

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО
ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ «РЯЗАНСКИЙ
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ РАДИОТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

На правах рукописи

Вилкова Галина Сергеевна

**ФОРМИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО
КОНТРОЛЯ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ РАБОТНИКАМ В
СООТВЕТСТВИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО**

08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель -
доктор экономических наук,
профессор Чеглакова С. Г.

Рязань - 2014

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ РАБОТНИКАМ	12
1.1 Экономическая характеристика трудовых ресурсов и доходов физических лиц, определение их связи с объектами учетной классификации элементов оплаты труда	12
1.2 Теоретическое исследование отечественных стандартов, регулирующих учет и контроль вознаграждений работникам.....	34
1.3 Анализ международной практики и процедуры стандартизации учета и отчетности, отражающей показатели по вознаграждениям работников	49
2 НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО УЧЕТУ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ РАБОТНИКОВ	71
2.1 Построение бухгалтерской модели начисления выплат и вознаграждений работникам организации на основе методики грейдирования.....	71
2.2 Разработка методики формирования сведений о заработной плате работников и методического обеспечения учета расчетов по оплате труда.....	93
2.3 Формирование показателей вознаграждений работников в отчетности в соответствии с МСФО	111
3 РАЗРАБОТКА МЕРОПРИЯТИЙ ПО МОДЕРНИЗАЦИИ ТЕХНОЛОГИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ РАБОТНИКАМ	125
3.1 Разработка комплексного методического обеспечения внутреннего контроля учета вознаграждений работникам	125
3.2 Обоснование факторной зависимости между вознаграждениями работников и их налогообложением в целях разработки мер по совершенствованию учета и внутреннего контроля расчетов по оплате труда	140
3.3 Методика анализа эффективности использования трудовых ресурсов для целей внутреннего контроля учета вознаграждений работников	156
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	171
СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	178
ПРИЛОЖЕНИЯ	195

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность диссертационного исследования. В настоящее время в виду изменениями оплаты труда в социальной поддержке и защиты рабочего класса, в следствии изменений экономического и социального развития страны, многие государственные функции по реализации этой программы возлагаются на предприятия, и дают им право самостоятельно устанавливать вид, порядок, а также стимулирующие надбавки оплаты труда.

Современные экономические отношения дают простор для действий объективных законов, поэтому необходим соответствующий методический инструментарий, позволяющий правильно оценивать происходящие финансовые процессы и на этой основе принимать оптимальные управленческие решения. Процессы, происходящие в условиях конкурентного рынка, предполагают предоставление больших юридических прав собственникам предприятий в определении политики заработной платы и, как следствие, сужение рамок администрирования норм бухгалтерской практики. Специфика российских экономических реалий (отсутствие конкуренции, ценовой диктат монополий, сокрытие доходов и налогов, перевод капиталов в оффшорные зоны и т.д.) обуславливает необходимость усиления мер государственного регулирования и надзора за товарообменными и финансовыми операциями и отражением их результатов в бухгалтерском учете. Без проведения теоретических и методико-правовых исследований трудно решить это противоречие. Поэтому на сегодняшний день важно совершенствовать систему учета и внутреннего контроля расчетов по оплате труда, что также обуславливает значимость и актуальность темы диссертационного исследования.

Модификация элементов бухгалтерского учета в соответствии с МСФО в области учета расчетов по оплате труда на сегодняшний день, актуальна. Анализ трудовых ресурсов предприятия и фонда заработной платы является одним из важнейших в аналитической работе предприятия, и должен

создавать эффективный контроль качества и соответственно количества затраченного труда, средств, которые были включены в фонд заработной платы, в том числе и социальные, что и определило выбор темы диссертационной работы.

Степень разработанности научной проблемы. Анализируя литературу по экономике, авторами рассматриваются вопросы развития порядка труда, учета и его анализа. Исследования Г.К. Габдуллиной, А.Г. Здравомыслова, Ф.М. Волкова, Н.И. Гвоздевой, В.А. Жамина, Р.К. Ивановой, Н.А. Ивановой, Е.И. Капустина, И.И. Чангли, Г.В. Полуниной, О.В. Козловой, И.С. Кона, П.И. Ламанова, С.Н. Леонтьева, Э.Ф. Миженской, В.А. Потрубейко, И.И. Столярова, Ю.Н. Талышевой, Г.Н. Черкасова, И.С. Шарпова, И.А. Ягодкиной, В.Т. Чая, О.В. Латыпова направлены на выявления особенностей оплаты труда при экономике планирования.

А. Жуков, А. Кибанов, С. Андреев, Н. Волгин, Г. Вукович, Б. Генкин, А.В. Гришин, М. Егоршин, Е. Катульский, В. Куликов, М. Кулапов, Н. Лапин, Д. Львов, А. Мазин, В. Макушин, Е. Маслов, Л. Миляева, Г. Мкртчян, Ю. Одегов, Т. Озерникова, О. Платонов, В. Половинко, Г. Резник, С. Резник, А. Рофе, Г. Руденко, Г. Слезингер, В.И. Симоненко, В. Чемяков, А.Е. Суглобов, Р. Яковлев, Жарылгасова Б.Т. и другие ученые уделяли большое внимание вопросам усовершенствования современных систем оплаты и стимулирования труда, что позволяет по новому осветить проблемы эффективности систем оплаты труда, учета, анализа и внутреннего контроля открывают вопросы, которые затрагивают интерес для решения проблем коммерческих предприятий России.

Теоретическим аспектам развития учета и анализа посвящены работы А.Ф. Аксененко, А.П. Бархатова, И.Е. Глушкова, Ю.А. Данилевского, И.М. Дмитриевой, Т.П. Карповой, В.В. Ковалева, Н.Т. Лабынцева, М.В. Мельник, В.Ф. Паляя, В.И. Петровой, Р.С. Сайфулина, В.Я. Соколова, В.П. Суйца, С.К. Татура, В.И. Ткача, А.Н. Хорина и других.

Значительный вклад в изучение проблем формирования учетно-аналитической системы внесли следующие отечественные экономисты: В.А. Залевский, В.Г. Иванова, Т.Б. Кувалдина, И.А. Маслова, Л.В. Попова, С.П. Суворова, И.П. Ульянов, О.А. Шапорова и т.д.

Вопросы организации управленческого учета и анализа подробно раскрываются в работах Абрютиной М.С., Барышева С.Б., Балабановой Т.В., Вахрушиной М.А., Ивашкевич В.Б., Карповой Т.П., Керимова В.Э., Костюковой Е.И., Николаевой О.Е. и т.д.

Бухгалтерский учет вознаграждений работникам, анализ и Аудит расчетов по оплате труда представлены в работах А.В. Бодяко, А.Л. Минина, Н.В. Поляковой, М.А. Мейриевой, Т.В. Жуковой, Л.А. Востриковой, Л.Б. Сунгатуллиной и др.

Большой вклад в разработке проблем совершенствования трудовых отношений на основе систем оплаты труда и стимулирования внесли зарубежные ученые: А. Анчиан, М. Вебер, Г. Эмерсон, М. Врум, Ф. Герцберг, Р. Коуз, Г. Форд, Д. Макгрегор, А. Маслоу, К. Менгер, М. Мескон, Г. Райтер, Ф. Тейлор, Х. Хетхаузен, Э. Н. Хэй, И. Шумпетер, Л. Яккоки и другие которые рассматривали вопросы стимулирования трудовой деятельности рабочего в условиях рыночных отношений, которые учитывались при усовершенствовании систем оплаты труда.

Вместе с тем проблемы развития системы оплаты труда, учета и внутреннего контроля вознаграждений работникам остаются значимыми при изменении рыночной конъюнктуры. Коммерческими организациями поставлены новые задачи по совершенствованию социально-трудовых отношений, финансового и налогового учета и внутреннего контроля оплаты труда.

Целью диссертационной работы является разработка теоретических положений, научно-методических рекомендаций и направлений практической реализации финансового и налогового учета и внутреннего

контроля вознаграждений работникам в направлении сближения учетной системы с принципами МСФО.

