

управленческой мысли. В этой связи можно надеяться, что реализация позитивных процессов, связанных с внедрением передовых направлений и методов НТП, в том числе в области цифровизации общества, сможет сгладить последствия многих негативных вызовов патологического характера в современном мире, в результате чего прогрессивные тенденции общественного развития в конечном счете возобладают над негативными факторами и тенденциями.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Лузин Г.П. Патозкономика: задачи, проблемы, направления исследований. : монография/ Г.П. Лузин, К.В. Павлов– Апатиты: Изд-во Кольского НЦ РАН, 1995. – 111с.;
2. Павлов К.В. Патологические процессы в экономике: монография / К.В. Павлов – М.: Магистр, 2009. – 461 с.;
3. Павлов К.В. Патологические процессы в эколого-экономической сфере: монография / К.В. Павлов – Германия: Изд-во LAP LAMBERT, 2011. – 438 с.
4. Указ Президента Республики Узбекистан «Стратегия действий по пяти приоритетным направлениям развития Республики Узбекистан в 2017-2021 годах» от 7 февраля 2017 года № УП-4947
5. https://spravochnick.ru/sociologiya/suschnost_i_principy_socialnyh_processsov/modelirovanie_socialnyh_processsov/
6. Официальный сайт Государственного комитета по статистике Республики Узбекистан. Режим доступа: <http://www.stat.uz>.

ANALYSIS AND MODELING OF SOCIO-ECONOMIC FACTORS AND TRENDS IN THE CONTEXT OF NEW PATHOLOGICAL CHALLENGES AND DIGITALIZATION PROCESSES (BASED ON THE MATERIALS OF THE REPUBLIC OF UZBEKISTAN)

Pavlov K. V., Doctor of Economics, Professor, Professor of the Department of Economics and Management, Izhevsk Branch of the Russian University of Cooperation.

Asadullina N. R., Candidate of Economics, PhD, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Economics, Tashkent Branch of the Plekhanov Russian University of Economics

***Annotation.** In the context of the increased level of uncertainty and variability of the organizational and economic environment, the importance and influence of various kinds of pathologies of a social nature (for example, the COVID-19 pandemic, various color revolutions, etc.), which have significant negative consequences for the functioning of society and its most important structures, has increased. The use of the latest achievements of STP, such as comprehensive digitalization and modeling of the most important factors and trends in social development, can counteract the impact of modern negative challenges.*

The article analyzes and models some of the most important parameters of the functioning of the Uzbek economy, the results of which can be used in the development of a strategy for action in priority areas of development of the Republic of Uzbekistan. Thus, as a result of the conducted research, it became obvious that the factors of social development and the socio-economic trends that arise as a result of their action can be divided into two large groups: the first should include factors and trends of a negative nature associated with the action of various social pathologies; the second group, on the contrary, can include positive factors and trends, primarily related to the progressive influence of STP, including such an important modern direction as the all-round digitalization of society.

***Key words:** new pathological challenges, digitalization of society, modeling of socio-economic processes, factors, trends, Republic of Uzbekistan.*

УДК 657.222

РАСХОДЫ НА ОПЛАТУ ТРУДА КАК ЭКОНОМИЧЕСКИ ОБОСНОВАННЫЕ ВЕЛИЧИНЫ В СОСТАВЕ ЗАТРАТ, УЧИТЫВАЕМЫХ ПРИ НАЛОГООБЛОЖЕНИИ

Анищенко В.С., канд. экон. наук, доцент, заместитель декана факультета экономики и менеджмента УО «БГЭУ»

***Аннотация.** В современных условиях хозяйствования возрастает роль управления затратами. Затраты по производству и реализации продукции, товаров, работ, услуг представляют собой стоимостную оценку использованных в процессе производства и реализации, в числе иных составляющих, и трудовых ресурсов. Важным моментом при определении налогооблагаемой прибыли является обоснование затрат как экономической величины. В статье рассмотрены расходы на оплату труда работников и их место в составе затрат, учитываемых при налогообложении.*

***Ключевые слова:** бухгалтерский учет, оплата труда, затраты, расходы, налогообложение.*

***Введение.** В соответствии с действующим налоговым законодательством в Республике Беларусь затратами, учитываемыми при налогообложении, признаются экономически*

обоснованные затраты, определяемые на основании документов бухгалтерского учета, если иное не установлено Налоговым кодексом Республики Беларусь, далее – НК, и (или) законодательством. В рамках ведения налогового учета при необходимости допускается проведение расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета (ст.169 НК).

