календарных дней.

4. Фактически начисленная заработная плата согласно расчетным листкам Работника за расчетный период составила сумму в размере 25 035,66 руб.

Предприятие указало в своем расчете 28 791,15 руб., что в 1,15 раз больше. Видимо для простоты расчета Предприятие фактически начисленные выплаты, учитываемые для исчисления средней заработной платы, преждевременно увеличило на коэффициент повышения тарифных ставок (окладов), равный 1,15.

В соответствии с абзацем 3 пункта 15 Положения № 213, *если повышение произошло после расчетного периода до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, повышается средний заработок, исчисленный за расчетный период.*

Поэтому, следовало сначала исчислить средний заработок исходя из фактически начисленной заработной платы, а потом умножить его на коэффициент повышения 1,15.

5. Квартальное вознаграждение по в/о 252 «Вознаграждение по итогам работы», начисленное Работнику пропорционально отработанному в расчетном периоде времени, Предприятие учло второй раз пропорционально отработанному времени.

Ежемесячную премию по в/о 145 «Премия рабочим основного персонала за продвижение технической готовности заказа», начисленную Работнику пропорционально отработанному в расчетном периоде времени, Предприятие также при исчислении среднего заработка учитывало второй раз пропорционально отработанному времени, считая, что эта премия выплачивается с заработной платой другого месяца и потому, независимо от того, ежемесячная она или нет, должна в любом случае учитываться пропорционально времени, отработанному в расчетный период.

Эксперт указанные выплаты по в/о 145 и 252 учитывал в фактически начисленных суммах, как выплаты, изначально начисленные исходя из фактически отработанного времени по причинам, изложенным в пункте 2.4 части 2 настоящего заключения.

Выплаты единовременного характера, начисляемые независимо от размера заработка и отработанного времени (в/о 385), эксперт учитывал пропорционально отработанному времени, так же как и Предприятие.

6. Указанные выше причины привели к изменению среднего дневного заработка в сторону его понижения в расчетах Предприятия на величину 94,5 руб., то есть на такую сумму был уменьшен средний дневной заработок для исчисления Работнику компенсации за неиспользованные дни отпуска.

Вопрос 3: Произвести расчет среднего заработка Р.И.О. за период декабрь 2004, январь, февраль 2005 г.

Вопрос 4: Произвести расчет компенсации за неиспользованную часть отпуска, выплаченную в марте 2005 г.

Эксперт произвел расчет и описание произведенного расчета среднего заработка в двух вариантах:

Первый вариант – по правилам, установленным абзацем 4 пункта 13 Положения № 213, который был отменен в связи с Решением Верховного Суда РФ от 13.07.2006 № ГПИ06-637, вступившим в силу с 24 июля 2006 года. В этом варианте средний заработок работника для оплаты отпуска или выплаты компенсации за неиспользованный отпуск был определен путем умножения среднего заработка на количество рабочего времени (в часах) в неделю в зависимости от установленной продолжительности рабочей недели и на количество календарных недель отпуска;

Второй вариант – по общеустановленным правилам исчисления среднего заработка для всех случаев определения размера средней заработной платы, предусмотренных Трудовым кодексом РФ.

3.6. Согласно абзацу 4 пункта 13 Положения № 213 средний заработок работника, которому установлен суммированный учет рабочего времени, для оплаты отпуска определяется путем умножения среднего часового заработка на количество рабочего времени (в часах) в неделю в зависимости от установленной продолжительности рабочей недели и на количество календарных недель отпуска.

Расчет среднего заработка для выплаты компенсации за неиспользованные дни отпуска эксперт определил исходя из фактически начисленной Работнику заработной платы и фактически отработанного им времени за три календарных месяца, предшествующих месяцу наступления события, с которым связана выплата компенсации:

- ♦ в марте 2005 года – расчетный период – с 01 декабря 2004 года по 28 февраля 2005 года.

При расчете среднего заработка все виды выплат, предусмотренные системой оплаты труда, учитывались в фактически начисленных за расчетный период полных суммах, то есть в размере 24 335,66 руб., за исключением единовременных премий по в/о 385 «Единовременная премия за выполнение особо важных работ по приказу ГДО», полная сумма начислений которых за расчетный период составила 700 руб.. Указанный вид выплаты по в/о 385 при определении среднего заработка учитывался пропорционально отработанному в расчетный период времени в связи с тем, что факт выплаты этого вида премий периодичен, начисление производится в твердой сумме и не зависит от заработка и отработанного Работником времени.

