

На правах рукописи



МИНИН Алексей Львович

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ  
СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ  
ОПЛАТЫ ТРУДА В ОРГАНИЗАЦИЯХ

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

г. Йошкар-Ола - 2006

Работа выполнена на кафедре бухгалтерского учета и аудита Марийского государственного технического университета.

- Научный руководитель - доктор экономических наук, профессор  
Миронова Ольга Алексеевна
- Официальные оппоненты - доктор экономических наук, доцент  
Никифорова Елена Владимировна
- кандидат экономических наук  
Ханафеев Фарид Файзрахманович
- Ведущая организация - Нижегородский государственный университет

Защита состоится 02 ноября 2006 года в 16<sup>00</sup> часов на заседании диссертационного совета Д.212.083.01 в Казанском государственном финансово-экономическом институте по адресу:  
420012, г. Казань, ул. Бутлерова, 4, ауд. 34.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Казанского государственного финансово-экономического института.

Автореферат разослан 30 сентября 2006 года.

Ученый секретарь диссертационного  
совета, доктор экономических наук



Л.И.Куликова

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы.** Центральное место в производственной деятельности любой организации занимают труд и результаты труда, что обусловлено созданием прибавочного продукта. Это обстоятельство предопределяет отношение работодателя к рациональному использованию трудовых ресурсов, поскольку без коллектива работников определенных профессий и квалификации ни одна организация не сможет достичь своей цели. В рыночных условиях необходим оперативный контроль за количеством и качеством труда, за использованием средств, включаемых в фонд оплаты труда.

Расчеты по оплате труда производятся в основном наличными денежными средствами и связаны с риском возможных хищений. Поэтому расчеты по оплате труда является участком с повышенным контрольным риском, проверке которого необходимо уделить особое внимание.

Законодательство по труду непрерывно совершенствуется, появляются новые нормативные акты, имеющие отношение к расчетам по оплате труда на предприятиях всех форм собственности, что приводит к усложнению расчетов, увеличению их трудоемкости, необходимости контроля над расчетами как внутри предприятий и организаций, так и при проведении аудиторских проверок. Кроме того, сильно осложняет контроль за оформлением труда и оплатой заработной платы некорректная работа компьютерных программ и неумение бухгалтеров работать как с настройкой этих программ, так и с квалифицированными специалистами, обладающими достаточными знаниями и квалификацией для выполнения необходимых настроек.

Основной путь решения проблем при проверке этого раздела учета – это выработка и постоянное совершенствование методики контроля над расчетами по оплате труда. При этом задача состоит в том, чтобы разработать необходимые конкретные процедуры и дать подробное описание порядка их проведения, предусматривающее определение законности и целесообразности начисления оплаты труда. Устойчивость финансового положения любой организации зависит от того, насколько рационально используются производственные ресурсы, в том числе и трудовые. Поэтому их использование подлежит строгому контролю.

Повышение производительности труда, получение отдачи на каждый рубль оплаты труда возможно посредством усиления как внутрихозяйственного контроля, осуществляемого специалистами организации, специальными службами внутреннего контроля, так и внешнего – аудиторскими организациями.

**Состояние изученности проблемы.** Вопросы бухгалтерского учета оплаты труда, внутреннего и внешнего контроля, аудита рассматривались в трудах ведущих ученых и практиков России в области бухгалтерского учета, контроля

и аудита: Алборова Р.А., Андреева В.Д., Афанасьева В.Г., Бакаева А.С., Барышникова Н.П., Белобжецкого И.А., Ивашкевича В.Б., Камышанова П.И., Кисилевич Т.И., Кондракова Н.П., Кулининой Т.В., Мельник М.В., Одинцова Б.Е., Островского О.М., Петровой В.И., Подольского В.И., Романова А.Н., Скобара В.В., Терехова А.А., Шеремета А.Д., Щадиловой С.Н. и других ученых и практиков.

Недостаточная изученность вопросов бухгалтерского учета и внутреннего контроля оплаты труда определили выбор темы, предмет, объект и содержание диссертационной работы.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Цель диссертационного исследования заключается в разработке методики построения эффективной системы контроля оплаты труда в организации.

Для реализации цели исследования в диссертационной работе поставлены и решены следующие задачи;

- обосновать экономическое содержание категорий "труд", "трудовые ресурсы", и выявить их связь с объектами бухгалтерского учета;
- проанализировать требования международных стандартов к отражению информации о вознаграждениях работникам в финансовой отчетности и выявить их отличия от действующих в России национальных стандартов учета;
- обосновать критерии, позволяющие осуществлять выбор форм и систем оплаты труда на производственных предприятиях;
- выявить особенности формирования учетной информации о доплатах за условия, отличающиеся от нормальных, оплату за непроработанное время, с целью организации эффективного аналитического учета оплаты труда;
- разработать методику составления технического задания по автоматизации бухгалтерского учета оплаты труда в организациях;
- на основе анализа целей создания и задач, решаемых системой внутреннего контроля в организациях, обосновать систему показателей по оплате труда и использования трудовых ресурсов для внутренней отчетности;
- разработать методику внутреннего контроля оплаты труда;
- выявить возможности и обосновать направления снижения налоговой нагрузки на оплату труда в организациях.

**Предмет и объект исследования.** Предметом диссертационного исследования явилась система бухгалтерского учета и внутреннего контроля оплаты труда и использования трудовых ресурсов в организациях.

В качестве объектов исследования были выбраны организации Республики Марий Эл и города Йошкар-Олы: Марийский филиал ОАО "Территориальная генерирующая компания 5", ОАО "Мариэнергоремонт", ОАО "Мариэнерго", ОАО "Мариэнергосбыт", ООО "Торговый дом "Мельник" и другие.

**Методология и методы исследования.** Теоретической и методологической основой исследования явились законодательные и нормативные акты по организации бухгалтерского учета, контроля и аудита по вопросам расчета оплаты труда, научные труды российских и зарубежных ученых-экономистов по проблемам контроля и аудита, материалы научных и научно-практических кон-

ференций.

При доказательстве теоретических положений и разработке практических рекомендаций, обработке и анализе материалов исследования использовались методы наблюдения, сравнительного и логического анализа, исчисления абсолютных и относительных величин, комплексного и системного подхода к изучению оцениваемых показателей.

**Научная новизна проведенного исследования** заключается в теоретическом обобщении и развитии теоретических и организационно-методических положений бухгалтерского учета и контроля оплаты труда организации в условиях реформирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов и отражается следующими положениями:

- обобщены и систематизированы методические подходы учетной науки к понятию трудовых ресурсов, что позволило обосновать экономическое содержание категорий "труд", "трудовые ресурсы", во взаимосвязи с объектами бухгалтерского учета;
- на основе анализа требований международных стандартов к отражению информации о вознаграждениях работникам в финансовой отчетности, выявлены их отличия от действующего в России законодательства и определены возможности сближения требований международных и российских стандартов учета;
- обоснован выбор форм и систем оплаты труда в зависимости от условий деятельности организации и выявлено влияние факторов, определяющих выбор форм и систем оплаты труда на производственных предприятиях;
- систематизированы требования нормативно-правовых актов о доплатах за условия, отличающиеся от нормальных, и оплату за непроработанное время и показано их влияние на особенности формирования учетной информации;
- разработана методика составления технического задания по автоматизации бухгалтерского учета оплаты труда на базе программы 1С;
- раскрыты аналитические возможности системы внутреннего контроля оплаты труда в организации и предложена методика внутреннего контроля оплаты труда;
- выявлены возможности снижения налоговой нагрузки на оплату труда в условиях использования аутстаффинга и аутсорсинга.