К затратам, учитываемым при налогообложении прибыли, относятся:

- затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав (далее – затраты по производству и реализации);

- нормируемые затраты (абз.2 п.1 ст.169 НК).

С 1 января 2021 г. в налоговом законодательстве республики изменился порядок включения в затраты, учитываемые при налогообложении ряда выплат физическим лицам, работающих в организациях по трудовым договорам. В первую очередь это касается сумм начисляемых доплат, надбавок, компенсаций и других выплат. Ранее, в большинстве своем, они включались в состав прочих нормируемых затрат. Теперь они относятся на затраты по производству и реализации. С учетом данного факта рассмотрим экономическое обоснование затрат, связанных с оплатой труда работников, поскольку это важная составляющая при определении затрат, учитываемых при налогообложении прибыли.

Основная часть. Затраты – это стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности. С точки зрения бухгалтерского учета затраты могут быть активами (организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах) и расходами отчетного периода (организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах) (п.1 Инструкции по бухгалтерскому учету доходов и расходов) [1].

В свою очередь активы - имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод. Расходы - уменьшение экономических выгод в результате уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества организации, распределением между учредителями (участниками) организации (ст.1 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности») [2].

Как было отмечено выше, затратами, учитываемыми при налогообложении прибыли, признаются экономически обоснованные затраты, определяемые на основании документов бухгалтерского учета, если иное не установлено законодательством. С учетом приведенной терминологии, следует обратить внимание на тот факт, что экономически обоснованными затратами не могут быть признаны расходы при наличии хотя бы одного из критериев, оговоренных в пункте 4 ст.169 НК.

Наряду с экономическим обоснованием затрат при налогообложении немаловажную роль играет их установленное место в составе таких затрат, тем более, что определяется оно на законодательном уровне.

До 1 января 2021 г. в состав прочих нормируемых затрат были включены, в том числе выплаты физическим лицам, работающим в организациях по трудовым договорам, в денежной и натуральной формах, в виде:

- доплат, компенсаций, порядок выплаты которых и их минимальный размер установлены законодательством и по которым законодательством предоставлено право их повышения, в размерах, установленных коллективным договором, соглашением, нанимателем, превышающих минимальный размер;

- доплат, компенсаций, пособий, по которым законодательством предоставлено право определения размера и порядка выплаты, в размерах, установленных коллективным договором, соглашением, нанимателем, в пределах, установленных законодательством, при их наличии;

- вознаграждения по итогам работы за год, выплаты, носящие характер вознаграждений по итогам работы за год;

- др.

С нового года состав прочих нормируемых затрат существенно изменился. В большинстве своем эти выплаты исключены из состава прочих нормируемых затрат.

С 1 января 2021г. в состав затрат по производству и реализации включаются любые начисления физическим лицам, работающим в организациях по трудовым договорам, в денежной и (или) натуральной формах, вознаграждения по итогам работы за год, выплаты, носящие характер вознаграждений по итогам работы за год, премии, доплаты, надбавки, связанные с режимом работы

или условиями труда, предусмотренные законодательством и (или) трудовым договором, соглашением, коллективным договором, на основании законодательства, за исключением расходов, указанных в подп. 1.3 п. 1 ст. 173 НК (подп. 2.9 п. 2 ст. 170 НК). Отметим, что к исключаящим расходам, означенным в подп. 1.3 п. 1 ст. 173 НК относятся выплаты:

- не предусмотренные законодательством;
- сверх размеров, установленных и (или) определенных в соответствии с законодательством.

Затраты на оплату труда и другие выплаты, надбавки работникам, занятым в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, которые могут быть прямо включены в себестоимость определенного вида продукции, работ, услуг включаются в состав прямых затрат на оплату труда и формируют себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг. Вместе с тем, практика применения подпункта 2.9 пункта 2 ст. 170 НК требует конкретизации.

Рассмотрим в таблице 1 выплаты (как наиболее часто встречаемые в практике), которые по своим характеристикам соответствуют положениям подп. 2.9 п. 2 ст. 170 НК.

Таблица 1. – Выплаты работникам (наиболее часто встречаемые в практике), по своим характеристикам, соответствующие положениям подпункту 2.9 пункта 2 статьи 170 НК.