Норма рабочего времени за расчетный период по индивидуальному графику работы согласно документу ФГУП «ПО «Севмаш» (л.д.29) составила:

- ♦ декабрь 2004 – 175 часов

- ♦ январь 2005 – 120 часов
- ♦ февраль – 2005 157 часов.

ВСЕГО – 452 часа

Отработано работником согласно табелю рабочего времени (л.д.83) в расчетном периоде 148 часов.

Учитываемая пропорционально отработанному времени премия по в/о 385 составила сумму в размере 229,20 руб. (700 руб./452 час.* 148 час.).

Фактически начисленная заработная плата, из которой исчислялся экспертом средний часовой заработок, составила 24 564,86 руб. (24335,66 руб. + 229,20 руб.).

Средний часовой заработок определен в размере 165,98 руб. (24564,86 руб./148 час.).

Установленная продолжительность рабочей недели составляет 40 часов.

В неделе 7 календарных дней, количество оплачиваемых дней – 24. Следовательно, количество календарных недель отпуска, за который Работник должен получить компенсацию, составит 3,48 недели (24 дн./7 дн.).

Недельная компенсация за отпуск составит 6 639,20 руб. (165,98 руб.* 40 час.), а за 3,48 недель отпуска компенсация составляет сумму в размере 22 772,46 руб. (6639,20 руб.* 3,43 нед.).

Учитывая, что на Предприятии произошло повышение тарифных ставок (окладов) в размере 15 % после расчетного периода и до наступления события, с которым связано сохранение среднего заработка, полученный средний заработок умножим на коэффициент 1,15 и получим сумму начисленной компенсации в размере 26 188,33 руб. (22772,46 руб. * 1,15).

Таким образом, **сумма начисленной компенсации, рассчитанной по правилам абзаца 4 пункта 13 Положения № 213, за неиспользованные 24 дня отпуска, составляла бы 26 188,33 руб.**

Примечание: полный подробный расчет среднего заработка для выплаты компенсации за неиспользованные дни отпуска по правилам отмененного абзаца 4 пункта 13 Положения № 213 приведен в приложении № 1 к настоящему заключению.

3.7. Расчет среднего заработка для выплаты компенсации за неиспользованные дни отпуска был определен исходя из фактически начисленной заработной платы и фактически отработанного времени за 3 календарных месяца, предшествующих месяцу наступления события, с которым связана соответствующая выплата, в частности, для выплаты компенсации по заявлению Работника от 15.03.2005 года, расчетным периодом считается период с 01 декабря 2004 года по 28 февраля 2005 года.

При расчете среднего заработка все виды выплат, предусмотренные системой оплаты труда, в том числе премии и вознаграждения учитывались в фактически начисленных за расчетный период полных суммах, за исключением единовременной премии по в/о 385.

Фактически начисленная заработная плата, из которой исчислялся средний дневной заработок, составляла за расчетный период:

- ♦ с 01 декабря 2004 года по 28 февраля 2005 года – 24 610,66 руб. $(24335,66+(700/56*22))$,

где 24 335,66 – учитываемый заработок в полной сумме, включая начисленные премии по в/о 145 и вознаграждения по в/о 252;

700 – учитываемые единовременные премии по в/о 385 пропорционально отработанному времени;

56 – норма рабочего времени при 5-ти дневной рабочей неделе в днях;

22 – количество отработанных дней в расчетном периоде.

Среднедневной заработок для выплаты компенсации за неиспользованный отпуск = 799,05 руб. $(24610,66/30,8)$,

где 24 610,66 – фактически начисленная заработная плата за расчетный период;
30,8 – количество календарных дней в расчетном периоде, приходящихся на отработанное время.

Сумма начисленной компенсации за 24 календарных дня неиспользованного отпуска (сохраняемая средняя заработная плата) составила 19 177,20 руб. $(799,05*24)$,

где 799,05 – среднедневной заработок Работника;

24 – количество оплачиваемых календарных дней отпуска, за которые выплачивается компенсация.

