

6. О налоге на добавленную стоимость: Закон Республики Беларусь, 19 дек. 1991 г., № 1319-XII; в ред. Закона Респ. Беларусь от 26 дек. 2007 г. № 302-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Республики Беларусь.— Мн., 2008.

ОСНОВНЫЕ ОБЯЗАННОСТИ БУХГАЛТЕРА ПО ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЕ В ОРГАНИЗАЦИЯХ, ФИНАНСИРУЕМЫХ ИЗ БЮДЖЕТА

Н.В. Долбик, старший преподаватель кафедры экономики и управления БГЭУ

Достойная и своевременная оплата труда работников — один из важнейших элементов системы трудовых взаимоотношений нанимателя и его работников, а как следствие своеобразный трудовой и финансовый рычаг социального и экономического развития общества. Вопросы оплаты труда в Республике Беларусь регулируются значительным количеством нормативных правовых актов, что предполагает высокую грамотность экономических кадров, ведущих вопросы оплаты труда, и налагает особую ответственность на нанимателя и бухгалтера по заработной плате.

Каждый бухгалтер особенно бережно относится к своим обязанностям в области оплаты труда работников организации, понимая значимость данного вопроса. Обязанности бухгалтера возникают из необходимости исполнения достигнутых соглашений в области оплаты труда между нанимателем и работником в рамках действующего законодательства. Наниматель имеет право устанавливать формы и системы оплаты труда, что следует из статьи 63 Трудового Кодекса Республики Беларусь. В организациях, финансируемых из бюджета, формы и системы оплаты труда работников устанавливаются нанимателем, а размеры оплаты труда — Правительством Республики Беларусь или уполномоченным им органом. В организациях, которые не финансируются из бюджета и не пользуются государственными дотациями, наниматель может определять и размеры оплаты труда, в том числе и дополнительные выплаты стимулирующего и компенсирующего характера, на основании коллективного договора, соглашения и трудового договора [1].

Круг основных обязанностей бухгалтера по зарплате можно очертить следующим образом:

- начисление заработной платы за выполненную работу в зависимости от ее сложности, количества, качества, условий труда и квалификации работника с учетом фактически отработанного времени и в соответствии с трудовыми соглашениями;
- начисление пособий, отпускных и других видов доходов и выплат;
- расчет удержаний и вычетов из заработной платы в соответствии с законодательством и по согласованию с работниками;
- своевременная выплата заработной платы работникам в удобной для них форме;
- обеспечение своевременных расчетов с бюджетом по подоходному налогу, с Фондом социальной защиты населения по социальному страхованию и по другим обязательствам, связанным с выплатой заработной платы;
- ведение установленных форм документов персонифицированного учета;
- участие в распределении затрат на оплату труда с начислениями по объектам учета затрат;
- участие в планировании и контроле расходования фонда заработной платы организации;
- участие в планировании и создании резерва заработной платы организации;
- предоставление достоверной и своевременной информации об оплате труда работников соответствующим пользователям;
- формирование необходимых отчетов по труду и заработной плате;
- участие в работе по анализу системы оплаты труда в организации и ее совершенствованию;
- постоянное изучение нормативной законодательной базы в области оплаты труда и регулярное повышение своей квалификации.

Некоторые из вышеперечисленных пунктов основных обязанностей бухгалтера по зарплате будут представлены ниже.

Начисление оплаты труда работникам — самая ответственная часть работы бухгалтера. Отработанное время фиксируется в таблице учета рабочего времени, где применяются условные обозначения, такие как: Я — дни (часы) работы, Н — ночные часы работы, С — сверхурочные часы работы, О — трудовой отпуск, Б — времен-

ная нетрудоспособность, К — служебная командировка и другие (приложение 4 к Инструкции по заполнению форм государственной статистической отчетности по труду, утвержденной постановлением Министерства статистики и анализа 03.12.2007 № 439). За отработанное время или за выполненную работу рассчитывается заработная плата, для выплаты которой в бюджетных организациях ежегодно планируется фонд заработной платы в соответствии со сметой расходов организации. Заработная плата относится на подстатью 1.10.01.00 — «Заработная плата рабочих и служащих» (элементы 01–07) экономической классификации расходов в соответствии с Бюджетной классификацией. Расходование бюджетных средств на выплату заработной платы должно проводиться строго по целевому назначению. Для каждого работника организации в бухгалтерии открываются лицевые счета, отражающие расчеты по оплате труда, а в подтверждение расчетов бухгалтер обязан выдавать работникам ежемесячно расчетные листки по зарплате, формы которых устанавливаются нанимателем.

Определение размера и начисление оплаты труда работникам бюджетной сферы осуществляется в соответствии с Единой тарифной сеткой работников Республики Беларусь и квалификационными требованиями согласно постановления Министерства труда Республики Беларусь от 21.01.2000 № 6 (в ред. от 03.04.2008) «О мерах по совершенствованию условий оплаты труда работников организаций, финансируемых из бюджета и пользующихся государственными дотациями» и постановления Министерства труда Республики Беларусь от 23.03.2001 № 21 «Об утверждении Единой тарифной сетки работников Республики Беларусь и т.д.». В бюджетных организациях разрабатывается и утверждается организационная структура, на основании которой формируется штатное расписание. Согласно штатному расписанию определяются *тарифные ставки (тарифные оклады) рабочих и должностные оклады служащих* путем умножения размера тарифной ставки первого разряда, утвержденной Правительством (для коммерческих организаций — установленной организацией), на тарифный коэффициент соответствующего тарифного разряда:

Тарифный или должностной оклад = тарифная ставка 1 разряда × тарифный коэффициент.