Для достижения поставленной цели диссертационного исследования были сформулированы и решены следующие **задачи**:

- изучить теоретические аспекты развития бухгалтерского учета, внутреннего контроля и анализа вознаграждений работникам;
- провести анализ нормативно-правового регулирования, отечественной и зарубежной практики учета расчетов по оплате труда;
- провести анализ форм документирования информации учета расчетов по оплате труда с целью их совершенствования и разработать калькулятор начисления средней заработной платы;
- провести оценку состояния системы оплаты труда в целях внутреннего контроля формирования сведений о заработной плате работников;
- разработать комплексное методическое обеспечение внутреннего контроля учета вознаграждений работникам;
- определить факторную зависимость между вознаграждениями работников и их налогообложением в целях разработки мер по совершенствованию учета и внутреннего контроля расчетов по оплате труда.

Объектом диссертационного исследования являются вознаграждения работникам (трудовые ресурсы, фонд заработной платы), управленческие аспекты совокупности социально-трудовых отношений, складывающиеся между работником и работодателем в процессе развития систем оплаты труда.

Предметом диссертационного исследования выступают теоретические постулаты и научно-методические положения, определяющие состав и технологию функционирования документооборота, финансового и налогового учета и внутреннего контроля элементов оплаты труда.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта специальности ВАК 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»

раздел 1 «Бухгалтерский учет» пп.1.5 «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных», 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», раздел 3 «Аудит, контроль и ревизия» п. 3.2 «Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии» (экономические науки).

Теоретической и методологической основой исследования послужили работы, российских и зарубежных ученых-экономистов, а также нормативно-правовые акты Российской Федерации по вопросам учета оплаты труда, публикации по бухгалтерскому учету и аудиту оплаты труда, локальные нормативные акты организации, а также фундаментальные модели и концепции внутреннего контроля и аудита организации.

В работе были использованы следующие приемы и методы: общенаучные методы анализа трудовых ресурсов предприятия (сравнение и группировка, разница), анализ относительных показателей, сравнительный анализ, сводка и группировка данных, экономико-статистические методы, и специальные методы (учетные, контрольно-аналитические).

Информационная база исследования. Диссертационная работа выполнена с использованием нормативных документов российского законодательства, регулирующих социально-трудовые отношения; работ российских и зарубежных ученых-практиков; статистических материалов Федеральной службы государственной статистики РФ; обзоров заработных плат и компенсаций на рынке труда, выполняемых кадровыми агентствами и консалтинговыми фирмами; данных, полученных автором в результате исследования.

Научная новизна диссертационного исследования заключается в разработке теоретических положений и научно-методических рекомендаций по учету и внутреннему контролю вознаграждений работникам в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности,

обеспечивающих изменение организационно-функциональной структуры учетно-контрольной службы, обновление учетно-аналитических процедур экономического субъекта и направленных на устранение существующих проблем в расчетах по оплате труда.

В процессе диссертационного исследования были получены следующие **научные результаты, выносимые на защиту:**

- с авторской позиции охарактеризован понятийно-категориальный аппарат расчетов по оплате труда с учетом современных условий хозяйствования, базирующийся на положениях экономической теории и учетных стандартах, что позволило обосновать необходимость организации учета и внутреннего контроля вознаграждений работников (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

- на основе теоретического исследования отечественных стандартов, регулирующих учет вознаграждений работникам, а также анализа международной практики и процедур стандартизации научно обоснована возможность совершенствования отдельных положений по учету и внутреннему контролю элементов оплаты труда (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

- построена бухгалтерская модель начисления выплат и вознаграждений работникам организации на основе методики грейдирования, включающая систему документооборота и организационно-функциональное распределение оплаты труда по должностям, а также разработан калькулятор начисления средней заработной платы, позволяющий определить величину предполагаемой заработной платы по конкретно заданному должностному профилю пользователем информации и величину заработной платы, которую может зарабатывать работник на определенной должности (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12);

- даны рекомендации по совершенствованию положения по бухгалтерскому учету «Учет вознаграждений работникам», основанные на уточнении понятийного аппарата, описании принципов учета расчетов по

оплате труда работников в соответствии с классификацией всех выплат и разделением их на краткосрочные и долгосрочные, установлении порядка признания сумм выплат в виде расходов в балансе, в отчете о финансовых результатах, которые позволят повысить уровень достоверности бухгалтерской отчетности и добиться соответствия раскрываемости в ней информации с учетом требованиями МСФО (п. 1.5 паспорта специальности 08.00.12);

- разработано комплексное методическое обеспечение внутреннего контроля учета вознаграждений работникам, включающее организационно-функциональную структуру службы внутреннего контроля, совершенствование методики учета и контроля просроченной дебиторской задолженности клиентов организации, процедуры учета расчетов по налогу на прибыль и расчету налоговых разниц, основанные на оценке зон риска при ведении организациями налогового учета в соответствии с требованиями Налогового кодекса и ПБУ 18 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (п. 3.2 паспорта специальности 08.00.12);

- определена факторная зависимость между вознаграждениями работников и их налогообложением в целях разработки мер по совершенствованию учета и внутреннего контроля расчетов по оплате труда (п. 1.7 паспорта специальности 08.00.12).

Теоретическая значимость исследования заключается в разработке концепции учета и внутреннего контроля расчетов по оплате труда в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, методико-правовых рекомендаций по развитию системы учета элементов оплаты труда и внесению предложений по улучшению документооборота. На основе исторического анализа совершенствования бухгалтерского учета и контроля теоретически обоснованно понятие термина «вознаграждения работникам». На основе анализа слабых и сильных сторон нормативно-правового регулирования учета расчетов по оплате труда и внутреннего контроля в сфере оплаты труда в отечественной и зарубежной практике,

обоснована возможность совершенствования отдельных положений по оплате труда. Разработаны новые формы и калькулятор начисления средней заработной платы, а также показатели эффективности использования трудовых ресурсов для целей внутреннего контроля системы оплаты труда. Обосновано значение комплексного методического обеспечения бухгалтерского учета и внутреннего контроля для реализации управленческих решений в сфере социально-трудовых отношений.

Практическая значимость диссертационной работы заключается в том, что полученные результаты использованы при учете и анализе оплаты труда, а также при аудите учета расчетов по оплате труда. Это способствует развитию достоверности и оперативности бухгалтерского учета системы оплаты труда и эффективности качественного внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности организации, что позволит получить достоверную и полную информацию о состоянии организации. Предложенные в работе мероприятия по совершенствованию учета и внутреннего контроля расчетов по оплате труда позволят оперативно формировать учетно-аналитическое обеспечение в системе труда и его оплаты предприятия, проводить анализ состояния учета расчетов по оплате труда.

Отдельные разделы диссертационной работы используются в учебном процессе при подготовке специалистов и бакалавров экономического профиля по дисциплинам «Управленческий учет», «Учет и анализ», «Управленческий анализ», «Контроллинг», в ФГБОУ ВПО «Рязанский государственный радиотехнический университет».

Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования. Основные теоретико-методические положения, выводы и практические рекомендации, представленные в работе, доложены на Международных и Всероссийских научно-практических конференциях: «Стратегия развития региона: инфраструктура, экономика, инновации, безопасность, качество» (Россия, г. Воронеж, 2011 г.), «Социально-

экономические проблемы инновационного развития» (Россия, г. Воронеж, 2012 г.), «Анализ современных экономических процессов и информационные технологии» (Украина, г. Днепрпетровск, 2012 г.), «Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы, теория, практика» (Россия, г. Пенза, 2012 г.), «Учетно-налоговая концепция устойчивого развития экономики как инструмент социально-экономического регулирования хозяйствующих систем в условиях международных интеграционных процессов», (Россия, г. Орел, 2013 г.), «Концепция формирования налоговой системы на базе интеграции учетных и аналитических процедур» (Россия, г. Орел, 2013 г.), «Гармонизация международных и отечественных информационных потоков учетно-налоговых систем» (Россия, г. Орел, 2014 г.).