Учитывая, что на Предприятии произошло повышение тарифных ставок (окладов) в размере 15 % после расчетного периода и до наступления события, с которым связано сохранение среднего заработка, сохраняемую среднюю заработную плату умножим на коэффициент 1,15 и получим окончательную сумму компенсации, подлежащей выплате Работнику за 24 дня отпуска, которая составила сумму в размере 22 053,78 руб. $(19177,20*1,15)$,

Таким образом, сумма начисленной компенсации, рассчитанной по общеустановленным правилам Трудового кодекса РФ в редакции, действовавшей до 02.10.2006, за неиспользованные 24 дня отпуска, составляет 22 053,78 руб.

Примечание: полный подробный расчет среднего заработка для выплаты компенсации за неиспользованные дни отпуска по общеустановленным правилам Трудового кодекса РФ в действовавшей редакции до 02.10.2006 приведен в приложении № 2 к настоящему заключению.

3.8. Для лучшей наглядности и сравнения расчетов Предприятия и эксперта полученные результаты сведены в таблицы (см. табл. 19, 20)

Сравнительная таблица № 19
Суммы средней заработной платы для выплаты компенсации за неиспользованный отпуск,
рассчитанные Предприятием и Экспертом

Месяц и год определения среднего заработка	Сумма средней заработной платы для выплаты компенсации за отпуск, рассчитанная исходя из среднего дневного заработка		Разница
	Предприятием	Экспертом	
мар.05	16 909,20	22 053,78	5 144,58

Сравнительная таблица № 20
Суммы средней заработной платы для выплаты компенсации за неиспользованный отпуск,
рассчитанные Предприятием и Экспертом

Месяц и год определения среднего заработка	Сумма средней заработной платы для выплаты компенсации за отпуск, рассчитанная исходя из среднего часового заработка		Разница
	Предприятием	Экспертом	
мар.05	16 909,20	26 188,33	9 279,13

Как видно из вышеприведенных таблиц, разница между исчисленными Предприятием и Экспертом суммами компенсации по общеустановленному Трудовым кодексом РФ правилу на основе среднего дневного заработка, составила 5 144 рубля 58 копеек.

На основе правила, установленного абзацем 4 пункта 13 Положения № 213, который был признан недействующим с момента принятия Положения, разница между исчисленными Предприятием и Экспертом суммами компенсации за неиспользованный отпуск составила 9 279 рублей 13 копеек.

Вопрос 5: В каком размере должно учитываться при расчете среднего заработка вознаграждение по итогам работы по виду оплаты 252, премия рабочим основного персонала за проведение технической готовности по виду оплаты 145, единовременная премия за выполнение особо важных работ по виду оплаты 385? Расчет того или иного размера вознаграждения мотивировать ссылкой на действующее законодательство.

Согласно шифрам видов начислений и удержаний (л.д.57-72) под видами оплат, указанными в вопросе 5, исследованию подлежат следующие виды выплат:

Вид оплаты	Наименование выплаты
145	Премия рабочим основного персонала за продвижение технической готовности заказа
252	Вознаграждение по итогам работы
385	Единовременная премия за выполнение особо важных работ по приказу ГДО

3.9. Согласно пункту 6.2 Положения № 56.61-1.01.39-89 (л.д.203), утвержденного генеральным директором объединения от 30.12.1989, премия рабочим и специалистам за выполнение плана продвижения технической готовности заказа оформляется ведомостью РВО (ф. 74.41.01), в которой указывается конкретный процент выполнения плана продвижения технической готовности заказа за данный месяц и отработанное время, за которое начисляется премия. Премия оформляется и выплачивается месяцем позже. Пунктом 8.8 Положения № 56.61-1.01.007-2005 (л.д.183), утвержденного приказом генерального директора ФГУП «ПО «СЕВМАШ» от 25.08.2005 № 833 (взамен Положения № 56.61-1.01.39-89), также установлено, что премия рабочим по в/о 145 начисляется пропорционально отработанному времени с выплатой месяцем позднее.

В соответствии с п. 3 ст. 4 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» организации, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности. При этом не должно нарушаться единообразие ведения учета имущества, обязательств, хозяйственных операций, доходов и расходов, осуществляемых организациями (часть 2 статьи 3 Федерального закона «О бухгалтерском учете»).

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством Российской Федерации (п. 1 ст. 5 Федерального закона «О бухгалтерском учете»).