**Практическая значимость исследования** определяется возможностью их широкого использования для развития внутреннего контроля операций по оплате труда в организациях разных отраслей. Практические разработки, содержащиеся в диссертации могут послужить для формирования аналитической информации с целью повышения эффективности принимаемых на ее основе управленческих решений.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения диссертации докладывались на: научных конференциях Марийского государственного технического университета, Марийского филиала Московского открытого со-

циального университета; опубликованы в сборниках научных трудов, а также апробированы в учебном процессе Марийского государственного технического университета.

Отдельные положения диссертации внедрены в практику деятельности Марийского филиала ОАО "Территориальная генерирующая компания 5", ОАО "Мариэнергоремонт".

**Структура работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и приложений.

## ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

**Во введении** обоснованы актуальность, цель и задачи, определены методика, предмет, метод и объекты исследования.

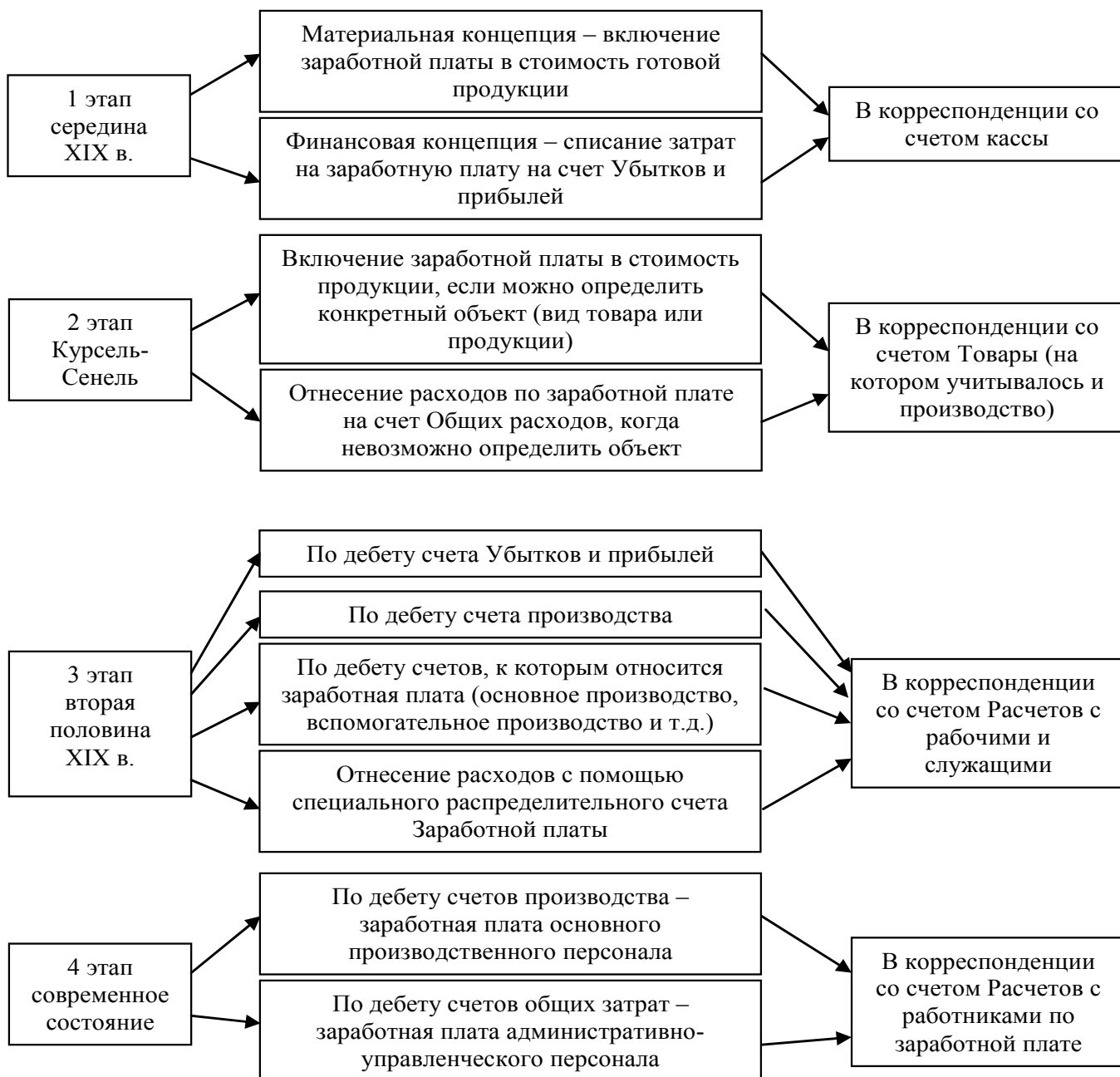
**В первой главе "Теоретические основы и особенности учета оплаты труда в условиях рыночной экономики"** раскрыты экономическое содержание категорий "труд", "трудовые ресурсы", выявлена их связь с объектами бухгалтерского учета, произведен анализ задач, решаемых системой внутреннего контроля в организации, и систематизированы встречающиеся в научной литературе подходы к определению системы внутреннего контроля на современном предприятии, требования международных стандартов к отражению информации о вознаграждениях в финансовой отчетности.

В работе выполнен анализ основных принципов учета и оплаты труда, определенных Трудовым кодексом РФ. Согласно ст. 129 ТК РФ под оплатой труда понимается система отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами. Заработная плата – это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.

В настоящее время работодателям (прежде всего организациям внебюджетной сферы) предоставлены широкие возможности для самостоятельного регулирования вопросов организации труда работников и его оплаты.

Законодательством установлены предельные нормы в отношении ряда существенных условий труда: продолжительности рабочего времени и времени отдыха, минимального размера оплаты труда, льгот и компенсаций для определенных категорий работников и др. Поскольку все виды и формы оплаты труда являются объектами бухгалтерского учета, в работе выполнен исторический анализ данной категории.

На рис. 1 представлены основные этапы развития категории "заработная плата" в системе бухгалтерского учета.



**Рис. 1. Этапы развития отношения к месту заработной платы в системе бухгалтерского учета**

Автором проанализированы способы измерения трудовых ресурсов, изложенных в трудах российских и зарубежных ученых, выявлены их достоинства и недостатки, что предопределило выбор направлений совершенствования системы внутреннего контроля оплаты труда и использования трудовых ресурсов в организациях.