Результаты диссертационного исследования внедрены и используются в практике коммерческих организаций. Положения диссертационной работы использовались при реализации консалтинговых проектов, в которых принимал участие диссертант.

Публикации. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 11 работах общим объемом 5,4 п.л., из них 4 статьи опубликованы в журналах, рекомендованных ВАК. Авторский объем составляет – 5,2 п.л.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, содержащих 33 рисунка, 16 таблиц, заключения, списка литературы, включающего 173 источника, 14 приложений. Общий объем диссертации - 210 страниц.

1 ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ СИСТЕМЫ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ РАБОТНИКАМ

1.1 Экономическая характеристика трудовых ресурсов и доходов физических лиц, определение их связи с объектами учетной классификации элементов оплаты труда

В соответствии с Конституцией Российская Федерация - это социальное государство, которое обеспечивает достойную жизнь и создает условия для свободного развития человека¹.

Государство осуществляет социальную поддержку группам населения, развитие потребительской сферы потребления и услуг, используемые обществом, в частности.помощь учреждений культуры и спорта, низкооплачиваемым слоям населения, престарелым, безработным, инвалидам, образования,создание и развитие общественного здравоохранения.

Одним из направлений реализации социальной политики государства является регулирование доходов государства, предприятий и населения. В соответствии с Гражданским кодексом РФ (статья 136) под доходом понимаются поступления, полученные в результате использования имущества. В соответствии с Налоговым кодексом РФ (статья 41) доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

В следствии этого доходы подразделяются на:

- доходы государства (налоговые и неналоговые) - доход, используемый государством для выполнения собственных функций;

¹Приказ Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. Приказа Минфина России от 04.12.2012 № 154н) // internet resource: <http://base.consultant.ru>

- доходы предприятий (от основной деятельности, от прочих видов деятельности) - денежные средства, получаемые предприятиями после продажи производственных товаров с исключением из них материальных и приравненных к ним затрат;

- доходы населения (физических лиц)¹.

В современном мире в экономической теории определяют три подхода к понятию «доход населения»: экономико-трудовой, статистический, экономико-теоретический (на макро - и микроуровнях)².

В экономико-теоретическом подходе есть микро- и макроэкономические уровни «дохода населения». Макроэкономический уровень - это одна из составляющих национального дохода и является составной частью дохода страны в целом.

На рисунке 1 представлены доходы населения в общем доходе Российской Федерации.

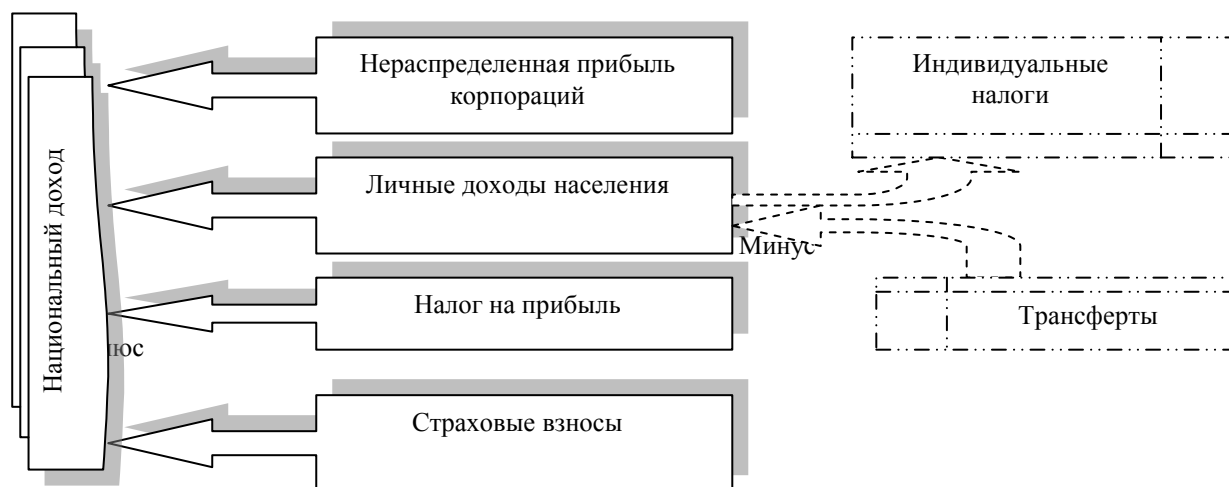


Рисунок 1 – Доходы населения в общем доходе Российской Федерации

В качестве средств на микроуровне доходы населения рассматриваются как средства, домохозяйств, которые они получают в следствии реализации собственных ресурсов, причем уровень дохода зависит от

¹Федченко, А.А. Оплата труда и доходы работников /А.А. Федченко, Ю.Г. Одегов. – М.: Издательский дом «Дашков и К», 2004.- 549с.

²Никитин, С.М. Личные доходы населения (на примере развитых стран) / С.М. Никитин // Мировая экономика и международные отношения. – 2007. - №2. – С.16-23.

производительности труда и нано применяемых ресурсов уровня дохода при реализации находящихся в их собственности ресурсов.

При статистическом подходе под доходами населения подразумевается сумма всех видов поступлений выражающихся в виде денежных или материальных ценностях, полученных в форме оплаты труда, или в виде социальной помощи, льгот, дотаций или пособий.

При экономико-трудовом подходе доходы населения учитываются как натуральные и денежные средства, для осуществления интеллектуального, экономического, физического и морального развития человека, удовлетворении его потребностей, которые состояются из оплаты труда и других источников работников.

На рисунке 2 представлены существующие концепции определения понятия «доход населения».

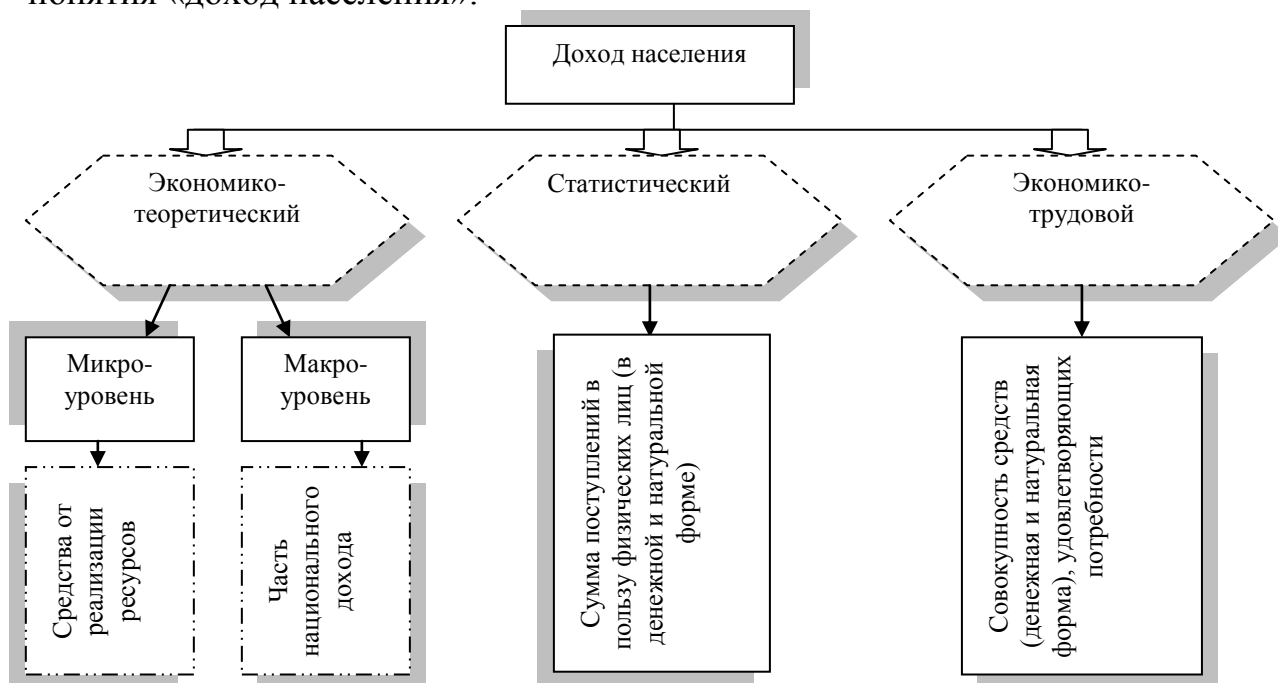


Рисунок 2 – Подходы к определению понятия «доход населения»

Все концепции достаточно близки друг к другу. На основании этого доходы населения определяются как составная часть национального дохода страны, в виде всех сумм поступлений как в денежной форме так и в виде материальных ценностей, полученных за труд, а также в следствии от

различных видов экономической деятельности при использовании собственности или за счет других ресурсов, которые поддерживают и удовлетворяют потребности человека определяя его интеллектуальное, моральное, экономическое физическое состояние.