Тарифная ставка 1 разряда для бюджетных организаций, утвержденная Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 14 апреля 2008 г. № 547, с 1 апреля 2008 г. составляет 73000 рублей. Также с 1 апреля 2008 г. введены корректирующие коэффициенты к тарифным ставкам (окладам) работников организаций, финансируемых из бюджета и пользующихся государственными дотациями, в диапазоне от 2,260 для 1-го разряда до 0,978 по 27-му разряду Постановлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 18 апреля 2008 г. № 66 «О введении корректирующих коэффициентов к тарифным ставкам (окладам) работников организаций, финансируемых из бюджета и пользующихся государственными дотациями». Тарифные ставки (оклады) работников исчисляются путем последовательного умножения утвержденной тарифной ставки первого разряда на соответствующие тарифные коэффициенты Единой тарифной сетки работников Республики Беларусь и корректирующие коэффициенты.

Для бюджетных организаций тарифные оклады и другие условия оплаты труда устанавливаются не только за счет бюджетных ассигнований, но и от дополнительных доходов, полученных от внебюджетной деятельности. Для отдельных категорий работников социальной сферы формирование исходного тарифного оклада (ставки) осуществляется с учетом повышений (снижений), установленных за характер и условия труда, за сложность выполняемых работ, в зависимости от контингента, режима работы учреждения и т.д. Тарифные разряды и соответствующие им тарифные коэффициенты руководителей устанавливаются в зависимости от списочной численности работающих [2].

Начисленная заработная плата работникам за полный период рабочего времени при выполнении нормы труда не может быть ниже размера минимальной заработной платы, утвержденной Правительством в качестве государственного социального стандарта по оплате труда. Поэтому бухгалтер обязан начислить доплату до уровня минимальной. В соответствии с письмом Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 14 июля 2006 г. № 21/957 при исчислении начисленной заработной платы учитываются: заработная плата за выполненную работу и отработанное время в денежном и натуральном выражении, выплаты стимулирующего характера, такие как премии, надбавки, доплаты регулярные и единовременные. Все выплаты компенсирующего характера в состав минимальной заработной платы не включаются.

Надбавки и доплаты рассчитываются бухгалтером по зарплате на основании распоряжений руководителя в соответствии с законодательством. Надбавки руководителям, специалистам и служащим могут устанавливаться за высокие профессиональные и производственные достижения в работе, за сложность и напряженность труда, за выполнение особо важных (срочных) работ в размере до 50% оклада (ставки) за счет 10% планового фонда заработной платы бюджетной организации, предусмотренного сметой расходов. Также необходимо учитывать надбавки за квалификационные категории основным работникам организаций социальной сферы: за высшую квалификационную категорию — 30%, за первую — 20%, за вторую — 15% [2].

Надбавка за стаж работы рассчитывается в соответствии с Положением о порядке исчисления стажа работы по специальности (в отрасли) и повышения тарифных ставок (окладов) работников организаций, финансируемых из бюджета и пользующихся государственными дотациями, за стаж работы по специальности (в отрасли), утвержденным постановлением Министерства труда Республики Беларусь от 12 января 2000 г. № 4 (в ред. от 06.01.2006 г.). За стаж работы производится повышение тарифных окладов в следующих размерах:

- до 5 лет — 10 процентов;
- от 5 до 10 лет — 15 процентов;
- от 10 до 15 лет — 20 процентов;
- от 15 лет и выше — 30 процентов.

В штатном расписании можно дополнительно предусмотреть графу «стаж» с указанием количества отработанных лет для каждого работника.

Руководители бюджетных организаций имеют право в пределах фонда заработной платы устанавливать надбавки работникам, владеющим иностранными языками и применяющими их в практической работе, в следующих размерах:

- одним языком — до 13 процентов тарифной ставки 1-го разряда;
- двумя и более языками — до 26 процентов тарифной ставки 1-го разряда.

Ежегодно по решению Правительства ограниченному кругу работников присуждаются персональные надбавки за счет резервного фонда Президента Республики Беларусь за выдающийся вклад в развитие страны, в этом случае начисления и выплаты производятся бухгалтером за счет средств фонда Президента Республики Беларусь.

За совмещение профессий (должностей), расширение зоны обслуживания, выполнение временно отсутствующего работника производятся доплаты в пределах тарифной ставки (оклада) отсутствующего работника. За классность водителям автотранспорта начисляется надбавка в размере 10% тарифной ставки (оклада) (водителем 1-го класса — 25%).

В учреждениях образования и науки производятся доплаты за ученые степени и звания в размерах, кратных тарифной ставке первого разряда, утвержденной Правительством, в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь № 450 от 25 сентября 2007 г., введенные с 1 января 2008 года: академиком и членом-корреспондентом НАНБ с учетом вклада в науку, включая пенсионеров, устанавливаются доплаты 14 и 12 тарифных ставок первого разряда соответственно. Руководителям, их заместителям и руководителям подразделений по основной деятельности учреждений образования и науки, имеющим ученые степени доктора и кандидата наук — 6 и 4 соответственно, ученые звания профессора и доцента — 4 и 2 соответственно. (Для других бюджетных организаций 3 и 1,5; 2 и 1 соответственно).

Другие виды доплат, которые бухгалтер обязан произвести по распоряжению руководителя: доплаты работникам в связи с разделением смены с перерывом в работе свыше двух часов до 50% тарифной ставки 1-го разряда; доплаты за руководство бригадой при численности не менее 5 человек до 26% тарифной ставки 1-го разряда; доплаты за работу в ночное время (с 22 часов вечера до 6 часов утра) за каждый час в размере 40% часовой тарифной ставки (оклада) работника или за ночную смену, в чрезвычайных случаях 55%, работникам организаций здравоохранения при оказании экстренной медицинской помощи — 70% часовой тарифной ставки (оклада) работника и другие [2].

Премирование работников бюджетных организаций производится в пределах средств в размере 20% планового фонда заработной платы и экономии фонда заработной платы, предусмотренного бюджетной сметой расходов, в соответствии с положением о премировании, утвержденным руководителем и приказом руководителя. При наличии внебюджетной деятельности, премирование осуществляется и за счет внебюджетных источников.