Обоснование выплат	Устанавливаемый размер	Бухгалтерский учет	Налоговый учет. Затраты, учитываемые при налогообложении	
			в составе затрат по производству и реализации (подп. 2.9 п. 2 ст. 170 НК)	в составе прочих нормируемых затрат (п. 2 ст. 171 НК)
1. Вознаграждения по итогам работы за год, выплаты, носящие характер вознаграждения по итогам работы за год				
ЛПА (коллективный договор, положение об оплате труда, положение по премированию, трудовой договор и др.)	с учетом выполняемых установленных показателей по премированию, в порядке, предусмотренном в организации, и с учетом ее финансовых возможностей	Дт 90/10, 84 Кт 70	в полном размере	-
2. Единовременные пособия лицам, уходящим на пенсию				
ЛПА (коллективный договор, соглашение и др.)	размер определяется в организации с учетом ее финансовых возможностей	Дт 90/10 Кт 70	-	в полном размере в пределах 1% выручки
3. Повышение тарифной ставки, тарифного оклада (как дополнительная мера стимулирования труда)				
п. 3 ст. 261-2 Трудового кодекса Республики Беларусь	повышение тарифной ставки (тарифного оклада) не более чем на 50 %, если больший размер не предусмотрен законодательством	Дт 20, др. Кт 70	в установленном размере	-
4. Надбавки (доплаты) к тарифным ставкам и тарифным окладам за сложность и напряженность работы, за эффективность труда, за высокую квалификацию и достижения в труде, за продолжительность непрерывной работы (вознаграждения за выслугу лет, стаж работы)				
ЛПА (коллективный договор, положение об оплате труда, положение по премированию, трудовой договор и др.)	размер определяется в организации	Дт 20, др. Кт 70	в установленном размере	-
5. Доплата за работу в ночное время				
статья 70 ТК; коллективный договор, соглашение	за каждый час работы в ночное время или в ночную смену при сменном режиме работы производится доплата в размере, установленном в организации, но не ниже 20 % часовой тарифной ставки (тарифного оклада) работника	Дт 20, др. Кт 70	в полной начисляемой сумме	-
6. Доплата за работу в сверхурочное время, в государственные праздники, праздничные и выходные дни				
статьи 69, 142, 143, 147 ТК; ЛПА	доплата производится: 1) работникам со сдельной оплатой труда – не ниже сдельных расценок; 2) работникам с повременной оплатой труда – не ниже часовых тарифных ставок (тарифных окладов)	Дт 20, др. Кт 70	в полной начисляемой сумме	-

Продолжение Таблицы 1

7. Доплаты за совмещение должностей служащих (профессий рабочих), расширение зоны обслуживания (увеличения объема работ) или исполнение обязанностей временно отсутствующих работников				
статья 67 ТК	размер доплаты устанавливается нанимателем по соглашению с работником	Дт 20, др. Кт 70	в полной начисляемой сумме	-
8. Доплата работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда				
статьи 62, 225 ТК; приложение к Постановлению Совета Министров Республики Беларусь от 14.06.2014 №575 «О некоторых вопросах предоставления компенсаций по условиям труда»	Размер доплат определяется в процентах от тарифной ставки первого разряда, установленной в организации, или фиксированной денежной величины, определяемой нанимателем на основании коллективного договора, соглашения, иного ЛПА, принятых в соответствии с законодательством.	Дт 20, др. Кт 70	в полной начисляемой сумме	-
Примечание. Размер доплат не может быть ниже размера доплат, рассчитанных от базовой ставки, устанавливаемой Правительством Республики Беларусь для оплаты труда работников бюджетных организаций.				
9. Выходные пособия				
статья 48 ТК	ТК оговорены случаи, в которых установлен минимальный размер выходного пособия (не менее 2-недельного среднего заработка, не менее 3-кратного среднемесячного заработка и т.д.).	Дт 20, 23 Кт 70 25, др.	в размере, не превышающем установленные минимальные размеры	-
Примечание: Размер пособия в организации может быть увеличен (ст.48 ТК)				
10. Компенсация за использование личных транспортных средств, выплачиваемая работникам, работа которых не носит разъездной характер				
ЛПА (договор об использовании личных транспортных средств)	Размер компенсации определяется по договоренности с работником	Дт 20, 26 Кт 73 44, др.	-	в полном размере в пределах 1% выручки
11. Компенсации за подвижной и разъездной характер работы, производство работы вахтовым методом, постоянную работу в пути, работу вне места жительства (полевое довольствие)				
Статья 99 ТК; Инструкция о порядке, условиях и размерах выплаты компенсаций за подвижной и разъездной характер работы, производство работы вахтовым методом, постоянную работу в пути, работу вне места жительства (полевое довольствие), утвержденная постановлением Минтруда и соцзащиты Республики Беларусь от 25.07.2014 №70	Размеры компенсаций устанавливаются в пределах, не превышающих размера норм за проживание вне места жительства (суточных), установленных законодательством о возмещении расходов при служебных командировках	Дт 20, др. Кт 70	в размере, не превышающем установленные минимальные размеры	-
12. Единовременные выплаты (пособие, материальная помощь) на оздоровление				
Статья 182 ТК; ЛПА	Размер выплаты определяется ЛПА с учетом финансовых возможностей организации	Дт 90/10 Кт 70	-	в пределах 1 % выручки по всей выплаченной сумме
Примечание: В состав затрат по производству и реализации включается единовременная выплата (пособие) на оздоровление, осуществляемая работникам бюджетных организаций в соответствии с законодательством, оплата труда которых производится за счет внебюджетных средств от приносящей деятельности (подп.2.7 п.2 ст.170 НК).				