Доходы населения бывают: трудовые, полученные в результате трудовой деятельности (заработная плата) и нетрудовые (доходы от собственности и доходы неакционерного предпринимательства)¹.

Однако в современном законодательстве классификация доходов не предусмотрена.

Классификация доходов в зависимости от субъектов их получения представлена в приложении 1.

Личный доход физического лица – это совокупность полученных средств и нематериальных благ, куда входят заработная плата как по основной так и по дополнительной работе, дохода по вкладам, депозитам и ценным бумагам, доход от предпринимательской деятельности.²

В настоящее время личные доходы населения подразделяются на три основные группы (Рисунок 3).

1. Заработная плата (по основному месту работы, доход по неосновному месту работы, сезонные заработки, денежное довольствие военнослужащих) - это плата за наемный труд рабочих и служащих независимо от его характера или сферы применения. Структура данной категории личных доходов населения представлена на рисунке 3.

2. Доходы от собственности распределяются на три группы:

а) дивидендный доход – сумма годового дивиденда в процентном выражении от текущей цены акции;

б) процент – плата за предоставление денежной суммы во временное пользование другому лицу или хозяйствующему субъекту;

¹Базылев, Н.И. Экономическая теория: пособие / Н.И. Базылев, С.П. Гурко, М.Н. Базылева. – Мн.: Интерпрессервис; Экоперспектива. - 2001. - 637с.

²Никитин, С.М. Личные доходы населения (на примере развитых стран) / С.М. Никитин // Мировая экономика и международные отношения. – 2007. - №2. – С.16-23.

в) арендная плата или рента - плата за предоставление во временное пользование определенных натуральных ценностей (плата за жилье, аренда помещений, земельная рента).

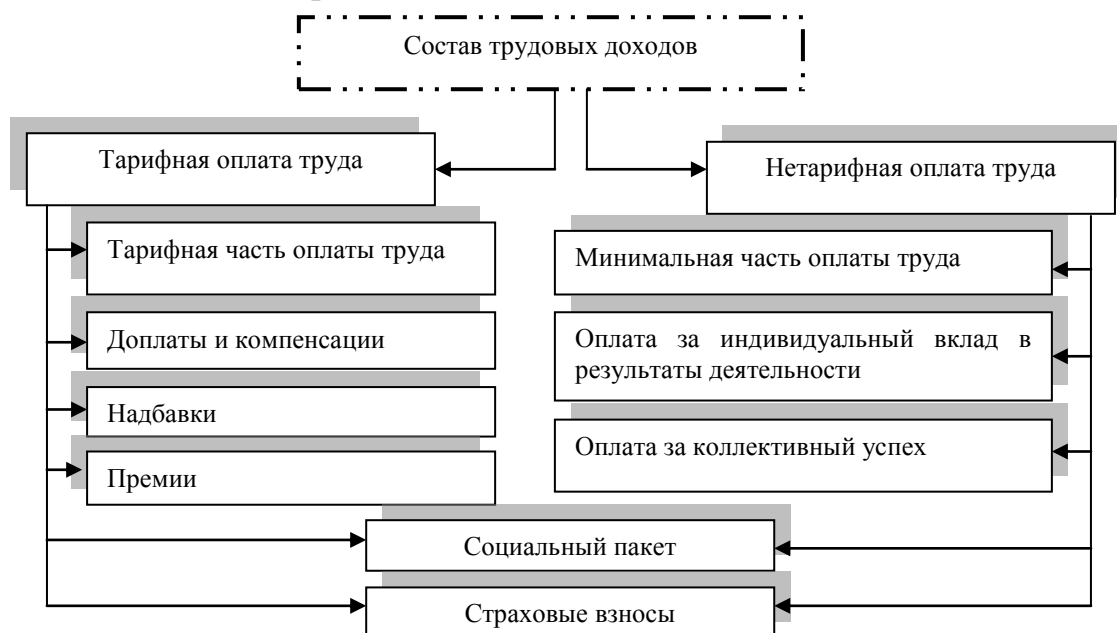


Рисунок 3 – Структура трудовых доходов физических лиц

3. Доход неакционерного предпринимательства – доходы кооператива, индивидуального собственника, партнерства¹.

Состав денежных доходов населения России за 2000-2013 года в таблице 1²:

Таблица 1 – Динамика состава денежных доходов населения России в 2000-2013 гг., в млрд. руб.

Показатель	2000	2005	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Денежные доходы – всего	3984	13819	25244	28698	32498	35648	39904	44165
в том числе:								
доходы от предпринимательской деятельности	612	1580	2584	2735	2873	3187	3414	3677
оплата труда ¹⁾	2502	8782	17256	19300	21190	23388	26332	29178
социальные выплаты	551	1756	3333	4248	5762	6514	7319	8068
доходы от собственности	271	1425	1566	1847	2023	1846	2046	2368
другие доходы	48	276	505	568	650	713	793	874

¹Никитин, С.М. Личные доходы населения (на примере развитых стран) / С.М. Никитин // Мировая экономика и международные отношения. – 2007. - №2. – С.16-23.

²Пятов, М.Л. Смирнова, И.А. Сборник статей: МСФО (IAS) 37: измерение оценочных обязательств / М.Л. Пятов, И.А. Смирнова // СПбГУ, «БУХ 1С». – 2007. - № 7.

С каждым годом отмечается рост денежных доходов населения России. В 2008 году уровень денежных доходов населения вырос на 11 425 млрд. руб. по сравнению с аналогичным показателем, рассчитанным за 2005 год, в 2013 году – на 4 261 млрд. руб. по сравнению с 2012 г.

При этом отмечается повышения показателя заработной платы, но и величины дохода от предпринимательской деятельности, доходов от собственности и иных видов дохода.

Количество денежных средств населения России за 2005 и 2013 год в процентах представлен на рисунке 4.

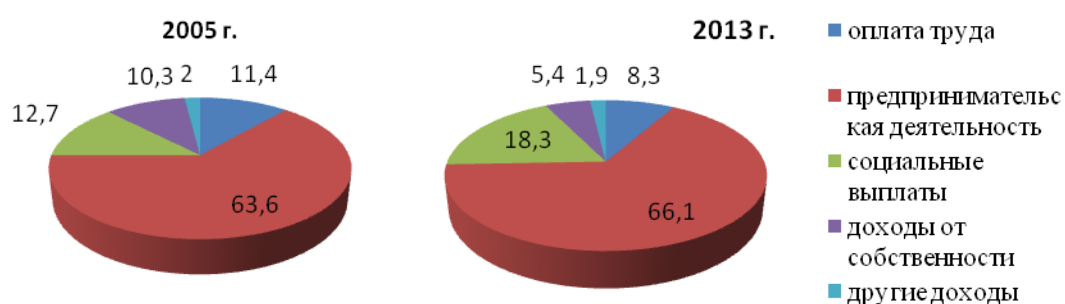


Рисунок 4 –Количество денежных средств населения России за 2005 и 2013 год в процентах

Более 60 %личных доходов населения принадлежат заработной плате. То есть в Российской Федерации уровень трудовых доходов преобладает над нетрудовыми доходами граждан.