Начисление заработной платы отражается в бухгалтерском учете по **кредиту субсчета 180 «Расчеты с персоналом»** [11]. В бюджетных организациях начисление заработной платы, премий, пособий, а также расчет удержаний из заработной платы отражаются в мемориальном ордере № 5 «Свод расчетных ведомостей по заработной плате и стипендиям» формы 405 [6]. При начислении заработной платы работникам за счет бюджетных ассигнований составляются проводки:

Дебет 200 «Расходы по бюджету»;

Кредит 180 «Расчеты с персоналом» — на сумму начисленной заработной платы за счет бюджета.

При начислении заработной платы за счет внебюджетных средств, в зависимости от способа учета:

Дебет 080 «Затраты на производство» или

Дебет 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам» или

Дебет 084 «Затраты по заготовке и переработке материалов» или

Дебет 211 «Расходы по внебюджетным средствам»;

Кредит 180 «Расчеты с персоналом» — на сумму начисленной заработной платы в пределах, относимых на себестоимость.

Надбавки за стаж свыше 20%, премии и материальная помощь, выплачиваемые за счет прибыли после налогообложения по внебюджетной деятельности, начисляются проводкой:

Дебет 240 «Фонд материального поощрения» или

Дебет 246 «Фонд производственного и социального развития» — при недостатке средств фонда материального поощрения в некоторых случаях или

Дебет 410 «Прибыли и убытки» или

Дебет 411 «Использование прибыли»;

Кредит 180 «Расчеты с персоналом» — на сумму начисленных премий и надбавок.

Аналитический учет ведется по каждому работнику организации в учетных карточках (лицевых счетах работников), где указывается структурное подразделение, фамилия, имя, отчество работника, табельный номер, должность, наличие льгот, должностной оклад, ежемесячное начисление заработной платы по видам начислений, удержания из заработной платы, сумма дохода с начала года, сумма подоходного налога с начала года, учтенная сумма льгот и сумма к пенсии.

Индексация заработной платы производится в случае, если индекс потребительских цен, исчисленный нарастающим итогом с момента предыдущей индексации, превысит пятипроцентный порог и если допущена несвоевременная выплата доходов (заработной платы, пенсий, стипендий, пособий).

Сумма индексации заработной платы, начисленной за счет бюджетных средств, отражается проводкой:

Дебет 200 «Расходы по бюджету»;

Кредит 180 «Расчеты с персоналом».

Если заработная плата начислена за счет внебюджетных доходов [7], то проводки по индексации зарплаты будут иметь вид:

Дебет 211 «Расходы по внебюджетным средствам» или

Дебет 240 «Фонд материального поощрения»;

Кредит 180 «Расчеты с персоналом».

При начислении пособий, выплачиваемых из средств Фонда социальной защиты населения (пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам, семьям, воспитывающим детей и других), составляется проводка:

Дебет 171 «Расчеты по социальному страхованию»;

Кредит 180 «Расчеты с персоналом».

Удержания из заработной платы производятся в соответствии со статьей 107 Трудового Кодекса и другими законодательными актами. В первую очередь — это удержание подоходного налога в соответствии с «Законом о подоходном налоге с физических лиц № 1327-ХП от 21 декабря 1991г. с изменениями и дополнениями и другими нормативными документами. При расчете суммы подоходного налога бухгалтер обязан произвести налоговые вычеты: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные на основании правильно и своевременно оформленных документов, подтверждающих право работника на соответствующий вид налоговых вычетов. Ставка подоходного налога имеет прогрессивную шкалу от 9 до 30 процентов в зависимости от размера начисленной заработной платы. Удержание подоходного налога отражается проводкой:

Дебет 180 «Расчеты с персоналом»;

Кредит 173 «Расчеты с бюджетом».

Обязательные удержания в фонд социальной защиты населения в размере 1% из начисленной заработной платы производятся у всех работников проводкой:

Дебет 180 «Расчеты с персоналом»;

Кредит 171 «Расчеты по социальному страхованию».

При наличии оснований бухгалтер обязан производить удержания из заработной платы алиментов на содержание несовершеннолетних детей:

Дебет 180 «Расчеты с персоналом»;

Кредит 187 «Расчеты по исполнительным листам».

Из заработной платы родителей в неблагополучных семьях удерживаются денежные средства для возмещения расходов, затраченных государством на содержание детей, на основании Декрета Президента Республики Беларусь от 24 ноября 2006 г. № 18 «О дополнительных мерах по государственной защите детей в неблагополучных семьях» и в соответствии с Инструкцией о порядке возмещения расходов, затраченных государством на содержание детей, находящихся на государственном обеспечении, в доход бюджета, утвержденной постановлением Министерства образования и Министерства финансов Республики Беларусь 3 октября 2002 № 42/143 (в ред. постановления Минобразования, Минфина от 28.01.2008 № 6/8). Обязанные лица могут в добровольном порядке платить за содержание детей, в этом случае бухгалтер может удерживать необходимую сумму из заработной платы только на основании заявления плательщика, либо удержания производятся в принудительном порядке на основании решения соответствующих органов. Если уровень заработной платы работающего обязанного лица не позволяет ему в течение шести месяцев в полном объеме выполнять обязательства, это лицо подлежит трудоустройству на новое место работы. Бухгалтерия бюджетного учреждения (дома ребенка, управления (отдела) образования, комитета по труду, занятости и социальной защите) ежемесячно по каждому обязанному лицу ведет учет сумм, необходимых к возмещению расходов по содержанию детей, а также сумм, поступивших в счет возмещения данных расходов, и до 30-го числа каждого месяца перечисляет поступившие суммы в доход соответствующего бюджета, из которого финансируются расходы по содержанию учреждения.

Удержания по исполнительным документам отражаются проводкой:

Дебет 180 «Расчеты с персоналом»;

Кредит 187 «Расчеты по исполнительным листам».