Система внутреннего контроля, безусловно, включает информацию, формируемую бухгалтерским учетом, а также средства (методы) контроля и общую характеристику контрольной среды. В работе выделены следующие объекты учета и предметы контроля в сфере трудовых ресурсов (табл. 1).

**Объекты учета в сфере трудовых ресурсов**

<b>Объект учета</b>	<b>Основные источники информации об объекте учета</b>	<b>Предмет контроля</b>
Кадровые данные	Приказы о приеме и увольнении, приказы о кадровых перемещениях; трудовые договора	Соответствие действующему законодательству; отраслевым, региональным и др. соглашениям; коллективному договору
Отработанное время, выполненная работа	Табель отработанного времени; наряды на сдельную работу	Соответствие действующему законодательству; графику работы; данным о выработке продукции (выполненной работе)
Начисления за отработанное время, выполненную работу	Расчетные ведомости; расчетные листки	Соответствие табелям учета отработанного времени и нарядам на сдельную работу; трудовым договорам; коллективному договору
Дополнительные начисления	Приказы (положения) о премиях, поощрениях, дополнительных вознаграждениях; трудовые договоры; коллективный договор; расчетные ведомости; расчетные листки	Соответствие трудовым договорам; коллективному договору; положению о премировании
Начисления за неотработанное время	Больничные листы; приказы на отпуск; расчетные ведомости; расчетные листки	Соответствие действующему законодательству; отраслевым, региональным и др. соглашениям; трудовым договорам; коллективному договору
Удержания	Заявления на предоставление вычетов и льгот; расчетные ведомости; расчетные листки; документы о начислении налогов с заработной платы	Соответствие действующему законодательству; судебным решениям

При проведении бухгалтерского контроля за оплатой труда организациям приходится учитывать факторы, от влияния которых зависит содержание учетно-аналитической информации, требуемой для управления трудовыми ресурсами.

Принципы организации и методические основы системы внутреннего контроля оплаты труда вытекают из содержания общей теории и методологии контроля, базовых категорий и понятий.

При анализе точек зрения ведущих экономистов по проблеме методологии контроля автором выделены три позиции.

Для первой из них характерна трактовка метода контроля как совокупности приемов и способов, которые использует данная наука. Этой позиции придерживаются такие ученые, как Г.А.Соловьев, А.А.Шпиг, А.С.Наринский, Н.Г.Гаджиев, В.М.Родионова. Данные авторы в своих определениях по существу ставят знак равенства между методом контроля и его методическими приемами.

Вторая позиция во взглядах на методологию контроля представлена в работах Э.А.Вознесенского и Е.А.Кочерина. Так, Е.А.Кочерин считает, что контроль "базируется на общем для всех наук диалектическом методе", но "при



познании контроля как социального и экономического явления используются методы других наук, составляющих гносеологию хозяйственного контроля". Хозяйственный контроль имеет свои специфические методы познания. Они характерны для него, вырабатываются им и обусловлены спецификой объекта исследования. Э.А.Вознесенский, помимо общих методов научного познания, выработанных материалистической диалектикой, выделяет специальные методы контроля, которые, в свою очередь, имеют более конкретные разновидности.

И.А.Белобжецкий обосновал третью позицию: "... методология финансово-хозяйственного контроля в широком смысле слова включает две составные части: метод как общий подход к исследованию предмета; методику как совокупность технических (методических) приемов.

Обобщив содержание приведенных подходов, автором сделаны выводы общего и частного характера.

В основе метода науки о финансово-хозяйственном контроле лежит диалектико-материалистический метод с такими его законами, как всеобщая связь и взаимообусловленность явлений, динамизм, переход количества в качество, единство и борьба противоположностей, и также такие всеобщие приемы научного мышления, как наблюдение, сравнение, анализ и синтез, дедукция и индукция".

Комплексный подход к определению системы методов контроля является, на наш взгляд, наиболее правильным. Он согласуется с общепризнанными принципами учета, изложенными в Международных стандартах финансовой отчетности. Учету вознаграждений работникам посвящен МСФО-19. В нем содержатся указания по учету операций и раскрытию информации, связанных с оплатой труда персонала компаний, со "всеми формами вознаграждений и выплат, предоставляемых компанией работникам в обмен на оказанные ими услуги". Многие вопросы заработной платы и в особенности пенсионного обеспечения в России решаются иначе, чем в общепринятой мировой практике. Но требования МСФО необходимо соблюдать независимо от национальных особенностей в полном соответствии с духом и буквой содержащихся в них положений.

МСФО-19 предусматривает пять основных форм расчетов и вознаграждений: краткосрочные вознаграждения, включая отпускные и премиальные; выходные пособия; пенсионное обеспечение по планам с установленными взносами; пенсионное обеспечение по планам с установленными выплатами; компенсационные выплаты долевыми инструментами. Каждая из форм проанализирована в работе в отдельности.

Особое внимание уделено положениям стандарта, в которых оплата отпускных подразделена на накапливаемые и не накапливаемые. Это, по мнению автора, позволяет использовать различные способы их учетного отражения.

Накапливаемые отпускные могут быть перенесены и выплачены в будущих периодах, если не были использованы в течение времени, в котором они заработаны. Зачастую накапливаемые отпускные выплачиваются в виде компенсации за неиспользованный отпуск и за сдвоенное время двух и более очередных отпусков. Отпускные накапливаются в учете на отдельном счете по мере зарабатывания права на отпуск и в тех же периодах относятся на текущие расходы компании. Следовательно, эти суммы подлежат начислению ежемесячно (ежеквартально) на увеличение резервируемых обязательств. При выплате отпускных резервируемые обязательства погашаются.

Ненакапливаемые отпускные не переносятся на будущие периоды. Они начисляются как обязательства и признаются расходом в том периоде, в котором предоставляется отпуск. Обычно это относится к отпуску по болезни, отпуску по уходу за ребенком и отпуску в связи с исполнением обязанностей присяжного заседателя или на период военной службы. В данном случае компания не признает обязательство или расход до наступления отпускного периода, поскольку оказание работником услуг не ведет к увеличению суммы вознаграждения.

В Российской Федерации отпускные по болезни и по уходу за ребенком начисляются за счет средств, отчисленных на социальное страхование, и в расходы данного периода непосредственно не включаются. Передача обязанностей по обеспечению пособиями по нетрудоспособности от государства компаниям не только приблизит отечественный учет к международным стандартам. Это заставит работодателей стремиться к минимизации таких затрат, улучшая условия труда работников. Однако может проявиться и негативный эффект: стремление работодателей избавиться от работников, часто берущих больничный. Не допустить подобного развития событий должны совместные усилия профсоюзов и трудовой инспекции, защищающих интересы работников перед работодателями.

Вознаграждения, выплачиваемые по окончании трудовой деятельности, когда работник уже не может работать и прекратил свое сотрудничество с компанией. К ним относятся пенсионные выплаты, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании периода занятости. Данные вознаграждения возникают по соглашениям с работниками и требуют проведения предварительных операций по планам пенсионного обеспечения.