Величина среднедушевых денежных доходов населения по регионам Российской Федерации в месяц (по данным органов статистики Российской Федерации) за 2000-2012 гг. представлена в таблице 2¹.

Наибольший среднедушевой денежный доход в месяц установлен в центральном федеральном округе. Данная ситуация сложилась в результате установления высоких доходов в городе Москве (48 622 руб. в месяц).

¹Расстригина, И.А. Заработная плата: удержания и выплаты / И.А. Расстригина. - М. : Финансовая газета, 2007. - 48 с.

Таблица 2 - Величина среднедушевых денежных доходов населения по регионам Российской Федерации в месяц за 2000-2012 гг., в руб.

	1990	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	Место, занимаемое в Российской Федерации 2012 г.
Российская Федерация	0,217	2281	8088	10155	12540	14864	16895	18958	20780	23058	
Центральный федеральный округ		3231	10902	13570	16631	18590	21931	24645	27089	29721	1
Белгородская область	0,195	1555	5276	7083	9399	12749	14147	16993	18800	21563	22
Брянская область	0,202	1312	4788	6171	7626	10083	11484	13358	15348	17422	52
Владимирская область	0,190	1280	4107	5627	7015	9480	10827	12956	14312	16136	65
Воронежская область	0,186	1486	5398	6862	8307	10587	11999	13883	15909	18885	38
Ивановская область	0,193	1038	3480	4457	5684	8343	9351	11124	13006	15930	69
Калужская область	0,202	1311	5343	6925	9185	11612	13380	15477	17557	20621	30
Костромская область	0,193	1439	4985	6398	7857	9608	10696	13315	14574	15808	70
Курская область	0,187	1465	5218	6751	8687	11524	12801	14685	16387	18808	39
Липецкая область	0,193	1772	5591	7611	9472	12085	14487	15936	16811	19777	32
Московская область ²⁾	0,196	1824	7445	10515	14034	19047	20064	22641	25605	29699	10
Орловская область	0,218	1415	4857	5972	7325	10027	10927	13115	14824	16762	58
Рязанская область	0,196	1265	4775	6133	8049	11215	11968	13886	14788	17664	50
Смоленская область	0,191	1720	5483	6723	8228	11222	12616	14546	15969	18250	42
Тамбовская область	0,181	1509	5292	6815	8515	11145	11970	13631	15151	17470	51
Тверская область	0,192	1254	5606	7267	8543	10803	12185	13873	14943	17247	54
Тульская область	0,199	1486	4988	6564	8265	11227	13191	15349	16975	19291	37
Ярославская область	0,205	1804	6321	8263	10101	12816	13425	14491	15509	18513	40
г. Москва ²⁾	0,347	7998	24014	28249	33315	31940	40072	44051	47319	48622	3
Северо-Западный федеральный округ		2269	8996	10889	13163	14915	17390	19837	21184	23403	4
Южный федеральный округ		1592	5757	7245	9277	11423	12929	15114	16584	18603	6
Северо-Кавказский федеральный округ		1130	4537	5948	7548	9675	11402	13253	15050	17076	8
Приволжский федеральный округ		1726	6229	8014	9959	12392	13962	15840	17282	19597	5
Уральский федеральный округ		2744	9581	12170	15222	18952	20073	21832	23908	26175	2
Дальневосточный федеральный округ		2498	8989	11267	13597	15916	18762	20807	22870	25326	3
Сибирский федеральный округ		1933	6731	8434	10414	13045	13714	15007	16568	18322	7

¹⁾ С 2010 г. – включая данные по Чеченской Республике.
²⁾ Данные за 2012 год по Москве и Московской области приведены с учетом изменения их границ с 1 июля 2012 г.

Что же касается Рязанской области, то в 2013 году среднедушевой доход в месяц составил 17 664 руб., что примерно в 2,7 раза ниже, чем аналогичный показатель в городе Москве.

Среднемесячная номинальная заработная плата работников всего по экономике составляет 29 960 руб. (Приложение 2).

При этом наибольший размер начисленной заработной платы в 2013 году по Рязанской области установлен для работников производства кокса, нефтепродуктов и ядерных материалов (37 848,5 руб.) (Приложение 2).

Наименьший среднедушевой доход населения Рязанской области зафиксирован в производстве древесины (8 248,4 руб.) и добычи полезных ископаемых (7 439,8 руб.) (Приложение 2).

По форме выражения доходы подразделяются на денежные и натуральные (Приложение 3).

Натуральные доходы представляет собой всю продукцию, домашнего хозяйства для собственного потребления: птицеводства, скотоводства, продуктов земледелия, а также стоимость обучения, отдыха, питания, коммунальных услуг.

В денежные доходы населения входят денежные средства в виде дивидендов, ренты, сумм от продажи ценных бумаг, недвижимости, продукции сельского хозяйства, скота, оплаты труда работающих лиц, доходов от предпринимательской деятельности, пенсий, стипендий, различных пособий, доходов от собственности в виде процентов, различных изделий и других товаров (включая продажи на неофициальном рынке), доходов от оказанных на сторону различных услуг¹.

Соотношение между денежными и натуральными формами меняется, наиболее распространена денежная форма.

При рассмотрении показателя денежных доходов необходимо учитывать фактор инфляции. Так как этот показатель делит доходы населения на реальные, номинальные и располагаемые.

В номинальный (валовой) доход входят все денежные средства населения от предприятий и организаций всех форм собственности, трансфертные выплаты из государственного сектора (социальные пособия,

¹Косарева, Т.Е. Налогообложение юридических и физических лиц. / Т.Е. Косарева, Л.А.Юринова, Л.Г. Баранова. - М.: Бизнес-пресса. - 2005. – 232с.

выплаты, пенсии), безналичные расчеты, доходы от собственности и другие виды доходов.

Реальный доход - это количество товаров и услуг, которое лицо или группа может приобрести на свой номинальный доход в определенное количество времени, с учетом изменения уровня цен. Этот показатель учитывается при измерении динамики располагаемых доходов¹.

Располагаемый доход – это доход, используемый как в личном потреблении, так и в личном сбережении.

Этапы формирования статистического располагаемого дохода физических лиц (в соответствии с национальной системой формирования дохода) представлен на рисунке 5.