Согласно пункту 2 статьи 5 Федерального закона «О бухгалтерском учете» органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, руководствуясь законодательством Российской Федерации, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории Российской Федерации:

г) планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;

- д) положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности;*
- е) другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учета.*

Правительство Российской Федерации своими постановлениями от 06.03.1998 № 273, от 30.06.2004 № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации» полномочия по методологическому руководству бухгалтерским учетом в Российской Федерации передало Министерству финансов РФ (пп. 10 п. 5 Положения № 273, пункт 1 Общих положений Постановления № 329).

Пунктами 5 и 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденного приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н, установлено, что при принятии учетной политики организацией утверждаются *<...> правила документооборота и технология обработки учетной информации. <...> При формировании учетной политики предполагается, что <...> факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности).*

Премии и вознаграждения являются одной из форм оплаты труда, включаются в состав заработной платы и формируют один из элементов себестоимости продукции – «затраты на оплату труда», относящийся к расходам по обычным видам деятельности.

Согласно пункту 18 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н, *расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.* При этом иные способы признания расходов, допускаемые законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету, Министерство финансов РФ не предусматривает (за исключением организаций, применяющих кассовый метод учета доходов и расходов – прим. эксперта).

Пункт 29 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н, определяет, что *организация должна составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством РФ. При этом месячная и квартальная бухгалтерская отчетность является промежуточной.* Аналогичное требование закреплено в пункте 3 статьи 14 Федерального закона «О бухгалтерском учете» и пункте 48 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н. Таким образом, отчетным периодом для формирования месячной отчетности является месяц, квартальной – квартал, годовой – год. В месячной отчетности показывается себестоимость продукции за месяц, в квартальной – за квартал, в годовой – за год.

Поскольку заработная плата по установленным правилам бухгалтерского учета начисляется ежемесячно, начисление (то есть, отражение на счетах бухгалтерского учета хозяйственных

операций по Дебету счета 20 «Основное производство» и Кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда») ежемесячных премий, относящихся к этой заработной плате, должно производиться в том же месяце, что и начисленная заработная плата. Последним днем месяца начисленная оплата труда, в том числе премии, списывается с Кредита счета 20 «Основное производство» в Дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», или счета 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи», формируя, таким образом, себестоимость продукции. Выплата премий должна осуществляться в следующем месяце вместе с заработной платой за данный месяц.

Предприятие же сформировало свою учетную политику так, что премия, относящаяся к заработной плате определенного отчетного периода (месяца), фактически начисляется в другом отчетном периоде (месяце), к которому она отношения не имеет. То есть, искусственно выведя ее из состава заработной платы определенного месяца, присоединив ее к заработной плате другого месяца, искажая при этом размер себестоимости продукции. Данная учетная политика идет вразрез с общеустановленными принципами, целями и задачами бухгалтерского учета.

Таким образом, отвечая на поставленный вопрос, эксперт считает, что в данном случае выплата по в/о 145 «Премия рабочим основного персонала за продвижение технической готовности заказа» является ежемесячной, начисляемой пропорционально отработанному в месяце времени. Данная премия в соответствии с указанным выше действующим законодательством РФ обязана быть начислена в месяце начисления заработной платы, к которой она относится, выплачиваться вместе с заработной платой того месяца, к которому она относится, и, так как она начислена в пределах расчетного периода, то, следовательно, должна учитываться при расчете среднего заработка в фактически начисленной сумме без каких-либо корректировок.

3.10. Выплата по в/о 252 «Вознаграждение по итогам работы» согласно Порядку начисления вознаграждения по итогам работы объединения, утвержденного решением и.о. генерального директора Производственного объединения «Севмашпредприятие» от 21.04.1995 № 135, начисляется ежеквартально пропорционально приведенному квартальному заработку (л.д. 115). То есть, сумма вознаграждения по итогам работы за квартал зависит от общего количества отработанного Работником рабочего времени в этом квартале.

Пункт 14 Положения предусматривает особые правила учета премий и вознаграждений, начисленных в расчетном периоде, который отработан не полностью.

В случае если время, приходящееся на расчетный период, отработано не полностью или из него исключалось время в соответствии с п. 4 Положения, премии и вознаграждения учитываются при определении среднего заработка пропорционально времени, отработанному в расчетный период (за исключением ежемесячных премий, выплачиваемых вместе с заработной платой за данный месяц).