Кроме пенсионного обеспечения МСФО-19 рассматривает еще три направления вознаграждения работников: прочие долгосрочные вознаграждения; выходные пособия; компенсационные выплаты долевыми инструментами.

В работе проанализированы основные подходы к оценке трудовых ресурсов, рассмотрены подходы Международных стандартов бухгалтерской финан-

совой отчетности к определению и признанию расходов на оплату труда. Это позволяет оценить эффективность применяемой в организации системы оплаты труда.

**Во второй главе "Методическое и нормативное обеспечение выбора форм и систем оплаты труда в организациях"** раскрыты особенности учета оплаты труда, как важного элемента затрат и одного из наиболее ответственных и сложных участков бухгалтерского учета, предложена методика для качественной организации системы оплаты труда с использованием современных аппаратных средств и программного обеспечения.

Заработная плата, как цена рабочей силы, выполняет три основные функции:

- *воспроизводственная* – обеспечивает работнику объем потребления материальных благ и услуг достаточный для расширенного воспроизводства рабочей силы;
- *стимулирующая* – побуждает эффективно и прибыльно использовать рабочую силу;
- *регулирующая* – оказывает влияние на рыночную конъюнктуру (величину спроса и предложения на выпускаемую продукцию, а также на рабочую силу).

Макроуровневое регулирование средств, выделяемых для оплаты труда, в развитых рыночных системах осуществляется двумя способами:

- а) опосредовано, путем воздействия на рыночную конъюнктуру;
- б) непосредственно, путем установления минимального размера оплаты труда и соотношений в оплате труда, путем заключения тарифных соглашений и т.д.

В рыночной модели фонд оплаты труда складывается из индивидуальных заработных плат. Он определяется формами и системами оплаты труда, а также совокупностью результатов труда каждого работника. Фонд оплаты труда (ФОТ) выражает суммарные издержки предприятия на оплату труда работников.

Основным нормативным актом, регулирующим оплату труда на предприятиях, в организациях и учреждениях РФ, является Трудовой Кодекс Российской Федерации.

При трансформации системы оплаты труда необходимо учитывать воздействие внешних и внутренних факторов.

Внешние факторы – это особенности национальной культуры и законодательства, внешние экономические условия и ситуация на рынке труда.

Внутренние факторы – это стратегия организации, организационная культура, стадия жизненного цикла, тип и структура предприятия, пространственное расположение, возрастной состав, средний уровень квалификации сотрудников, активность или пассивность профсоюзов, позиция собственников (акционеров), стиль руководства.

В таблице 3 показано влияние на систему оплаты труда жизненного цикла организации.

**Труд и оплата труда на разных стадиях жизненного цикла организации**

Этап жизненного цикла организации	Условия работы организации	Решение вопроса об обеспечении кадрами	Оплата труда
Этап становления	Деятельность организации связана с высоким риском	При возникновении потребности в специалистах с определенными навыками организация берет на работу людей, уже имеющих необходимую профессиональную подготовку	Характерны гибкость в оплате, доминирование безналичных вознаграждений (бесплатные обеды, совместные бесплатные путешествия в субботу и воскресенье). Базовые оклады относительно низкие, премии высокие. Часто применяются различные варианты акционирования, как часть всей системы оплаты
Этап развития	Требуются инвестиции для расширения ее деятельности, в том числе для увеличения персонала	Организация концентрирует свое внимание на привлечении и отборе сотрудников. Она уже осознает потребность в планировании человеческих ресурсов и приступает к такому планированию, хотя и в упрощенном виде	Базовые оклады должны быть конкурентоспособны. Это позволит привлечь новых сотрудников и удержать старых. Увеличивается доля стимулирующих выплат. Это показывает работникам, что организация вознаграждает тех, кто успешно и в срок выполняет специальные проекты или задания, приносит в организацию новый бизнес. Для работников увеличивается объем предложений по покупке акций, систем участия в прибылях. Однако руководство избирательно относится к тем, кому предлагает данный тип вознаграждений. Больше внимания уделяется связям в уровнях оплаты труда разных категорий сотрудников. Ввиду того, что от работников на данном этапе требуется концентрация на постоянной работе и разработке долгосрочных проектов, распространение получают долгосрочные системы премирования
Этап зрелости	Организация стабилизируется	Основным направлением усилий в области человеческих ресурсов – программы компенсации, так как одним из важнейших вопросов становится вопрос удержания затрат под контролем. Планирование человеческих ресурсов становится жизненно необходимым, особенно при изменении структуры рабочей силы из-за изменения структуры производимых товаров и услуг	Система оплаты на данном этапе – более структурирована. Оклады становятся выше рыночных ставок для привлечения и закрепления более квалифицированных работников. Применяется система оплаты по заслугам для предоставления возможности хорошим работникам зарабатывать больше (при этом имеется в виду, что плохие работники отсеиваются в результате формальной оценки и аттестации). Повышенное внимание уделяется вознаграждению долго работающих в организации сотрудников (продвижение, приработки). Вводятся системы стимулирования для сокращения расходов, так как нет резкого увеличения объема доходов
Этап угасания	Происходит снижение спроса на производимую продукцию	Используются программы повышения производительности труда и сокращения затрат.	Идет замораживание зарплаты, уменьшается время отпусков, удлиняется продолжительность рабочего дня, исключается система участия в прибылях. Стимулируются те работники, которые не хотят уходить с "тонущего корабля". Искривляется система окладов, так как при увольнении от оставшихся работников требуется больший объем работ и большая самостоятельность при той же заработной плате

Таким образом, оплата труда является одним из существенных элементов внутрифирменного бюджета. Материальная и моральная мотивация персонала в последние годы принимает все более сложные формы. Существующую ситуацию нельзя сводить только к выплате наличных, получению дополнительных отпускных выплат или путевок от компании. Программы оплаты труда, которые вводили в начале перестройки, постепенно перестают удовлетворять администрацию многих компаний. Низкая эффективность этих программ определяется рядом причин:

- *неадекватные критерии оценки трудовой деятельности персонала организации.* Многие существующие программы оценивают самих работников, а не результаты их работы;
- *секретность оплаты.* Работники должны принимать на веру, что и они, и их коллеги вознаграждаются на основе результатов их труда. Однако из-за того, что информация по окладам и часовым тарифным ставкам закрыта для обсуждения, нет ясности, соблюдена ли справедливость при внедрении системы оплаты;
- *плохое внедрение.* Темпы роста заработной платы обычно связываются со стоимостью жизни. Разница между темпами роста заработной платы хороших работников и средних работников невелика, и в большинстве случаев не может существенно влиять на моральное состояние и мотивацию персонала.

В этой ситуации персонал компании начинает не удовлетворять установленные системы оплаты труда, так как они замкнуты на уровень инфляции и слабо учитывают личные усилия работников. Работодатели также без энтузиазма рассматривают данные системы оплаты, так как последние слабо связаны с бизнес-целями всей организации. Независимо от того, что происходит с доходами компании, затраты на оплату труда растут с заранее прогнозируемым интервалом. Когда невозможно поддерживать конкурентный уровень себестоимости, наблюдается сокращение рабочей силы.