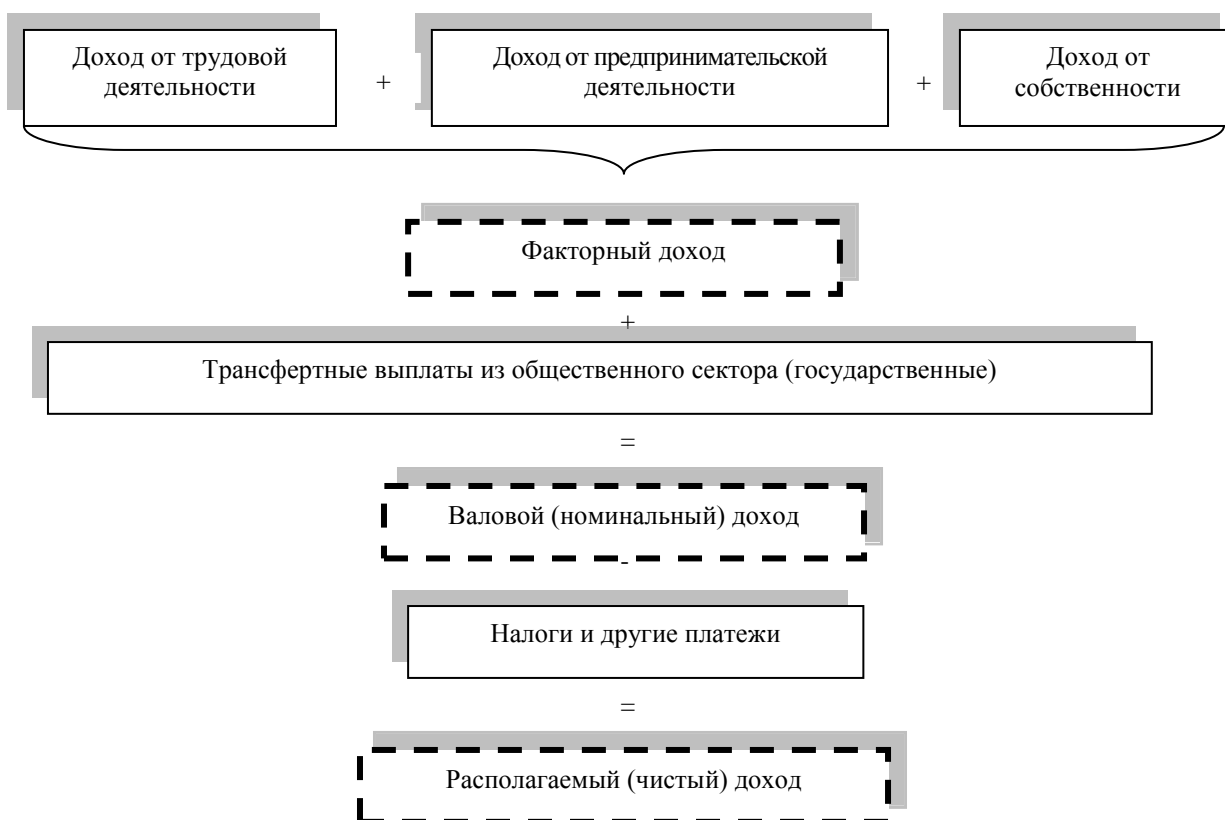


Рисунок 5 – Процесс формирования доходов населения

Валовый доход (номинальный) больше располагаемого дохода на сумму и обязательных платежей и сумму налогов. Поэтому при

¹Елисеев, Т.Н. Его мы можем увеличить: современные взгляды на доходы населения в рыночной экономике России / Т.Н. Елисеев // Российское предпринимательство. – 2007. - №10. – С.92-95.

статистической отчетности располагаемого дохода осуществляется анализ дохода населения за трудовую деятельность, собственность, социальные выплаты, а также средства идущие на уплату страховых платежей и налогов.

Таким образом, в современных экономических условиях наибольший удельный вес в общественных доходах населения занимают вознаграждения работникам.

Исследование теоретических и методико-правовых аспектов стандартизации любого объекта учета, предполагает его определение с позиции экономического содержания.

Анализируя текущее состояние вопроса учета труда и его оплаты, можно говорить о следующих моментах.

Современная тенденция реформирования российской системы учета основывается на зарубежных аналогах, в следствии чего, содержание многих объектов учета не соответствует российской экономической практике.

Экономические процессы в условиях конкурентного рынка предполагают предоставление больших юридических прав собственникам предприятий в определении политики заработной платы и, как следствие, сужение рамок администрирования норм бухгалтерской практики. Специфика российских экономических реалий (отсутствие конкуренции, ценовой диктат монополий, сокрытие доходов и налогов, перевод капиталов в оффшорные зоны и т.д.) обуславливает необходимость усиления мер государственного регулирования и надзора за товарообменными и финансовыми операциями и отражением их результатов в бухгалтерском учете.

Без проведения теоретических и методико-правовых исследований трудно решить это противоречие. Требуется проведение анализа связей между финансовыми, кредитными, налоговыми и другими составляющими экономического процесса и их нормативно-правового регламентирования. Это приведет к определению иерархии процессов, предопределенность результатов одних процессов спецификой функционирования других и их

взаимообусловленность. Без выявления причинно-следственных связей процессуальных экономических отношений трудно разобраться в правильности выбранной стратегии по любой из их совокупности (финансы, налоги или бухгалтерский и налоговый учет).

Современные ученые-экономисты уделяют внимание вопросам учета труда и его оплаты, так как это одно из важных мест в учетной системе организации.

Чая В.Т. и Латыпова О.В. рассматривают заработную плату, как экономическую категорию, выражающую в денежной форме часть национального дохода, которая распределяется по количеству и качеству труда, затраченного каждым работником, и поступает в его личное потребление¹.

Вещунова Л.В. определяет оплату труда как совокупность средств, выплаченных работникам в денежной и натуральной форме как за отработанное время, выполненную работу, так и в установленном законодательстве порядке за неотработанное время².

Практически, данное определение оплаты труда дополняется Суглобовым А.Е. и Жарылгасовой Б.Т.: фонд заработной платы – это условный фонд предприятия, включающий общую сумму средств в денежной и неденежной формах, распределенных между его работниками в соответствии с количеством и качеством их труда, а также сумму гарантий и компенсаций, связанных с условиями труда³.

В таблице 3 представлены определения заработной платы с позиции ученых-практиков.

¹Чая, В.Т. Бухгалтерский учет / В.Т. Чая, О.В. Латыпова. - М.: КноРус, 2007.- 496 с.

²Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет / Н.Л. Вещунова – Изд. 3-е, перераб. и доп. - М. : Проспект, 2010. - 843 стр.

³Бодяко, А.В. Разработка положения по бухгалтерскому учету «Учет вознаграждений работникам» / А.В. Бодяко // Актуальные проблемы управления.- 2009: Материалы 14-й Всероссийской научно- практической конференции, ГУУ, 28-29 октября 2009 г.- с. 205-209.

Таким образом, в экономической литературе даются различные определения оплаты труда, проанализировав которые можно выделить основные подходы к определению её сущности.

Одни авторы выделяют критерий рассмотрения сущности заработной платы как основной формы распределения по труду. С этой позиции заработная плата предстаёт как личный трудовой доход работника, определяемый по количеству и качеству труда¹. Другая группа авторов определяют подход, который состоит в рассмотрении оплаты труда как денежного выражения стоимости или цены рабочей силы².

Таблица 3 - Определения заработной платы, данные разными авторами

Автор	Определение заработной платы
А. К. Саакян ³	это форма личных денежных доходов трудящихся, получаемых за затраты труда определённого количества и качества и его индивидуальные и коллективные результаты, начисляемые по правилам и нормам, установленными компетентными органами
З. А. Капелюк ⁴	вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера
В. В. Адамчук ⁵	элемент дохода наёмного работника, форму экономической реализации права собственности на принадлежащий ему ресурс труда. Для работодателя, покупающего ресурс труда для использования его в качестве одного из факторов производства, заработная плата наёмных работников является одним из элементов издержек производства
Л. П. Владимирова ⁶	выплаты работодателя в денежном и натуральном выражении, образующие текущий доход работника, а также отчисления на социальное страхование работника по старости, болезни, при несчастном случае и др., а также цена стоимости предметов потребления и услуг, которые обеспечивают воспроизводство трудоспособности работника, удовлетворяющей физические и духовные потребности его и членов его семьи
А. П. Егоршин ⁷	цена рабочей силы, соответствующая стоимости предметов потребления и услуг, которые обеспечивают воспроизводство рабочей силы, удовлетворяют материальные и духовные потребности работника и членов его семьи

¹Чая, В.Т. Бухгалтерский учет / В.Т. Чая, О.В. Латыпова. - М. : КноРус, 2007.- 496 с.

²Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет / Н.Л. Вещунова – Изд. 3-е, перераб. и доп. - М. : Проспект, 2010. - 843 стр.

³Саакян, А.К. Управление персоналом в организации / А.К.Саакян, Г.Г.Зайцев, Н.В.Лашманова. - С-Пб.: Питер, 2002. - 176 с.

⁴Капелюк, З.А. Организация, нормирование и оплата труда на предприятиях торговли и общественного питания: Учебное пособие / З.А. Капелюк. - М.: Омега-Л, 2006. - 224 с.

⁵Адамчук, В.В., Ромашов О.В., Сорокина М.Е. Экономика и социология труда: Учебник.— М.: ЮНИТИ, 2007. - 407с.

⁶Владимирова, Л. П. Прогнозирование и планирование в условиях рынка. Учебное пособие / Л.П. Владимирова. - М.: Дашков и К., 2006.