Если работник проработал в организации неполный рабочий период, за который начисляются премии и вознаграждения, и они были начислены пропорционально отработанному времени, то они учитываются при расчете среднего заработка исходя из фактически начисленных сумм в порядке, установленный настоящим пунктом.

Рабочий период – это срок, в течение которого работник состоял в трудовых отношениях с работодателем. Трудовые отношения оформляются заключением трудового договора, который, в свою очередь, может заключаться *на неопределенный срок и определенный срок не более 5 лет, если иной срок не установлен Трудовым кодексом РФ и иными федеральными законами (ст. 58 ТК РФ)*. Учитывая, что сроки, с которыми Кодекс связывает возникновение и прекращение трудовых прав и обязанностей, исчисляется годами, месяцами, неделями и днями, в рабочий период включается рабочее и нерабочее время (ст. 14 ТК РФ).

Рабочее время – это время, в течение которого работник в соответствии с правилами внутреннего распорядка организации и условиями трудового договора должен исполнять трудовые обязанности, а также иные периоды времени, которые в соответствии с законами и иными нормативными правовыми актами относятся к рабочему времени (ст. 91 ТК РФ).

Нерабочее время или время отдыха – это время, в течение которого работник свободен от исполнения трудовых обязанностей и которое он может использовать по своему усмотрению. Видами нерабочего времени являются:

- ◆ *перерывы в течение рабочего дня или рабочей смены;*
- ◆ *ежедневный (междусменный) отдых;*
- ◆ *выходные дни (еженедельный непрерывный отдых);*
- ◆ *нерабочие праздничные дни;*
- ◆ *отпуска (ст. 107 ТК РФ).*

Иными словами, в рабочее время работник работает, в нерабочее – отдыхает. Календарная неделя включает в себя 40 часов рабочего времени (ст. 91 ТК РФ) и 128 часов нерабочего времени. За рабочее время работнику могут начисляться премии и вознаграждения, за нерабочее – нет. То есть, премии и вознаграждения начисляются не за срок, в течение которого работник состоял в трудовых отношениях с работодателем, а за время, в течение которого работник исполнял свои трудовые обязанности у работодателя.

Выше была приведена норма последнего абзаца пункта 14 Положения № 213, которым установлено следующее: *если работник проработал в организации неполный рабочий период, за который начисляются премии и вознаграждения, и они были начислены пропорционально отработанному времени, они учитываются при определении среднего заработка исходя из фактически начисленных сумм в порядке, установленном настоящим пунктом*.

Исходя из буквального прочтения указанной нормы можно утверждать, что если премии и вознаграждения были начислены пропорционально отработанному рабочему времени в период, когда работник, находящийся в трудовых отношениях с работодателем, работал не по 40 часов в неделю, или установленное ему количество рабочих часов по индивидуальному графику, а меньше, то все начисленные премии и вознаграждения учитываются при исчислении среднего заработка в фактически начисленных суммах в порядке, установленном настоящим пунктом. А порядок установлен абзацами 2 - 4 пункта 14, что следует из текста первого абзаца этого пункта. То есть, ежемесячные премии учитываются не более одной выплаты за одни и те же показатели за каждый месяц расчетного периода, ежеквартальные

премии – не более одной выплаты за одни и те же показатели в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода, годовые – размере 1/12 за каждый месяц расчетного периода.

Вознаграждение по в/о 252 начисляется за календарный квартал, следовательно, этот квартал будет являться рабочим периодом (периодом рабочего времени, в течение которого работник в соответствии с правилами внутреннего распорядка организации и условиями трудового договора исполнял свои трудовые обязанности). Если в этот период какое-то время по каким-то причинам Работник не мог исполнять свои трудовые обязанности (болел, был в отпуске и т.п.), то есть, не работал, ему Предприятие начисляет вознаграждение пропорционально отработанному в этот период времени.