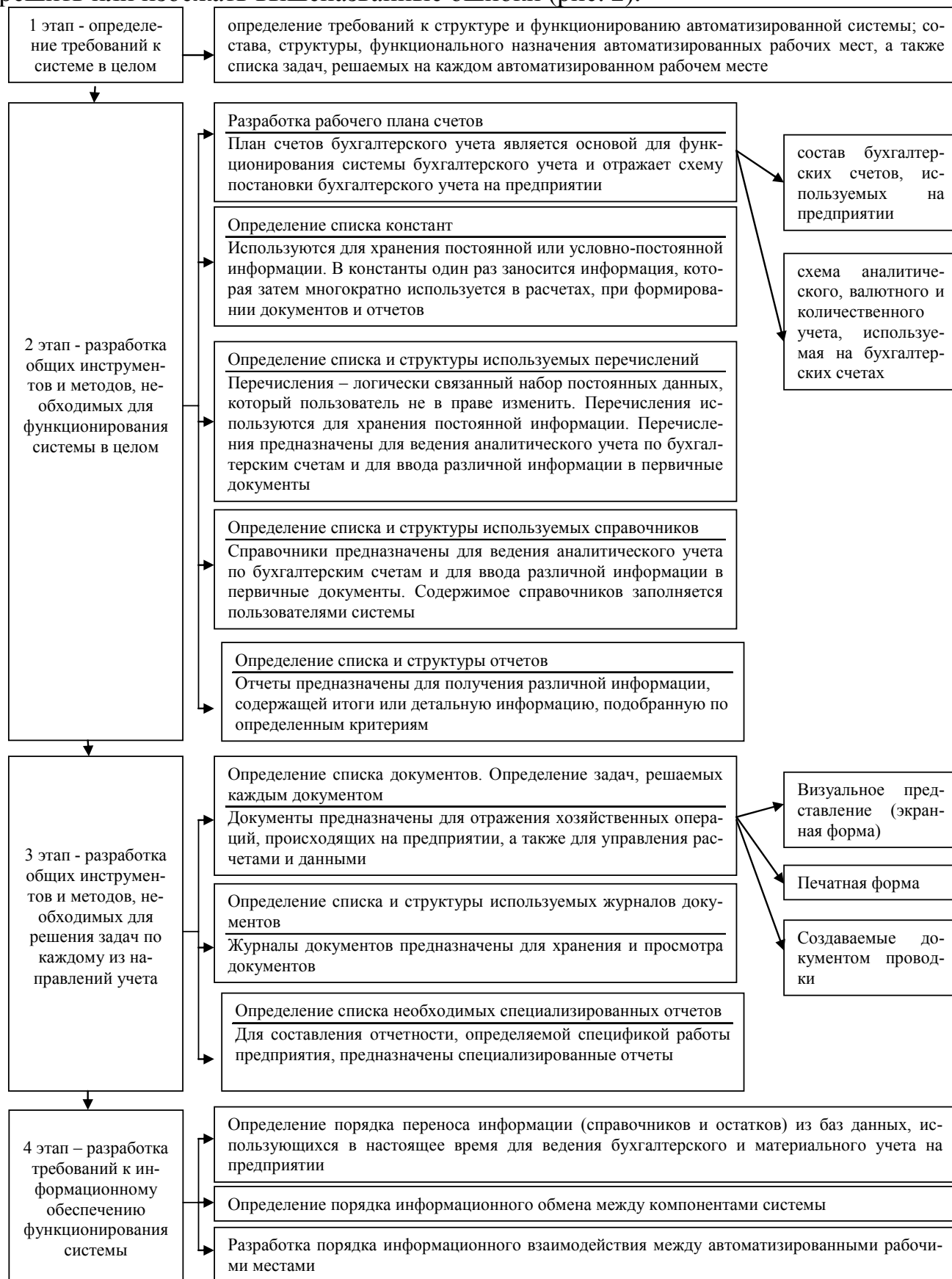
Одной из проблем, с которыми в процессе своей работы приходится сталкиваться бухгалтерам является увеличение объема обрабатываемой информации. Компьютерная техника, которая, казалось бы, должна помочь справиться с большим количеством данных, вследствие постоянно растущих требований к их точности и аналитичности (при этом развитие техники и программного обеспечения идет гораздо медленнее) – надо заметить, не всегда оправданных по причине высокой цены или невозможности, бесполезности использования в дальнейшем – лишь усложняет труд бухгалтеров. Кроме того, из-за неэффективного использования имеющихся возможностей, завышенных (очень часто неосновательно) требований к получаемой информации, нежелания перемен, неумения многих сотрудников экономических служб работать с автоматизированной системой, проблема построения качественной системы автоматизированного управления на предприятии становится крайне актуальной.

В таблице 4 представлены наиболее часто встречающиеся при автоматизации системы бухгалтерского учета в организации.

### Проблемы автоматизации системы бухгалтерского учета

Ошибка	Проблема	Результат
Ставится задача точного копирования существующей системы учета в систему автоматизированную	1) формируемая автоматизированная система сохраняет все недостатки, которые возможно и привели к необходимости проведения реорганизации; 2) автоматизированная система, являясь системой замкнутой, в отличие от обычной, "бумажной", помимо уже имевшихся несовершенств и ошибок, плодит свои собственные; 3) большая трудоемкость, связанная с полным отрицанием возможностей, заложенных в программу и неоправданного написания конфигурации практически с чистого листа	Низкая отдача от проводимой автоматизации, возможно превышение затрат над результатами
Автоматизация отдельных участков учета без их увязывания в единую систему	Система учета копируется в чистом виде, однако, путем нарушения замкнутости автоматизированной системы делается попытка предупреждения умножения ошибок	Высокие затраты и низкий результат от автоматизации. При этом компьютерный учет оказывается еще более запутанным, чем в первом случае
Ведение компьютерного учета без внесения изменений в программу, а дублирующего – также, как он велся до начала автоматизации	Нежелание или невозможность проведения внедрения автоматизированной системы, внутренний конфликт между руководством (требует автоматизации, не понимает потребностей учетной системы) и исполнителями (не понимают задач, не хотят изменений)	Высокие затраты и низкий результат от автоматизации
Задача на внедрение ставится не на основе готовой системы, а на основе представлений руководства об идеальной системе учета, так как существующая система учета не устраивает руководство	1) в концепцию автоматизированной системы пытаются заложить множество порой взаимоисключающих понятий; 2) конечный результат прогнозируется достаточно условно; 3) отсутствие четких критериев построения системы	Даже при успешной разработке работоспособность автоматизированной системы и ее соответствие требованиям и правилам учета могут вызывать сомнения, поскольку клиент в точности и сам не знает, какого результата стремился достичь. В процессе эксплуатации могут выявиться скрытые пороки системы и возникнуть необходимость ее серьезной переработки
Попытка автоматизации по принципу "делайте так, как скажут исполнители на местах"	1) отсутствие документально оформленного технического задания на внедрение может привести к невозможности объективной оценки соответствия автоматизированной системы требованиям заказчика, поскольку ставится под сомнения наличие и понимание самих требований; 2) отсутствие единого руководства автоматизацией приводит к нарушению целостности системы учета	Исполнители на местах, лучше зная потребности своего участка работы, с другой стороны менее всего представляют, как отразится то или иное решение на других участках. Нередки конфликтные ситуации: в процессе внедрения программы специалистам ставятся взаимоисключающие задачи со стороны руководства и исполнителей на местах
Перекладывание постановки задачи по автоматизации на программиста	Программист, хотя и имеет представление о необходимой клиенту системе учета, все же не может учитывать всех особенностей деятельности данного конкретного предприятия, потому не может диктовать идеологии управленческого учета	В процессе внедрения программы специалистам ставятся взаимоисключающие задачи со стороны руководства и исполнителей на местах. Возникают конфликты по поводу содержания конечной системы компьютерного учета