Перечисление в бюджет денежных средств от обязанных лиц отражается проводками:

Дебет 187 «Расчеты по исполнительным листам»;

Кредит 173 «Расчеты с бюджетом» и одновременно Дебет 173 «Расчеты с бюджетом»;

Кредит 100 «Текущий счет по бюджету» или

Кредит 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам» (в зависимости от того, за счет каких средств начислялась заработная плата).

Удержания из заработной платы работников для погашения их задолженности нанимателю могут производиться по распоряжению нанимателя: 1) для возвращения аванса, выданного в счет заработной платы; для возврата сумм, излишне выплаченных вследствие счетных ошибок; для погашения неизрасходованного и одновременно не возвращенного аванса, выданного на служебную командировку, на хозяйственные нужды, если работник не оспаривает основания и размер удержания. В этих случаях наниматель вправе сделать распоряжение об удержании не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса, погашения задолженности, или со дня неправильно исчисленной выплаты; 2) при увольнении работника до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил трудовой отпуск, за неотработанные дни отпуска; 3) при возмещении ущерба, причиненного по вине работника нанимателю, в размере, не превышающем его среднемесячного заработка.

Заработная плата, излишне выплаченная работнику нанимателем, не может быть с него взыскана, за исключением случаев счетной ошибки.

Наниматель в случаях, предусмотренных законодательством, обязан производить удержания из заработной платы работника по его письменному заявлению для производства безналичных расчетов.

Удержания неизрасходованного и вовремя не возвращенного аванса подотчетного лица отражаются проводкой:

Дебет 180 «Расчеты с персоналом»;

Кредит 160 «Расчеты с подотчетными лицами».

Аналогично удерживаются с виновного суммы недостач:

Дебет 180 «Расчеты с персоналом»;

Кредит 170 «Расчеты по недостачам».

По заявлению работника могут производиться удержания для перечисления средств в оплату коммунальных услуг, на вклады в банках, за товары, проданные в кредит, по профсоюзным взносам, по договорам добровольного страхования, по ссудам и кредитам банков и другие:

Дебет 180 «Расчеты с персоналом»;

Кредит 182 «Расчеты за товары, проданные в кредит»;

Кредит 183 «Расчеты по вкладам в банках»;

Кредит 184 «Расчеты по договорам добровольного страхования»;

Кредит 185 «Расчеты по профсоюзным взносам»;

Кредит 186 «Расчеты с персоналом по ссудам банков»;

Кредит 188 «Расчеты по прочим удержаниям».

В соответствии со статьей 108 Трудового Кодекса при каждой выплате заработной платы общий размер всех удержаний не может превышать 20 процентов, а в случаях, предусмотренных законодательством, — 50 процентов заработной платы, причитающейся к выплате работнику. При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником должно быть сохранено не менее 50 процентов заработка. Эти ограничения не распространяются только на удержания из заработной платы алиментов на несовершеннолетних детей и расходов государства на содержание детей, находящихся на государственном обеспечении, но при этом за работником должно быть сохранено не менее 30 процентов заработка.

Удержания из заработной платы работника за неотработанный трудовой отпуск при увольнении или переводе в другую организацию производится **сторнировочной записью**:

Дебет 200 «Расходы по бюджету» или

Дебет 080 «Затраты на производство» или

Дебет 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам» или

Дебет 084 «Затраты по заготовке и переработке материалов» или

Дебет 211 «Расходы по внебюджетным средствам»;

Кредит 180 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Бухгалтер обязан обеспечить **своевременность выплаты заработной платы** работникам. Согласно ст. 73 Трудового кодекса Республики Беларусь выплата заработной платы производится регулярно в определенные дни, не реже двух раз в месяц. За несвоевременность выплат законодательством предусмотрена ответственность нанимателя в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь № 483 от 27 ноября 1995 г. (с изменениями и дополнениями) и Указом Президента Республики Беларусь от 30.08.1996 г. № 344 «О своевременной выплате заработной платы, пенсий, стипендий и пособий» (с изменениями и дополнениями). Если работник не получил заработную плату в дни ее выплаты, то бухгалтер имеет право снять кредиторскую задолженность по счету 180 «Расчеты с персоналом» по истечению сроков выплаты путем депонирования заработной платы:

Дебет 180 «Расчеты с персоналом»;

Кредит 177 «Расчеты с депонентами».

Работодатели в соответствии с Законом Республики Беларусь от 29 февраля 1996 года № 138-XIII «Об обязательных страховых взносах в Фонд социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь» (в ред. от 19.07.2006 № 155-3) **обязаны уплачивать страховые взносы** за граждан, работающих по трудовым и гражданско-правовым договорам. Порядок уплаты страховых взносов установлен Указом Президента Республики Беларусь № 318 от 5 июня 2000 г. Плательщики подлежат постановке на учет в отделении ФСЗН и обязаны уплачивать взносы в дни выплаты заработной платы за первую и вторую половины месяца. В состав фонда заработной платы труда включаются следующие выплаты:

- заработная плата за выполненную работу и отработанное время;
- выплаты стимулирующего характера;
- выплаты компенсирующего характера;
- оплата за неотработанное время;
- другие выплаты, включаемые в состав фонда заработной платы.

Ежеквартально плательщики взносов составляют отчет о средствах Фонда по установленной форме.

Начисление страховых взносов на фонд заработной платы за счет средств бюджета:

Дебет 200 «Расходы по бюджету» или

Дебет 203 «Расходы по бюджету на капитальные вложения»;

Кредит 171 «Расчеты по социальному страхованию».

При начислении заработной платы за счет внебюджетной деятельности начисление страховых взносов будет отражаться проводкой:

Дебет 080 «Затраты на производство» или

Дебет 082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам» или

Дебет 084 «Затраты по заготовке и переработке материалов» или Дебет 211 «Расходы по внебюджетным средствам»;

Кредит 171 «Расчеты по социальному страхованию».