В связи с тем, что рабочий период (календарный квартал), за который начислялось вознаграждение по в/о 252, был отработан не полностью, и за этот рабочий период (календарный квартал) вознаграждение было начислено пропорционально отработанному времени, это вознаграждение при исчислении среднего заработка должно учитываться по фактически начисленным суммам. В противном случае, начисленное вознаграждение пропорционально отработанному времени при начислении заработной платы, уменьшенное еще раз для целей расчета среднего заработка, то есть в итоге дважды, неизбежно приведет к искажению размера среднего заработка, нарушая при этом сам принцип его сохранения и лишая Работника части среднего заработка.

3.11. Выплата по в/о 385 «Единовременная премия за выполнение особо важных работ по приказу ГДО» осуществляется в соответствии с Временным порядком составления сроково-премиальных графиков и оформления ведомостей на премирование № 56.11-1.01.002-96, утвержденным ПО «Севмашпредприятие» от 06.08.1996 (далее – Временный порядок).

Согласно Временному порядку премирование по в/о 385 производится за выполнение срочных определяющих работ по строительству и сдаче заказов при реальной угрозе срыва выполнения графиков производства, договоров, контрактов из-за поздних поставок материалов, оборудования, ограничений по режимам энергопотребления и по другим аналогичным причинам.

Начисление премии по в/о 385 носит целевой единовременный характер, выплачивается на основании приказов ГДО наиболее отличившимся при выполнении лимитирующих работ коллективам бригад и отдельным работникам. Максимальная сумма премии за месяц установлена в размере 10-кратного минимального размера оплаты труда, минимальная – 1/5 минимального размера оплаты труда.

Таким образом, премия по в/о 385 является единовременной выплатой, имеет целевой характер, выплачивается не всем, а наиболее отличившимся работникам и коллективам бригад при выполнении лимитирующих работ в конкретном размере, не зависящем от количества отработанного времени. Поэтому, при определении среднего заработка учитывается пропорционально времени, отработанному в расчетный период.

Вопрос 6: Каким образом определяется количество рабочего времени в часах для выплаты компенсации за неиспользованную часть отпуска при суммированном учете рабочего времени? Вывод обосновать ссылкой на действующее законодательство.

Суммированный учет рабочего времени является специальным порядком распределения и учета рабочего времени, который позволяет учитывать продолжительность отработанного времени в сутки и неделю, в тех случаях, когда оно отклоняется от установленной трудовым законодательством нормы. При этом вводится и организуется строгий учет рабочего времени и времени отдыха.

Возможность введения суммированного учета рабочего времени на предприятиях и в организациях, имеющих определенную специфику работы, регламентирована ст. 104 Трудового Кодекса Российской Федерации, которая устанавливает следующее.

Когда по условиям производства (работы) у индивидуального предпринимателя, в организации в целом или при выполнении отдельных видов работ не может быть соблюдена установленная для данной категории работников ежедневная или еженедельная продолжительность рабочего времени, допускается введение суммированного учета рабочего времени с тем, чтобы продолжительность рабочего времени за учетный период (месяц, квартал и другие периоды) не превышала нормального числа рабочих часов. Учетный период не может превышать одного года.

Нормальное число рабочих часов за учетный период определяется исходя из установленной для данной категории работников еженедельной продолжительности рабочего времени. Для работников, работающих неполный рабочий день (смену) и (или) неполную рабочую неделю, нормальное число рабочих часов за учетный период соответственно уменьшается.

Порядок введения суммированного учета рабочего времени устанавливается правилами внутреннего трудового распорядка."

Суммированный учет означает, что установленная трудовым законодательством продолжительность рабочего дня и рабочей недели реализуется графиком лишь в среднем за учетный период, который превышает соответственно сутки и календарную неделю.

При суммированном учете рабочего времени учетным будет являться календарный период (в нашем случае, календарный год), в течение которого должна быть в среднем соблюдена установленная трудовым законодательством для данной категории работников продолжительность рабочего дня и рабочей недели.

При этом ежедневная и еженедельная продолжительность рабочего времени по графику может в определенных пределах отклоняться от нормы часов рабочего дня и рабочей недели. Возникающие в связи с этим недоработка или переработка балансируются в рамках учетного периода таким образом, чтобы сумма часов работы по графику за учетный период равнялась норме часов этого периода.

При суммированном учете рабочего времени, как правило, работа производится по графикам, продолжительность смен в которых устанавливается заранее и является обязательной для каждого дня работы.