В работе предложена методика (на примере программы 1С), позволяющая решить или избежать вышеназванные ошибки (рис. 2).



**Рис. 2. Методика составления технического задания на автоматизацию бухгалтерского учета организации**

Таким образом, автоматизации бухгалтерского учета должен предшествовать анализ существующей в организации системы учета. На основе изучения ведения учета руководитель должен получить формализованный образ существующей системы, определить цели, задачи, участки автоматизации, предполагаемый эффект ее проведения. В случае проведения поэтапного внедрения автоматизированной системы необходимо выделить участки, деятельность которых должна быть автоматизирована в первую очередь. В ходе анализа системы учета могут быть также выявлены участки, автоматизация которых в данное время не актуальна, а эффект от ее проведения не окупит затрат. В дальнейшем, данные выводы должны получить отражение в техническом задании на внедрение, которое, в свою очередь будет являться основанием для оценки соответствия разработанной автоматизированной системы требованиям заказчика.

**В третьей главе "Внутренний контроль оплаты труда в организации"** раскрыты особенности контроля за оплатой труда, предложена методика проведения проверки оплаты труда, проанализированы преимущества и недостатки, а также возможные проблемы при применении в российских условиях аутстаффинга и аутсорсинга.

Целью контроля расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям является установление соответствия применяемой в организации методики бухгалтерского учета нормативным документам с тем, чтобы сформировать мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных аспектах.

Задачи контроля расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям:

- изучение системы внутреннего контроля расчетов с персоналом организации;
- подтверждение достоверности производимых начислений и выплат работникам по всем основаниям и отражения их в учете;
- проверка соблюдения норм действующего законодательства в части начислений и удержаний;
- оценка системы организации аналитического и синтетического учета;
- проверка правильности оформления и отражения в учете расчетов с персоналом по оплате труда.

В начальной стадии контроля следует обратить внимание на документальное оформление трудовых отношений с работниками организации. Взаимоотношения между работником и организацией регулируются двумя основными нормативными актами – ГК РФ и ТК РФ. В соответствии с этими документами трудовые отношения могут быть оформлены трудовым договором (контрактом), коллективным договором или договором гражданско-правового характера.

При проверке необходимо обратить внимание на наличие трудовых договоров, подписанных сторонами и заверенных печатью организации, а также первичных документов, которыми должны оформляться прием на работу, перевод работника из одного структурного подразделения в другое, предоставление ра-



ботнику отпуска, увольнение с работы. На каждого работника заполняется личная карточка, а для учета научных работников заполняется учетная карточка научного работника.

При проверке документального оформления договоров гражданско-правового характера необходимо выборочно проверить наличие договоров, заполненных с соблюдением всех реквизитов, заверенных печатями и подписями сторон, а также смет, доверенностей и актов выполненных работ.

Далее необходимо проверить соответствие данных синтетического и аналитического учета. При этом выборочно на одну и ту же дату следует:

- проверить сальдо по счету 70 в главной книге по соответствующим статьям баланса;
- сравнить данные форм №№ Т-49, Т-51, Т-53 и данные главной книги по счету 70;
- установить соответствие данных журнала-ордера (ж/о) № 10 и данных расчетно-платежной ведомости;
- сверить суммы заработной платы, выданные работникам организации из кассы, путем сопоставления данных ж/о № 1 и дебетовых оборотов главной книги по счету 70 за каждый месяц;
- установить соответствие данных счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" данным книги учета депонированной заработной платы.

На втором этапе проверяется правильность начисления сумм, отраженных по кредиту счета 70, по нескольким работникам. Предварительно необходимо установить, какие формы оплаты труда приняты в данной организации.

Для контроля повременной оплаты труда необходимо проанализировать табель учета использования рабочего времени, который является основанием для начисления заработной платы, и установить, сколько часов (дней) отработал конкретный работник в данном месяце. Важно проверить также правильность применения тарифной ставки (оклада). Тарифные ставки (оклады) должны быть утверждены руководителем организации и оформлены в виде штатного расписания. При отсутствии штатного расписания начисление заработной платы должно основываться на приказе по организации, подписанном первым лицом.

Если в организации используется сдельная форма оплаты труда, то заработная плата работника начисляется на основании нарядов или других документов на выполненные в течение месяца работы в соответствии с утвержденными нормами выработки и расценками. Труд работников, с которыми заключены договоры гражданско-правового характера, оплачивается на условиях, предусмотренных этими договорами и сметами, приложенными к ним. Работы, выполненные по таким договорам, оплачиваются на основании актов приема выполненных работ. Здесь проверяется соответствие начисленных сумм договорной стоимости работ (услуг). Заработная плата, начисленная работникам производственной сферы и связанная с определенными видами работ, относится на соответствующие счета учета затрат по этим видам работ.

На следующем этапе контроля выборочно по нескольким сотрудникам проверяется обоснованность и правильность начисления остальных выплат. Все вы-

платы, производимые организацией своим работникам, можно разделить на две группы: основные выплаты и дополнительные выплаты. Основные выплаты – собственно оплата труда, начисленная на основании сдельных расценок, тарифных ставок, окладов, а также оплата труда в повышенном или пониженном размере в случаях, предусмотренных ТК РФ. Дополнительные выплаты – выплаты за фактически не отработанное время, которое подлежит оплате по законодательству (отпускные, различные компенсации, пособия) или по инициативе руководства организации (материальная помощь, премии).

При контроле начисления премий следует иметь в виду, что они могут быть двух видов. Премии, обусловленные действующей в организации системой оплаты труда, которые выплачиваются за достижение высоких количественных и качественных результатов труда и носят регулярный характер, включая премии за выполнение особо важных заданий и выплаты по итогам года, относятся на себестоимость выпускаемой продукции. В каждой организации должно быть разработано положение о премировании. Механизм вознаграждения по итогам работы за год, а также вознаграждения за выслугу лет организация устанавливает в разрабатываемых локальных нормативных актах, которыми предусматриваются порядок, размеры и условия выплаты.