Планирование фонда заработной платы по организации осуществляется отдельно по бюджету и по внебюджетным средствам. Смета доходов и расходов бюджетной организации составляется в соответствии с Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 12 апреля 2002 г. № 59 «Об утверждении бланков смет организаций, финансируемых из бюджета». Рассмотрим примеры по начислению, удержаниям и выплате заработной платы.

Пример 1.

Ведущий бухгалтер имеет стаж работы 30 лет, работает на ставке за счет бюджетного финансирования. Приказом руководителя ему установлена персональная надбавка за высокий профессионализм в размере 50% должностного оклада, премия за отработанный месяц в размере 30% должностного оклада за счет бюджетных средств, предусмотренных сметой расходов. Тарифный разряд — 14. Работник имеет одного несовершеннолетнего ребенка. Рассчитаем начисленную и выплаченную заработную плату.

Тарифный должностной оклад ведущего бухгалтера составит 236 064 рубля (73000 руб. $\times$ 3,25 (коэффициент, соответствующий 14 разряду) $\times$ 0,995 (корректирующий коэффициент)).

Надбавка за стаж 30% — 70 819 рублей.

Должностной оклад — 306 883 рубля (236064 + 70819).

Персональная надбавка 50% от должностного оклада — 153 442 рубля.

Премия 30% от должностного оклада — 92 065 рублей.

Всего начислено — 552 390 рублей (306883 + 153442 + 92065).

На сумму начисленной заработной платы за счет бюджета 552 390 рублей составляем проводку:

Дебет 200 «Расходы по бюджету»; Кредит 180 «Расчеты с персоналом».

Удерживаем подоходный налог 40 265 рублей (552390 — 105000 (стандартные вычеты 1 БВ на работника и 2 БВ на ребенка — 35000 $\times$ 3)) $\times$ 9% (ставка подоходного налога):

Дебет 180 «Расчеты с персоналом»;

Кредит 173 «Расчеты с бюджетом».

Удерживаем 1% от начисленной заработной платы в фонд социальной защиты населения 5524 руб.:

Дебет 180 «Расчеты с персоналом»;

Кредит 171 «Расчеты по социальному страхованию».

Выплачиваем из кассы 506 600 рублей (с учетом округления):

Дебет 180 «Расчеты с персоналом»;

Кредит 120 «Касса».

Пример 2.

Юрисконсульт имеет стаж работы 3 года, по итогам работы за месяц получает премию из фонда материального поощрения — 20%, детей не имеет. Тарифный разряд — 11. Зарплата выплачивается за счет внебюджетных средств с применением банковских пластиковых карточек.

Тарифный должностной оклад составит 208 926 рублей (73000 руб. $\times$ 2,65 (коэффициент, соответствующий 11 разряду) $\times$ 1,080 (корректирующий коэффициент)).

Надбавка за стаж 10% — 20 893 рубля (относится на себестоимость).

Должностной оклад — 229 819 рублей (208926 + 20893).

Начисляем заработную плату в размере должностного оклада 229 819 рублей проводкой:

Дебет 080 «Затраты на производство» или

Дебет 211 «Расходы по внебюджетным средствам»;

Кредит 180 «Расчеты с персоналом».

Премия 20% от должностного оклада составит 45 964 рубля, начисляем за счет фонда материального поощрения

Дебет 240 «Фонд материального поощрения»;

Кредит 180 «Расчеты с персоналом».

Всего начислено 27 5783 рубля (229819 + 45964), от этой суммы рассчитываем подоходный налог 21 670 рублей (275783 - 35000 (стандартный вычет — 1 БВ на работника) $\times$ 9% (ставка подоходного налога)), удерживаем из зарплаты:

Дебет 180 «Расчеты с персоналом»;

Кредит 173 «Расчеты с бюджетом».

Удерживаем 1% от начисленной заработной платы в фонд социальной защиты населения 2758 руб.:

Дебет 180 «Расчеты с персоналом»;

Кредит 171 «Расчеты по социальному страхованию».

Всего к выплате работнику положено 251 355 рублей. Переводим зарплату в банк на карт-счет работника:

Дебет 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»;

Кредит 111 «Текущий счет по внебюджетным средствам» — на сумму 251 355 рублей, причитающуюся к выплате работнику, платежным поручением делаем перечисление денежных средств в банк, одновременно отражаем зачисление на карт-счет работника и погашение задолженности по зарплате перед работником, на эту же сумму 251 355 рублей:

Дебет 180 «Расчеты с персоналом»;

Кредит 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».

Пример 3.

Ведущий инженер-программист имеет стаж работы 16 лет, работает в отделе, финансируемом за счет внебюджетной деятельности организации, является членом профсоюзной организации. Приказом руководителя ему установлена персональная надбавка за высокий профессионализм в размере 30% должностного оклада, премия за отработанный месяц в размере 20% должностного оклада за счет внебюджетных средств. Тарифный разряд — 15. Работник выплачивает по исполнительному листу 65 000 рублей в месяц. Рассчитаем заработную плату. По заявлению работника зарплата подлежит зачислению на его счет в банке (депозитный, расчетный и т.п.).

Тарифный должностной оклад ведущего инженера-программиста составит 252 262 рубля (73000 руб. х 3,48 (коэффициент, соответствующий 15 разряду) х 0,993 (корректирующий коэффициент)).

Надбавка за стаж 30% — 75 678 рублей, в том числе на себестоимость 20% — 504 52 рубля, за счет прибыли — 25226 рублей.

Должностной оклад 327 940 рублей (252262 + 75678), в том числе на себестоимость относим 302 714 рублей (252262 + 50452), за счет прибыли — 25 226 рублей.