⁷Егоршин, А.П. Сценарии развития высшего образования в России / А.П. Егоршин // Высшее образование в России. 2006. № 5. С. 21-26

Многие экономисты и практики, опираясь на финансовый менеджмент, доказывают, что вместо понятия «зарплата» следует употреблять понятие «трудовой доход». В противовес им другие экономисты, ставят под сомнение правомерность использования этого понятия в бухгалтерской науке и практике. От ответа на этот вопрос зависит не только развитие учетной науки, но и точность фиксирования многочисленных форм категории «заработная плата» в практической системе бухгалтерских записей.

В настоящее время представляется актуальной проблема приведения в соответствие всех характеристик экономических выгод работника (заработная плата, компенсации, премии и др.), получаемых от работодателя, требованиям конкурентного рынка и международным нормам регулирования трудовых отношений, включая бухгалтерский учет (производственно-хозяйственный, финансовый, налоговый) и отчетность.

Многие специалисты российского бухгалтерского учета пользуются термином «вознаграждения работникам», подразумевая все формы «выплат и других льгот и выгод персоналу, предоставляемых компанией в обмен на услуги работников. Такие выплаты включают в себя краткосрочную (текущую) оплату труда, социальные выплаты и неденежные вознаграждения, вознаграждения по окончании трудовой деятельности (пенсии), другие долгосрочные вознаграждения, а также выходные пособия и компенсации, выплаты долевыми финансовыми инструментами (опционами)». В таком же понимании понятие вознаграждения имеется в проекте Минфина РФ «Учет вознаграждений работникам»¹. К вознаграждениям работникам относятся все виды возмещения работникам организации и в пользу работников третьим лицам (включая членов семей работников) за выполнение работниками своих трудовых функций вне зависимости от формы выплаты (денежная, натуральная).

Учет всех затрат труда, их экономически обоснованная классификация, являются важнейшим фактором, определяющим не только показатели

¹Гаврикова, И.А. Выплачиваем премию по итогам года / И.А. Гаврикова // Зарплата. – 2009. - №1. – С.99-116

производительности труда и роста прибыли работодателя, но и фиксирующим величину финансовых вложений работодателя в создание условий для высокопроизводительной трудовой деятельности.

Классическая политическая экономия исходила из того, что рынок труда, где реализуется лишь один производственный ресурс, как и все прочие рынки, действует на основе ценового равновесия. Основным рыночным регулятором служит цена рабочей силы. С помощью заработной платы, по оценке представителей этой концепции, регулируется спрос и предложение рабочей силы, поддерживается их равновесие. Цена на рабочую силу гибко реагирует на потребности рынка, увеличиваясь или уменьшаясь в зависимости от спроса и предложения.

Заработная плата на поверхности капиталистических отношений предстает как плата за труд, и поэтому К. Маркс¹ называл ее «превращенной формой стоимости и цены товара «рабочая сила». В трактовке кейнсианцев и монетаристов регулятором рынка труда в силу его неравновесия должны выступать субъекты государственной власти, уменьшая или увеличивая совокупный спрос и устанавливая нижние границы заработной платы (прожиточный минимум). Заработная плата при социализме определялась как доля работника в производимом национальном доходе, которая в денежной форме поступала в личное потребление в соответствии с законом распределения по труду.

Возмещение затрат труда посредством денежной формы стоимости или в натуральном выражении является одним из базовых положений компенсационной теории. Термин «компенсации» закреплен и в Трудовом кодексе РФ, согласно которому компенсации представляют собой «денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных предусмотренных федеральным законом обязанностей». В действующей редакции Кодекса РФ (ст. 165)

¹Маркс, К. Капитал. Критика политической экономии/ пер. И.И. Скворцова-Степанова. - М., Политиздат, 1978, - 648 с.

указаны компенсации, которые используются при: «направлении в служебные командировки; переезде на работу в другую местность; исполнении государственных или общественных обязанностей; совмещении работы с обучением; вынужденном ее прекращении не по вине работника; предоставлении ежегодного оплачиваемого отпуска; в некоторых случаях прекращения трудового договора; в связи с задержкой по вине работодателя выдачи трудовой книжки при увольнении работника».

Зарубежными авторами по вопросу оплаты труда и компенсации относятся к выплатам работодателя, работнику вне зависимости от их формы: материальной, денежной, в форме услуг или льгот. Из них большинство делят суммарные компенсационные выплаты на две большие группы: денежные компенсационные выплаты, связанные с характером выполняемой работы, функциями и результатами труда работника, и льготы.

В российских толковых словарях «компенсация» трактуется как возмещение и вознаграждение¹. В российской литературе по экономике и на практике используется чаще - возмещение. В Трудовом кодексе РФ компенсации описаны как денежные выплаты, установленные в целях возмещения работникам затрат, связанных с исполнением ими трудовых или иных предусмотренных федеральным законом обязанностей².

Милкович Д.Т. и Ньюман Д.М.³ выделяют группу «денежные компенсации» и «группу льгот». К денежным компенсациям относятся: корректировка базовой ставки заработной платы за заслуги и в связи с ростом стоимости жизни независимо от эффективности деятельности; базовая ставка заработной платы; долгосрочные системы поощрений (право покупки акций по определенной выгодной цене, фондовые опционы), краткосрочные поощрения другие. К группе льгот относятся компенсации, защищающие

¹Большой экономический словарь/ под ред. А.Н. Азриляна- 5-е изд. Доп. и перераб.- М.: Институт новой экономики, 2002.

²Трудовой кодекс Российской Федерации (утв. Законом от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ). - М.: Проспект, 2009, 260 с.

³Милкович, Дж. Т. Система вознаграждений и методы стимулирования персонала/ Джорж Т. Милкович, Джери М. Ньюман; пер. с англ. - М.: Вершина. – 2005. - С.26.

доходы работника (пенсионные программы, социальные страховки, медицинские); выплаты, компенсирующие отсутствие работника на рабочем месте по семейным обстоятельствам или в связи с выполнением общественных поручений; пособия, которые обычно обусловлены необходимостью компенсации затрат, связанных с выполнением трудовых обязанностей (пособие на жилье при миграции работника в другой регион в связи с производственной необходимостью, предоставление автомобиля и т.п.).

Хендерсон Р.И.¹ классифицирует все компенсации, базируясь на восьми понятиях:

- плата за работу и производительность;
- плата за нерабочее время;
- продолжение выплат при нетрудоспособности;
- продолжение выплат при утрате работы; отсроченный доход;
- продолжение выплат на супруга (семью);
- охрана здоровья, от несчастного случая, обязательства;
- оплата, эквивалентная доходу.

Каждое понятие включает в себя несколько компенсационных компонентов, обладающих определенными свойствами. Компенсации, в данной трактовке, - это часть общей системы вознаграждений, которые получает работник от работодателя. Хендерсон Р.И. видит компенсации как часть вознаграждений в натуральной и монетарной формах, и отмечает состав совокупного вознаграждения в компонентах: компенсационную и некомпенсационную .

Н Т. Стивенс М. Армстронг² по данному вопросу указывают, что понятие общего вознаграждения включает в себя: количественные элементы (заработная плата, надбавки и льготы), традиционные, нефинансовые

¹Хендерсон, Р. Компенсационный менеджмент. 8-е изд./ Пер. с англ. под ред. Горелова Н.А. - Спб.: Питер, 2004.- С.83

²Армстронг, М. Оплата труда: Практическое руководство по построению оптимальной системы оплаты труда и вознаграждения персонала/ Пер. с англ. под науч. ред. Т.В. Герасимовой. - Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2007.- С.14.

элементы, нематериальные. Например, принятие на себя ответственности, карьерный рост, развитие, обучение, внутреннюю мотивацию, которую обеспечивает работа сама по себе, качество профессиональной жизни, поддерживаемое организацией.

С ними согласны и уже упомянутые Д.Т. Милкович и Д.М. Ньюман¹, называя нематериальную часть вознаграждения относительным доходом. Нематериальные доходы от работы: гарантия занятости, признание и статус, интересная работа, возможность учиться, оказывают благоприятное влияние на поведение работников. Другие относительные формы такие как членство в команде великолепных коллег, моральное удовлетворение от успешного преодоления новых трудностей и т.п. Нефинансовые вознаграждения могут быть многообразны, удовлетворяющие эмоциональные, интеллектуальные запросы, дающие возможность раскрыться и использовать свои знания и талант в совместной работе с коллегами при взаимопомощи.