Особого рассмотрения с точки зрения налогообложения требуют к себе отпуска, предоставляемые нанимателем своим работникам. Так, работникам организаций предоставляются трудовые отпуска, которые делятся на основной и дополнительные (ст.150 ТК).

К дополнительным отпускам относятся следующие их виды:

- за работу с вредными и (или) опасными условиями труда и за особый характер работы (ст.157ТК);
- за ненормированный рабочий день (ст.158ТК);
- за продолжительный стаж работы (ст.159ТК);
- поощрительные отпуска, а именно:
- отпуск, предусмотренный ст.160 ТК;

- отпуск, предоставляемый работникам, с которыми заключены контракты (п. 3 ч. 1 ст. 261-2 ТК).

При занятости на работах с вредными и (или) опасными условиями труда дополнительный отпуск предоставляется на основании аттестации рабочих мест по условиям труда. Продолжительность такого дополнительного отпуска определяется в зависимости от установленного по результатам аттестации класса (степени) вредности или опасности условий труда (приложение 1 к Постановлению Совета Министров Республики Беларусь от 19.01.2008 N 73 "О дополнительных отпусках за работу с вредными и (или) опасными условиями труда и особый характер работы").

Дополнительный отпуск за ненормированный рабочий день предоставляется работникам с ненормированным рабочим днем (особым режимом работы, в соответствии с которым отдельные работники могут при необходимости эпизодически по письменному или устному приказу (распоряжению), постановлению нанимателя или по своей инициативе с ведома нанимателя или уполномоченного должностного лица нанимателя выполнять свои трудовые обязанности за пределами установленной нормы продолжительности рабочего времени) (ст. 118-1 ТК). Возникающая при этом переработка компенсируется предоставлением дополнительного отпуска за ненормированный рабочий день (ст. 158 ТК). Законодательством определена максимальная продолжительность такого отпуска - до 7 календарных дней.

Дополнительный отпуск за непрерывный стаж работы *может* предоставляться нанимателем работникам, имеющим продолжительный стаж работы в одной организации, отрасли (ст. 159 ТК). При этом право устанавливать работникам отпуск за продолжительный стаж работы целиком принадлежит нанимателю. Максимальная продолжительность такого отпуска не может быть более 3 календарных дней (ч. 1 ст. 159 ТК).

Дополнительные поощрительные отпуска условно можно разделить на два вида:

- дополнительные поощрительные отпуска, установленные коллективным договором, соглашением или нанимателем всем работникам, отдельным их категориям (по видам производств, работ, структурных подразделений), а персонально - трудовым договором (ст. 160 ТК). Предоставление дополнительного поощрительного отпуска является правом нанимателя, поэтому только от решения нанимателя зависит, устанавливать конкретному работнику такой отпуск или нет.

Продолжительность поощрительного отпуска ТК не установлена. Поскольку решение вопроса предоставления данного отпуска возложено на нанимателя, то в соответствующем документе (коллективном, трудовом договоре) устанавливаются продолжительность этого отпуска, условия предоставления, условия, при которых его продолжительность может уменьшаться.

- дополнительный поощрительный отпуск до 5 календарных дней с сохранением среднего заработка, который является дополнительной мерой стимулирования труда, а также одним из обязательных условий контракта (абзац 2 п.3 части первой ст.261² ТК).

Если трудовые отношения с работником оформлены контрактом, то поощрительный отпуск должен быть предоставлен в обязательном порядке независимо от формы собственности нанимателя, его организационно-правовой структуры, вида деятельности.

В затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемых при налогообложении, включается стоимость трудовых ресурсов, отражаемая в бухгалтерском учете (п.1 ст.170 НК).