Начисляем заработную плату, в части, относимой на себестоимость продукции (работ, услуг) по внебюджетной деятельности, 302 714 рублей проводкой:

Дебет 080 «Затраты на производство» или Дебет 211 «Расходы по внебюджетным средствам»;

Кредит 180 «Расчеты с персоналом».

Начисляем надбавку за стаж: 25 226 рублей за счет прибыли:

Дебет 240 «Фонд материального поощрения» или

Дебет 410 «Прибыли и убытки» или

Дебет 237 «Прочие источники»;

Кредит 180 «Расчеты с персоналом».

Персональная надбавка 30% от должностного оклада — 98 382 рубля (выплачивается за счет прибыли):

Дебет 240 «Фонд материального поощрения» или

Дебет 410 «Прибыли и убытки» или

Дебет 237 «Прочие источники»;

Кредит 180 «Расчеты с персоналом».

Премия 20% от должностного оклада — 65 588 рублей (в пределах 30% относится на себестоимость) начисляется, как и основная зарплата проводкой:

Дебет 080 «Затраты на производство» или

Дебет 211 «Расходы по внебюджетным средствам»;

Кредит 180 «Расчеты с персоналом».

Удерживаем подоходный налог в размере 41 122 рубля (491910 - 35000 (стандартные вычеты 1 БВ на работника) х 9% (ставка подоходного налога)):

Дебет 180 «Расчеты с персоналом»;

Кредит 173 «Расчеты с бюджетом».

Удерживаем 1% от начисленной заработной платы в фонд социальной защиты населения 4919 руб.:

Дебет 180 «Расчеты с персоналом»;

Кредит 171 «Расчеты по социальному страхованию».

Удерживаем 1% профсоюзные взносы от начисленной заработной платы 4919 руб.:

Дебет 180 «Расчеты с персоналом»;

Кредит 185 «Расчеты по профсоюзным взносам».

Удерживаем по исполнительному листу 65 000 рублей:

Дебет 180 «Расчеты с персоналом»;

Кредит 187 «Расчеты по исполнительным листам».

Перечисляем зарплату в банк на счет работника 375 950 рублей (491910 - 41122 - 4919 - 4919 - 65000):

Дебет 180 «Расчеты с персоналом»;

Кредит 183 «Расчеты по вкладам в банках».

В соответствии со статьей 76 Трудового кодекса Республики Беларусь для выполнения обязательств по обеспечению выплаты причитающейся работникам заработной платы, отпускных, других гарантийных и компенсационных выплат в случае экономической несостоятельности, ликвидации организации и в других случаях наниматели обязаны создавать **резервный фонд заработной платы**. Согласно требованиям пункта 5 Положения о резервном фонде заработной платы, утвержденного Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 28.04.2000 г. № 605 (Положение № 605), резервный фонд обязаны создавать все организации в размере до 25 процентов годового фонда заработной платы. Конкретный размер резервного фонда, основания, порядок его создания и использования определяются коллективным договором, поэтому на практике бюджетные и коммерческие организации обычно не формируют данный резерв. Но применительно к бюджетным организациям можно предложить следующую методику формирования резервного фонда заработной платы за счет доходов от внебюджетной деятельности. Источником создания резервного фонда является прибыль, остающаяся в распоряжении организации, после уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет. Отчисления в резервный фонд производятся от прибыли отчетного года, в текущем году при наличии прибыли в резервный фонд могут производиться авансовые отчисления. Средства резервного фонда входят в состав денежных средств организации и хранятся на текущих (расчетных) счетах.

Например, годовой фонд заработной платы организации по внебюджету планируется в размере 100 млн. рублей. В соответствии с коллективным договором 10% от фонда направляется в резерв (процент соотношения можно рассчитать, например, на основании фактических выплат за предыдущий отчетный год). В учетной политике организации может быть предусмотрено создание фонда материального поощрения не более 40% и фонд производственного и социального развития не менее 60%, соответственно часть прибыли может ежемесячно направляться в резервный фонд заработной платы:

Дебет 237 «Прочие источники» или

Дебет 410 «Прибыли и убытки» или

Дебет 411 «Использование прибыли»;

Кредит 271 «Централизованные фонды и финансовые резервы» субсчет «Резервный фонд заработной платы» или

Кредит 272 «Внебюджетные фонды» субсчет «Резервный фонд заработной платы».

Средства резервного фонда используются на цели, предусмотренные коллективным договором и Положением № 605. На иные цели средства резервного фонда могут использоваться только с согласия работников организации в лице их представительного органа, поэтому в коллективном договоре желательно устанавливать порядок и срок восстановления резервного фонда.

Следует также отметить, что начисленные и зарезервированные в соответствии с законодательством суммы заработной платы не учитываются в составе фонда заработной платы. Указанные суммы будут отражаться в государственной статистической отчетности по труду только по мере их фактической выплаты.

Персонифицированный учет, введенный с 1 января 2003 года, в соответствии с Законом Республики Беларусь от 6 января 1999 года № 230-З «Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе государственного социального страхования» (в ред. от 19.07.2006 № 153-З), призван упростить процесс назначения пенсий, обеспечить своевременной и достоверной информацией о доходах и начислениях органы социального обеспечения и граждан. Бухгалтер по оплате труда вместе с работником кадровой службы обязан исполнять порядок ведения персонифицированного учета, установленного Правилами индивидуального (персонифицированного) учета застрахованных лиц в системе государственного социального страхования, утвержденными постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 8 июля 1997 г. № 837 и другими нормативными документами с учетом изменений и дополнений [2]. Установленный порядок и требования применяются при заполнении следующих форм ДПУ:

- «Анкета застрахованного лица» (форма ПУ-1);
- «Сведения о приеме и увольнении» (форма ПУ-2);
- «Индивидуальные сведения» (форма ПУ-3) (имеет четыре типа).