Если при проверке расчетов по оплате труда выявлены случаи начисления дополнительных выплат, то особое внимание следует уделить проверке правильности исчисления среднего заработка, который лежит в основе расчета таких выплат.

Одним из этапов контроля расчетов с персоналом по оплате труда является проверка правильности исчисления сумм удержаний из заработной платы сотрудников данной организации. После того, как из заработной платы удержаны налог на доходы физических лиц и взносы на страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний, производятся остальные виды удержаний. Сумма удержаний не должна превышать 50% месячного дохода, кроме случаев, предусмотренных законодательством. Проверка делается также выборочно, по конкретным сотрудникам, желательно по тем, у которых общая сумма удержаний состоит из нескольких видов. При этом проверяются наличие первичных документов, своевременность и правильность отражения удерживаемых сумм в регистрах бухгалтерского учета.

Внутренний контролер должен обратить внимание на правильность корреспонденции счетов при оформлении указанных операций, имея в виду, что для учета используются счета:

28 – за допущенный брак;

68 – налог на доходы физических лиц;

69 – взносы в ПФР;

71 – своевременно не возвращенные суммы, полученные под отчет;

73 – за причиненный организации материальный ущерб, погашение ссуд;

76 – по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц; за товары, проданные в кредит.

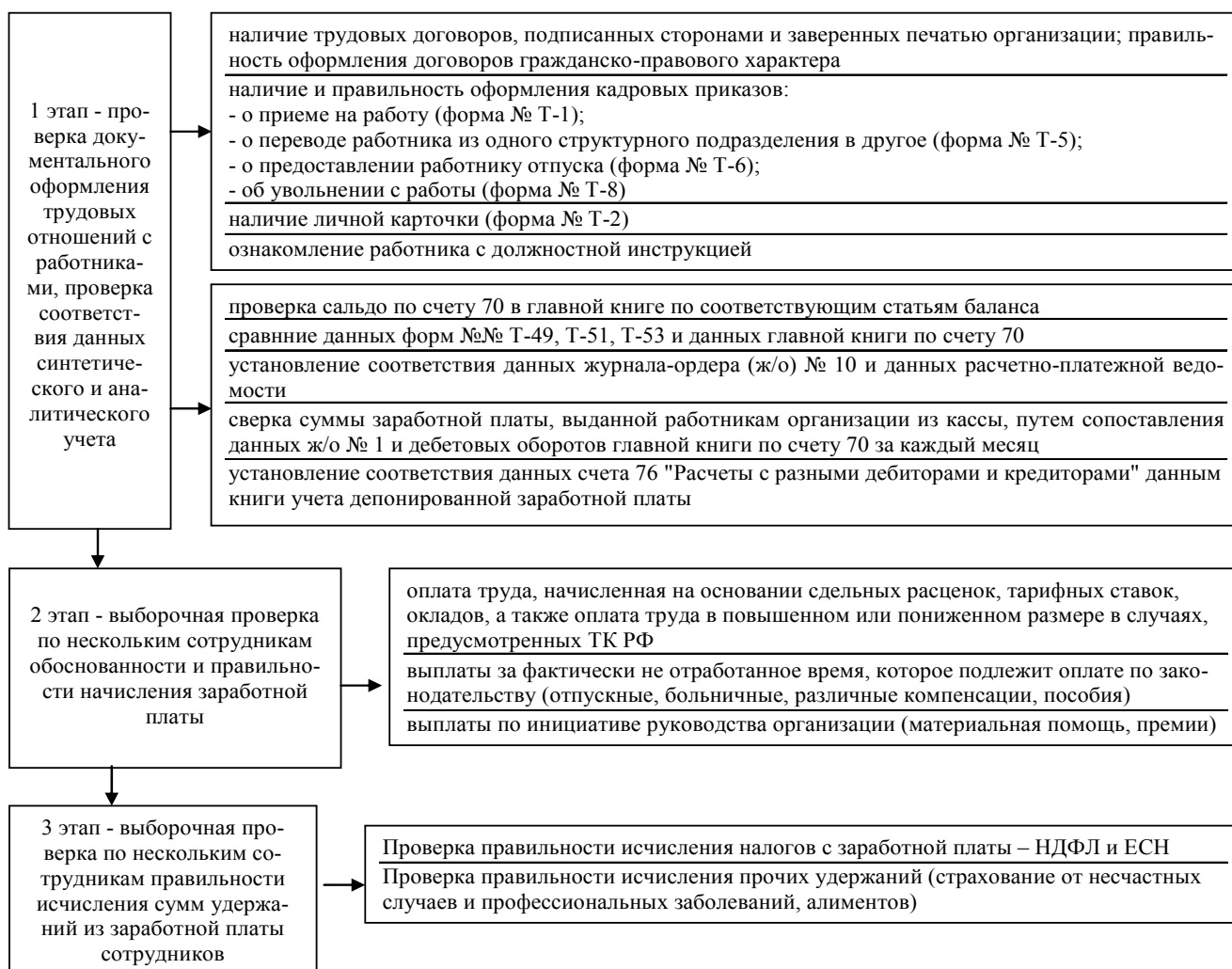
Типичные ошибки, которые выявляются в ходе проверки расчетов с персо-

налом по оплате труда и прочим операциям можно классифицировать в четыре группы:

- в организации не ведется аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям, неправильно используется План счетов бухгалтерского учета;
- отсутствуют документы, подтверждающие начисление и удержание заработной платы;
- допущены ошибки при начислении выплат по среднему заработку (отпускных, по временной нетрудоспособности и др.);
- ненадлежаще ведется учет (неправильная корреспонденция счетов, расхождение между данными аналитического и синтетического учета и т.п.).

Важным этапом внутренней контрольной работы является проверка своевременности проведения инвентаризации расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям организации.

Методические рекомендации по проведению внутренней проверки оплаты труда представлены нами на рисунке 3.



**Рис. 3. Внутренний контроль оплаты труда**

В целях наиболее точного и объективного отражения информации об оплате труда в организации можно предложить выделение на счете 70 следующих

субсчетов первого порядка:

1) основные начисления;

2) премии, с выделением субсчетов второго порядка:

– текущие премии;

– итоговые премии;

3) резервы вознаграждений работникам, с выделением субсчетов второго порядка:

– резерв на оплату отпусков;

– резерв на выплату пособий по временной нетрудоспособности за счет работодателя.

На субсчете "Премии" предлагается учитывать дополнительные вознаграждения сотрудников. При этом премии, относящиеся к текущему периоду, предполагается учитывать отдельно от премий, выплачиваемых по итогам работы за квартал, за год и т.п.

Расходы на оплату труда – это расходы на выплаты работникам за исполнение трудовых обязанностей: производство продукции, выполнение каких-либо работ и т.п. Однако, если работник находится в отпуске в июне, в июне же ему выплачивают отпускные, возникает вопрос – какое отношение данная выплата имеет к расходам июня месяца? В июне сотрудник отдыхал и, следовательно, не участвовал в производственном процессе. Следовательно, исходя из тех же принципов осмотрительности и временной определенности фактов хозяйственной деятельности, более целесообразно производить начисление резервов на оплату отпуска и пособия по временной нетрудоспособности, выплачиваемого за счет работодателя, которые предлагается учитывать на субсчете "Резервы вознаграждений работникам".