Данный вид затрат имеет особенности, которые конкретизированы в подп.2.9 п.2 ст.170 НК: в расходы на оплату труда включаются *любые начисления физическим лицам*, работающим в организациях по трудовым договорам, в денежной и (или) натуральной формах, вознаграждения по итогам работы за год, выплаты, носящие характер вознаграждений по итогам работы за год, премии, доплаты, надбавки, связанные с режимом работы или условиями труда, предусмотренные законодательством и (или) трудовым договором, соглашением, коллективным договором, на основании законодательства, за исключением расходов, указанных в подп.1.3 п. 1 ст.173 НК.

Так, при налогообложении налогом на прибыль не учитывается оплата *дополнительных поощрительных отпусков*, за исключением дополнительных поощрительных отпусков, обязанность предоставления которых установлена законодательными актами. Настоящее положение распространяется в том числе на выплату в соответствии с законодательством компенсации за неиспользованные дни указанных дополнительных отпусков (подп.1.3 п.1 ст.173 НК).

Поскольку обязанность предоставления дополнительного поощрительного отпуска работникам, с которыми заключены контракты, предусмотрена абзац 2 п.3 части первой ст.261² ТК, то оплата дней такого отпуска включается в затраты, учитываемые при налогообложении.

Таким образом, в затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемые при налогообложении прибыли включаются суммы оплаты дней основного отпуска в размерах, отражаемых в бухгалтерском учете, а также дополнительных отпусков, за исключением дополнительного поощрительного отпуска, предоставляемого по основаниям ст.160 ТК, поскольку обязанности нанимателя в его предоставлении нет.

Оплата нанимателем дней дополнительных отпусков сверх предусмотренных трудовым законодательством размеров не включается в затраты, учитываемые при налогообложении.

Отражение в налоговом учете среднего заработка, сохраняемого за дни дополнительных отпусков в 2021 году, в сравнении с 2020 годом представлено в таблице 2.

Таблица 2. – Отражение в налоговом учете среднего заработка, сохраняемого за дни дополнительных отпусков в 2021 году, в сравнении с 2020 годом

Виды дополнительных отпусков	Налоговый учет дополнительных отпусков («+» - включается)				
	2020 г.		2021 г.		
	затраты, учитываемые при налогообложении	прочие нормируемые затраты	затраты, не учитываемые при налогообложении	затраты, учитываемые при налогообложении	затраты, не учитываемые при налогообложении
Отпуск за работу с вредными и (или) опасными условиями труда и за особый характер работы (статья 157 ТК)		+		+	
Отпуск за ненормированный рабочий день (статья 158 ТК)		+		+	
Отпуск за продолжительный стаж работы (статья 159 ТК)			+	+	
Поощрительный отпуск (статья 160 ТК)			+		+
Поощрительный отпуск по контракту (пункт 3 часть 1 статья 261-2 ТК)	+			+	

Заключение. Расходы на оплату труда – особый вид затрат, учитываемых при налогообложении. Главным критерием их экономического обоснования с целью включения в затраты по производству и реализации является непосредственная связь с производством и реализацией. Определяющую роль при этом должен иметь наниматель. Искусственное регулирование такого факта негативно сказывается не только на учетном бухгалтерском моменте, но и на порядке налогообложения.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов : Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30 сентября 2011 № 102. : в ред. Постановления Министерства финансов Респ. Беларусь от 22 декабря 2018 г. № 74. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информации РБ.
2. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-3 /// Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информации РБ.
3. Трудовой кодекс Республики Беларусь от 26 июля 1999 г. № 296-3: в ред. Закона Респ. Беларусь от 18.07.2019. № 219-3). // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информации РБ.
4. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29 декабря 2009 г. № 71-3: в ред. Закона Респ. Беларусь от 30.12.2018. № 156-3). // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. Центр правовой информации РБ.

LABOR COSTS AS ECONOMICALLY JUSTIFIED AMOUNTS AS PART OF THE COSTS TAKEN INTO ACCOUNT IN TAXATION

Anishchenko V. S., Associate Professor, Candidate of Economic Sciences, Deputy Dean of the Faculty of Economics and Management of the Belarusian State University of Economics»

Annotation. In modern economic conditions, the role of cost management is increasing. The cost of production and sale of products, goods, works, and services is the cost estimate of the labor resources used in the production and sale process, among other components. An important point in determining taxable profit is the justification of costs as an economic value. The article discusses the costs of paying employees and their place in the costs taken into account in taxation.

Keywords: accounting, labor remuneration, costs, expenses, taxation.