Бланки ДПУ выдаются плательщику страховых взносов органом Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь по месту постановки на учет в качестве плательщика страховых взносов и подлежат заполнению и сдаче в установленные сроки. Форма ПУ-3 «Индивидуальные сведения» заполняется по всем физическим лицам, работающим по трудовым договорам и по гражданско-правовым договорам в соответствии с Правилами заполнения справки о заработке (форма № 1), утвержденными постановлением Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь от 19.11.2007 № 148 «Об утверждении формы справки о заработке для начисления пенсии».

Суммы итоговых значений сведений о начислениях и страховых взносах формы ПУ-3 по всем застрахованным лицам отражаются в сопроводительном листе к входящим документам персонифицированного учета и должны соответствовать отчету о средствах Фонда. В случае расхождений данных сопроводительного листа с отчетом плательщиком страховых взносов оформляется пояснительная записка. Форма ПУ-3 заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера (бухгалтера) и печатью работодателя.

Эффективное хозяйствование невозможно без участия грамотных специалистов по бухгалтерскому учету, поэтому немаловажно участие бухгалтера в **распределении затрат** на оплату труда с начислениями по объектам учета затрат, так как оплата труда административно-управленческого и вспомогательного персонала, как правило, относится к составу накладных, или косвенных расходов. Косвенные расходы подлежат распределению по соответствующим объектам учета как в целях достоверного ведения бухгалтерского учета, так и для правильного определения налогооблагаемой прибыли [8]. Косвенные расходы чаще всего распределяются пропорционально расходам на оплату труда основных работников или производственных рабочих, в зависимости от вида бюджетной и внебюджетной деятельности организации [3]. Для учета косвенных расходов следует использовать **субсчет 210 «Расходы к распределению»**. По дебету субсчета 210 учитываются начисленная заработная плата административно-управленческого персонала (АУП), работников административно-хозяйственного отдела (АХО), вспомогательного персонала (ВП) и т.п., которая подлежит распределению.

Для распределения косвенных расходов по источникам финансирования, по видам внебюджетной деятельности, пропорционально фонда заработной платы можно предложить форму расчета, представленную в таблице 1.

Таблица 1

УТВЕРЖДАЮ _____
руководитель
« ____ » _____ 200__ г.

**Расчет
распределения косвенных расходов**

по _____
наименование учреждения
за _____ месяц 2000__ г.
Субсчет _____
« _____ »

(в тыс. руб.)

№ п/п	Наименование косвенных расходов	Всего (база распределения)	В том числе указанных затрат по источникам финансирования:					Примечание
			Вид внебюджетной деятельности № 1	Вид внебюджетной деятельности № 2	Прочие платные услуги	Итого по внебюджетной деятельности (гр. 4+5+6)	Бюджет	
		Всего ФЗП	ФЗП1	ФЗП2	ФЗП3	ФЗП (внебюд.)	ФЗП (бюд.)	
		20000	5000	4000	3000	12000	8000	
		Доли в %						
		100%	25%	20%	15%	60%	40%	
		Суммы в тыс. руб.						
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Зарплата АУП	1600	400	320	240	960	640	
2	Зарплата АХО	640	160	128	96	384	256	
3	Зарплата ВП	320	80	64	48	192	128	
4	Прочие	1200	300	240	180	720	480	
	Итого расходов:	3760	940	752	564	2256	1504	

Главный бухгалтер _____ Экономист _____

Собранные в течение месяца по дебету субсчета 210 расходы распределяются с кредита указанного субсчета пропорционально долям соответствующих источников финансирования в дебет следующих субсчетов:

- **200 «Расходы по бюджету»;**
- **202 «Расходы за счет других бюджетов»;**
- **203 «Расходы по бюджету на капитальные вложения»;**
- **080 «Затраты на производство»;**
- **082 «Затраты на научно-исследовательские работы по договорам»;**
- **084 «Затраты по заготовке и переработке материалов»;**
- **211 «Расходы по внебюджетным средствам»;**
- **212 «Расходы по внебюджетным средствам на капитальные вложения».**

Расходы, связанные с реализацией готовой продукции, работ, услуг и других материальных ценностей, относят в дебет счетов реализации:

- **280 «Реализация продукции (работ, услуг)»;**
- **281 «Реализация других материальных ценностей».**

Бухгалтер по зарплате обязан принимать активное участие при заполнении отчетности по труду. На основании Постановления Министерства статистики и анализа Республики Беларусь от 12 октября 2007 г. № 308 (в ред. от 24.03.2008 № 29) «Об утверждении форм государственной статистической отчетности по труду» начиная с отчетности за 2007 год введены новые формы отчетов по труду по отраслям народного хозяйства. При заполнении форм следует руководствоваться Инструкцией по заполнению форм государственной статистической отчетности по труду, утвержденной Постановлением Министерства статистики и анализа от 17 сентября 2001 г. № 80 (в ред. 03.12.2007 № 439). Данная Инструкция применяется юридическими лицами и их обособленными подразделениями при заполнении в формах государственной статистической отчетности по труду сведений о списочной, среднесписочной численности работников, персонале, занятом в основной и неосновной деятельности, движении работников, использовании календарного фонда времени, фонде заработной платы и среднемесячной заработной плате. Все юридические лица и их обособленные подразделения обязаны представлять первичные статистические данные с установленной периодичностью в сроки и адреса, указанные в формах государственной статистической отчетности.