В соответствии с п. 13 Положения 213 *при определении среднего заработка работника, которому установлен суммированный учет рабочего времени, используется средний часовой заработок.*

Средний часовой заработок исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на количество часов, фактически отработанных в этот период.

Количество часов, фактически отработанных Работником в расчетный период, устанавливается на основании месячных табелей учета отработанного времени, оформляемых по унифицированной форме Т-12 или Т-13, утвержденных постановлением Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1.

Работник согласно табелям учета рабочего времени фактически отработал:

- ◆ в декабре 2004 – 96 часов;
- ◆ в январе 2005 – 0 часов;
- ◆ в феврале 2005 – 52 часа.

Всего отработано – 148 часов.

Фактически начисленная заработная плата в расчетном периоде составила 24 564,86 руб.

Следовательно, средний часовой заработок составил 165,98 руб. (24564,86/148).

До 24 июля 2006 года, то есть до даты вступления в силу Решения Верховного Суда РФ от 13.07.2006 № ГПИ06-637, *средний заработок работника для оплаты отпуска или выплаты компенсации за неиспользованный отпуск определялся путем умножения среднего заработка на количество рабочего времени (в часах) в неделю в зависимости от установленной продолжительности рабочей недели и на количество календарных недель отпуска (.*

Количество рабочего времени (в часах) в неделю в зависимости от установленной продолжительности рабочей недели исчисляется по календарю пятидневной рабочей недели с продолжительностью рабочего дня по условиям производства, равного 8 часам. То есть, 40 часов в неделю.

На основании установленной 40-часовой недели для конкретного работника составляется индивидуальный месячный график работы, обеспечивающий соблюдение утвержденного фонда рабочего времени в часах за учетный период (календарный год), не допуская фактического превышения утвержденного на год фонда рабочего времени.

Таким образом, до принятия Решения Верховным Судом РФ средний заработок для оплаты отпуска или выплаты компенсации за отпуск определялся следующим образом:

165,98 руб. * (8 час. * 5 раб.дн) * 3,43 недели = 22 772,46 руб. (без учета повышающего коэффициента 1,15).

Примечание: *Выводы эксперта основаны непосредственно на исследованиях материалов дела 2-117-06-1, произведенных во второй части настоящего заключения.*

Приложения

1. Расчет компенсации Р.И.О. на основе среднего часового заработка – на 3 листах;
2. Расчет компенсации Р.И.О. на основе среднего дневного заработка – на 3 листах;
3. Сравнительные таблицы – на 1 листе;
4. Лицензия на осуществление аудиторской деятельности № Е006159, выданная на основании приказа Минфина России от 24.06.2004 № 158 – на 1 листе;
5. Квалификационный аттестат аудитора № К 009273 – на 1 листе.

Заключение составил «31» декабря 2007 года

Эксперт (аудитор)

ЛУНИН В.В.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Конституция РФ от 12.12.1993 (ред. от 25.03.2004);
2. Трудовой кодекс РФ от 30.12.2001 № 197-ФЗ (ред. от 30.06.2006);
3. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 06.06.2005);
4. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 30.06.2003);
5. Постановление Правительства РФ от 11.04.2003 № 213 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» (ред. от 18.11.2003);
6. Постановление Правительства РФ от 31.12.1997 № 1664 «О реформировании системы государственной поддержки районов Севера»;
7. Постановление Минтруда России от 14.07.1993 № 135 «Об утверждении Рекомендаций по заключению трудового договора (контракта) в письменной форме и примерной формы трудового договора (контракта)»;
8. Постановление Минтруда России от 23.07.1998 № 29 «Об утверждении Рекомендаций по заключению трудового договора (контракта), отражающих специфику регулирования социально-трудовых отношений в условиях Севера»;
9. Приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению»;
10. Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (ред. от 30.03.2001);
11. Приказ Минфина России от 09.12.1998 № 60н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98 (ред. от 30.12.1999);
12. Приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ» (ред. от 23.08.2000);
13. Инструкция «О производстве судебно-бухгалтерских экспертиз в экспертных учреждениях системы Министерства юстиции СССР», утвержденная Минюстом СССР по согласованию с Прокуратурой СССР, Верховным судом СССР, МВД СССР от 02.07.1987 № К-8-463.
14. Дело № 2-01-07-1 по иску Р.И.О. к ФГУП «ПО «Севмаш» о взыскании заработной платы.