В действующем Плана счетов существует счет 96 "Резервы предстоящих расходов", на котором, в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов, должны учитываться суммы подобных резервов. Однако экономическая сущность названных резервов состоит не в равномерном включении в затраты (как определено в Инструкции) сумм на оплату отпусков и на выплату пособий по временной нетрудоспособности за счет работодателя, а во включении затрат в себестоимость периода, к которому они относятся. Подобная трактовка этих резервов ближе к требованиям, предъявляемым МСФО-19 к вознаграждениям работников.

В настоящее время все больше российских компаний активно занимаются вопросами управления персоналом. Все понимают, что управление персоналом – это не просто выплата зарплаты и ведение кадрового документооборота. Основной задачей для HR-менеджеров является разработка стратегии компании в области управления персоналом. Менеджеры по персоналу занимаются разработкой политики мотивации и найма сотрудников, формируют и развивают корпоративную культуру, организуют обучение сотрудников, проводят аттестации, планируют карьеру сотрудников и т.д. Соответственно этому возрастают и расходы компании: теперь затраты на сотрудника включают в себя не только зарплату, соответствующие налоги и оплату рабочего места и прочих мелочей. Корпоратив-

ное обучение, различные бенефиты, услуги сторонних компаний по кадровому консалтингу – все это ощутимо влияет на расходы. Необходимо учитывать увеличение штата HR-департамента. Естественно, грамотно сделанные вложения окупаются, и вложения в персонал – не исключение. Чем больше компания вкладывает, тем больше она рискует. В этой связи перед управлением стоит проблемная задача: снизить затраты на сотрудников и риски от этих вложений, не снижая при этом качество работы с персоналом.

Наиболее распространенными путями достижения этих целей в развитых странах являются аутстаффинг и аутсорсинг.

В работе рассмотрен аутстаффинг как практика выведения персонала за штат компании. Компания-провайдер становится формальным работодателем для сотрудников компании-клиента и берет на себя полную ответственность за них. Провайдер оформляет сотрудников в свой штат и отвечает за выплату зарплаты, налогов, ведение работы с персоналом.

По сравнению с аутстаффингом, аутсорсинг (от англ. outsourcing – использование внешних источников) – это ситуация, в которой фирма "перекладывает" часть своих задач и повседневных функций на другую – специализированную компанию. Эти обязанности не являются основной деятельностью компании, однако предпринимателю необходимо их выполнять, чтобы фирма эффективно работала и развивалась: управление персоналом, бухгалтерский учет, маркетинг, реклама, логистика.

Под аутсорсингом иногда понимают и лизинг персонала, и аутстаффинг. Лизинг подразумевает не только предоставление персонала обусловленной квалификации, но предварительный подбор этого персонала, его специальную подготовку, обучение и уже затем – сдачу его "в аренду" заказчику. Аутстаффинг подразумевает предоставление заказчику "дополнительных сил" в виде обученного персонала для совместной работы с персоналом заказчика аналогичной квалификации. По своей правовой природе эти виды аутсорсинга очень схожи.

Преимущества, получаемые пользователем услуг по внешнему ведению бухгалтерского учета, можно условно разделить на 2 группы.

Первая группа – стандартные преимущества, присущие аутсорсингу любого вида деятельности. Они включают в себя возможность для руководства не отвлекаться на управление обслуживающими функциями и вследствие этого уделять больше внимания основному бизнесу компании, дают возможность использовать чужой высокопрофессиональный опыт, накопленный при решении аналогичных задач, и постоянный доступ к новым технологиям и знаниям.

Вторая группа преимуществ специфична именно для аутсорсинга финансовой функции и заключается в переложении ответственности за организацию учета и правильность его ведения на аутсорсинговую компанию. Возмещение убытков, связанных с неправильным расчетом налогов или с несвоевременным предоставлением отчетности, происходит за счет поставщика услуг или по страховому договору (большинство серьезных бухгалтерских и аудиторских фирм страхуют

свою профессиональную ответственность).

На основании анализа действующего в России законодательства, судебной практики и произведенных в работе расчетов можно сделать вывод, что при юридически грамотном оформлении правоотношений сторон договора аутсорсинга или аутстаффинга можно получить существенную экономию по уплате налогов.

Проведенные результаты исследования, по нашему мнению, являются определенным вкладом в развитие теории и практики учета и контроля оплаты труда производственных предприятий. Основные положения данной работы могут служить базой для совершенствования содержания и постановки методики преподавания при изучении дисциплин: бухгалтерский (финансовый) учет, ревизия, аудит.

### **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

1. Минин А.Л. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности.// Сборник научных трудов по материалам российско-американской научно-практической конференции на тему "Качество образования психологов, юристов, экономистов, математиков: практика и анализ". – Йошкар-Ола: МФ МОСУ, 2004. – С. 37-41. – 0,3 п.л.

2. Минин А.Л. Внутренний контроль оплаты труда.// Межвузовский сборник научных статей преподавателей и аспирантов на тему "Перспективы экономического развития организаций в современных условиях". – Йошкар-Ола: МарГТУ, 2005. – С. 177-182. – 0,3 п.л.

3. Минин А.Л., Лапшин П. В. Организация учета труда и заработной платы с использованием компьютерных программ.// Межвузовский сборник научных статей преподавателей и аспирантов на тему "Перспективы экономического развития организаций в современных условиях". – Йошкар-Ола: МарГТУ, 2005. – С. 182-185. – 0,2 п.л. (авторские – 0,1 п.л.)

4. Минин А.Л. Анализ тенденций развития системы мотивации работников на российском рынке труда.// Сборник докладов по итогам Республиканской научно-практической конференции "Качество подготовки специалистов в негосударственном вузе". – Москва-Йошкар-Ола: ООО "Стринг", 2006. – 0,2 п.л.

5. Минин А.Л., Петров Д.С. Внутренний контроль оплаты труда на разных этапах жизненного цикла предприятия.// Сборник докладов по итогам Республиканской научно-практической конференции "Качество подготовки специалистов в негосударственном вузе". – Москва-Йошкар-Ола: "Стринг", 2006. – 0,5 п.л. (авторские – 0,3 п.л.)

6. Минин А.Л. Учет операций по оплате труда при аутсорсинге и аутстаффинге.// Вестник Самарского государственного экономического университета. № 5 (25). – Самара: СГЭУ, 2006. – 0,4 п.л.

7. Минин А.Л. Нарушения при увольнении работников и бухгалтерский учет их последствий.// Межвузовский сборник научных трудов. Проблемы и развитие социально-экономических систем. – Йошкар-Ола, МарГТУ, 2006. – 0,2 п.л.

Автореферат  
Подписано в печать 25.09.2006 г. Заказ № К1/703. Тираж 100 экз.  
Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",  
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-28-45