В связи с динамичными изменениями в законодательстве по вопросам оплаты труда следует напомнить о необходимости непрерывного образования руководящих работников и специалистов, а также обязанности нанимателя обеспечивать регулярное **повышение квалификации специалистов**, не реже одного раза в пять лет. В соответствии с решениями Правительства и Министерства образования Республики Беларусь, повышением квалификации считается обучение в учреждении образования, имеющем право (лицензию) на проведение повышения квалификации специалистов по соответствующему направлению, продолжительностью 1–2 недели (от 36 до 80 часов), с выдачей свидетельства о повышении квалификации государственного образца. При этом нельзя умалять роль краткосрочных семинаров по актуальным вопросам заработной платы, так необходимым для специалистов, хотя они не рассматриваются как полноценное повышение квалификации. Поскольку повышение квалификации является обязательным, следует планировать данные расходы заранее за счет бюджетного финансирования или внебюджетных средств и, соответственно, относить их на затраты по производству или реализации продукции (работ, услуг). Гарантии работникам на период обучения следует устанавливать в соответствии с Положением о гарантиях работникам, направляемым нанимателем на профессиональную подготовку, переподготовку, повышение квалификации и стажировку, утвержденным Постановлением Совета Министров № 101 от 24 января 2008 года.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Анализ хозяйственной деятельности бюджетных организаций: Учеб. пособие / Д.А. Панков, Е.А. Головкова, Л.В. Пашковская и др.; под общ. ред. Д.А. Панкова, Е.А. Головковой. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: Новое знание, 2005. — 631 с.
2. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях: учебник / А.А. Чернюк. — 3-е изд., испр. — Мн.: Выш. шк., 2008. — 623 с.
3. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет. Учебник для ВУЗов. / Н.П. Кондраков. — М.: Проспект, 2007. — 448 с.
4. Бухгалтерский учет в бюджетных организациях (с учетом нового плана счетов бюджетного учета). Изд. 6, перераб. и доп. / Н.П. Кондраков, И.Н. Кондраков. — М.: Велби, Проспект, 2007. — 376 с.
5. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Республики Беларусь, 18 окт. 1994 г., № 3321-ХП: в ред. Закона Респ. Беларусь от 29.12.2006 г. // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юр-Спектр». — Мн., 2007.

6. Инструкция о порядке организации бухгалтерского учета организациями, финансируемыми из бюджета, и централизованными бухгалтериями, обслуживающими бюджетные организации: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь, 08 февраля 2005 г., № 15 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». — Мн., 2007.
7. Инструкция о порядке планирования, учета и использования средств, получаемых организациями, финансируемыми из бюджета, от приносящей доходы деятельности: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь 12 ноября 2002 г., № 152 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «ЮрСпектр». — Мн., 2007.
8. Ладутько Н.И., Борисевский П.Е., Крупнова А.В., Ладутько Е.Н. Бухгалтерский учет / Под общей ред. Н.И. Ладутько. — 5-е изд., перераб и доп. — Мн.: ООО «ФАУинформ», 2005. — 742 с.
9. Основопологающие документы по ведению бухгалтерского учета в организациях, финансируемых из бюджета, с комментариями и разъяснениям. Составитель И.И. Белоусова. — Мн.: Регистр, 2007. — 144 с.

МЕТОДИКИ УЧЕТА ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И КОНЕЧНЫХ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ПО МЕЖДУНАРОДНЫМ ЖЕЛЕЗНОДОРОЖНЫМ ПЕРЕВОЗКАМ

С.Л. Шатров, БГЭУ

Современный этап развития экономики Республики Беларусь характеризуется ростом экспортного потенциала. 30 сентября 2005 года Постановлением Правительства Республики Беларусь № 1081 утверждена Национальная программа развития экспорта на 2006–2010 годы. Программа ориентирована на приоритетное развитие сферы услуг (банковские, туристические, транспортные и др.), что в условиях отсутствия собственных сырьевых ресурсов является наиболее конкурентоспособным направлением экспортной деятельности. Особенности транспортного комплекса Республики Беларусь предопределили существенную роль железнодорожного транспорта в обеспечении внешнеторговых и транзитных перевозок (территория находится на транзитных направлениях, которые связывают Россию со странами Восточной и Западной Европы, Украину и Молдову со странами Балтии, северо-западом России, по территории республики проходит участок трансконтинентальной железнодорожной магистрали, которая пересекает всю Евразию от Тихого до Атлантического океана и четыре крупных транспортных коридора значительной протяженности).

Высокая доходность грузовых и пассажирских перевозок в международном сообщении ориентирует предприятия (организации) железнодорожного транспорта на поиск резервов роста объема оказываемых услуг, повышения роли бухгалтерского учета и расширения его информационных возможностей в управлении международными железнодорожными перевозками. Существующий порядок взаимодействия элементов организационной структуры управления железной дорогой и построенная на этой основе система бухгалтерского учета не предусматривает обособленное отражение доходов, расходов и финансовых результатов по международным и внутригосударственным железнодорожным перевозкам. Это обуславливает необходимость разработки методического обеспечения учета доходов, расходов и финансовых результатов железной дороги по перевозкам в международном сообщении с целью повышения информационного потенциала и управленческих возможностей действующей системы учета.

По результатам научного исследования разработаны методики учета расходов и калькулирования себестоимости транспортных услуг в международном сообщении, основу которых составляет: совокупность калькуляционных процедур по формированию единого комплекса затрат, относящихся к тому или иному виду сообщения, Номенклатура расходов; усовершенствованная форма Отчета по основным показателям производственно-финансовой деятельности предприятий железнодорожного транспорта (форма 69-ЖЕЛ), и структурированный с использованием субсчетов и дополнительных позиций аналитического учета балансовый счет 20 "Основное производство".

Перевозка — это конечный продукт деятельности железной дороги в целом. Общий технологический процесс перевозки делится на части — технологические процессы, которыми являются отдельные виды работ или их совокупности, представляющие собой заранее спланированные движеньческие операции или операции по ремонту и содержанию технических средств. Одни из этих процессов осуществляются одновременно, другие последовательно, но результатом их взаимодействия является транспортная услуга. Исследование влияния технологических особенностей на формирование расходов по грузовым и пассажирским перевозкам в международном и внутригосударственном сообщении позволяет выделить в качестве объекта калькулирования конкретный вид оказанных транспортных услуг:

- грузовые перевозки:
 - грузовые перевозки во внутригосударственном сообщении (по типу вагона и роду груза);