В течение XIX века в Западной Европе господствовала теория заработной платы, основанная на понятии прожиточного минимума². В настоящее время оно трансформировалось в понятие «минимальный размер оплаты труда (МРОТ)», который служит критерием при расчете многих платежей в бюджетную систему государства, при выделении материальной помощи и т.д. МРОТ играет роль административного норматива при определении размеров стипендий, пенсий, социальных выплат, штрафов и пени.

Главными факторами, определяющими рынок труда, являются: темпы и уровень развития экономики, конкурентоспособность, научно-техническое оснащение процесса труда и его экологичность, наличие социальных гарантий и компенсаций, система учета, анализа и контроля выплат работникам.

¹Милкович, Дж. Т. Система вознаграждений и методы стимулирования персонала/ Джорж Т. Милкович, Джери М. Ньюман; пер. с англ. - М.: Вершина. – 2005. - С.26

²Карагод, В.С. Теория и методология международной системы корпоративной социальной отчетности. - М.: «Бухгалтерский учет», 2005. - 252 с.

Согласно Трудовому кодексу РФ, организация самостоятельно устанавливает систему оплаты труда. Как правило, внутрикорпоративная система отражает цели организации, устремления руководителей, традиции в рамках действующего трудового законодательства и имеющихся финансовых ресурсов. При этом в пределах одной организации разным категориям работников может быть установлена разная система оплаты труда.

Существующие в мировой и отечественной практике модели формирования системы оплаты труда могут служить определенными ориентирами, требующими корректировки для конкретной компании. Ошибки с выбором системы оплаты труда, могут привести к тому, что сама система из мотивационной модели может стать демотивационной. Сторонники теории научного управления персоналом убеждены в том, что вознаграждения материально-экономического характера обязательно ведут к усилению мотивации

Применение теории потребностей А. Х. Маслоу к заработной плате позволяет сделать вывод о том, что она удовлетворяет многие потребности различного типа - физиологические, потребности уверенности в будущем и признании¹.

Ф. Герцберг писал, «что заработная плата, надлежащим образом связанная с результатами» труда сотрудника, может становиться мотивирующим фактором результативности труда, т.е. обычно зарплата не связана непосредственно с результативностью и является гигиеническим фактором»². Таким образом, только при наличии определенных условий рост зарплаты стимулирует повышение производительности труда. Одно из таких условий заключается в том, что люди должны верить в существование четкой связи между зарплатой и производительностью труда, и конкретно в то, что увеличение производительности труда обязательно приведет к росту

¹Маслоу, А.Г. Мотивация и личность.- СПб.: Евразия, 1999.- 478 с.

²Керимов, В.Э. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / В.Э. Керимов – Изд. 2-е, перераб. и доп. – М. : Дашков и К, 2008. – 681 с.

заработной платы. При этом на практике, часто компенсируют затраченные работником усилия в соответствии со стажем и проведенным на работе временем, а вовсе не по характеристикам достигнутых результатов¹.

Работник расценивает заработную плату как доход, который он получает в обмен на свой труд на предприятии. Естественно, что работник заинтересован в увеличении этого дохода за счет как роста цены труда на трудовом рынке, так и зарплату своих трудовых ресурсов для увеличения заработка.

Что касается понятия «вознаграждение», то в Большом экономическом словаре «вознаграждение за труд» - это «плата, поощрение за выполненную работу, труд; выплачивается, как правило, в денежной форме в соответствии с количеством и качеством труда работника, его трудом и результатами его работы. Формами вознаграждения за труд могут быть заработная плата, премии, доплаты и надбавки, а также поощрения в виде ценных подарков, ценных бумаг, предоставления жилья на льготных условиях и др.». Следовательно, «вознаграждение за труд» является более емким понятием, чем категория «заработная плата». Представляя собой текущее вознаграждение наемных работников за время работы и результатов труда, заработная плата является менее объемным понятием, чем понятие «компенсации».

Таким образом, «заработная плата», включающаяся компенсации разной функциональной направленности, является наиболее узким понятием из всех трех рассматриваемых.

«Компенсация» включает в себя «возмещение» и «вознаграждение», и используется в российской практике. Это вызвано тем, что в современных системах стимулирования труда используются и другие выплаты, не входящие в состав, такие как: расходы организации на развитие человеческого капитала финансируемые из прибыли организации, выплаты социального характера, а также компенсации, обусловленные трудовой

¹КонвенцииМОТ // internet resource: www.grandars.ru/college/pravovedenie/konvencii-mot.html

деятельностью и так далее.

Таким образом, к компенсациям относятся все вознаграждения работника за период социально – трудовых отношений, полученных от работодателя. Такие компенсации определяют объем денежных вложений работника в инвестиции для формирования и развития человеческого капитала, при этом размер компенсации данного работника зависит от:

- а) сложившегося в обществе уровня потребления материальных благ, обусловленного развитием его производительных сил;
- б) соответствия рабочего потенциала требованиям рынка функционирующей организацией;
- в) так называемой переменной заработной платы – выплат, сверх законодательно установленных, которые указывают процент человеческого капитала.

Рофе А.И. считает, что «для предпринимателя заработная плата – это расход, и он стремится к его уменьшению при расчете на единицу продукции путем как более эффективной нагрузки работника в течение всего рабочего дня, так и более рационального производства в организации труда, увеличивая его технический уровень и более жесткого нормирования труда. Выступая в качестве расхода, заработная плата должна гарантировать получение нужного работодателю результата, побуждая работника к определенной активности. Эту функцию заработной платы принято называть стимулирующей. При покупке труда работодатель также желает создать более выгодные для себя «ставки заработной платы». Так как современные условия «цена труда» усложняется работодатель желает минимизировать расчет на единицу продукции все виды издержек рабочей силы и не только заработную плату»¹.

В Трудовом кодексе РФ (в статье 129 «Основные понятия и определения»), оплата труда определена как «система отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат

¹Мальтус, Т.Р. Опыт закона о народонаселении/ перевод И.А. Вернера. - М., 1895

работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами»¹. В следствии этого, заработная плата трактуется как «вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера».

Таким образом, «оплата труда» имеет много аспектов, в которых отражены положения Конституции РФ о функциях и роли Российской Федерации как социального государства (различные виды социальных выплат работникам), Трудового кодекса РФ (выплата заработной платы и многочисленных видов доплат), Гражданского кодекса РФ (виды оплачиваемых договоров с работниками), Налогового кодекса РФ (удержание налога на доходы физических лиц), а также других федеральных законов (о страховых взносах, а также другие законодательные акты о социальном обеспечении, о пенсиях и т.д). Выполняя предписания российского трудового законодательства, работодатель несет конституционные обязательства по социализации трудовых отношений (оплата больничных, отпусков и др.).

В соответствии с принципами, закрепленными Всеобщей декларацией прав человека, ст. 37 Конституции РФ провозглашает право оплаты труда без дискриминации и не меньше установленного федеральным законом уровня МРОТ. Это право относится к основным трудовым правам работника. Одновременно его можно рассматривать в качестве принципа правового регулирования оплаты труда. При установлении любой системы заработной платы за труд равной продолжительности и сложности должна быть предусмотрена равная оплата.

В соответствии со ст. 22 Трудового кодекса работодатель обязан

¹153. Трудовой кодекс Российской Федерации (утв. Законом от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ). - М.: Проспект, 2009. - 260 с.

обеспечить работнику равную оплату за равноценный труд. Необоснованные различия в заработной плате, т.е. различия, не связанные с деловыми качествами работника, количеством и качеством его труда, рассматриваются как дискриминация (ст. 3 ТК РФ).

На рисунке 6 представлено обоснование содержания понятия «оплата труда», обозначенного как «V» в совокупности объективных факторов расширенного воспроизводства.

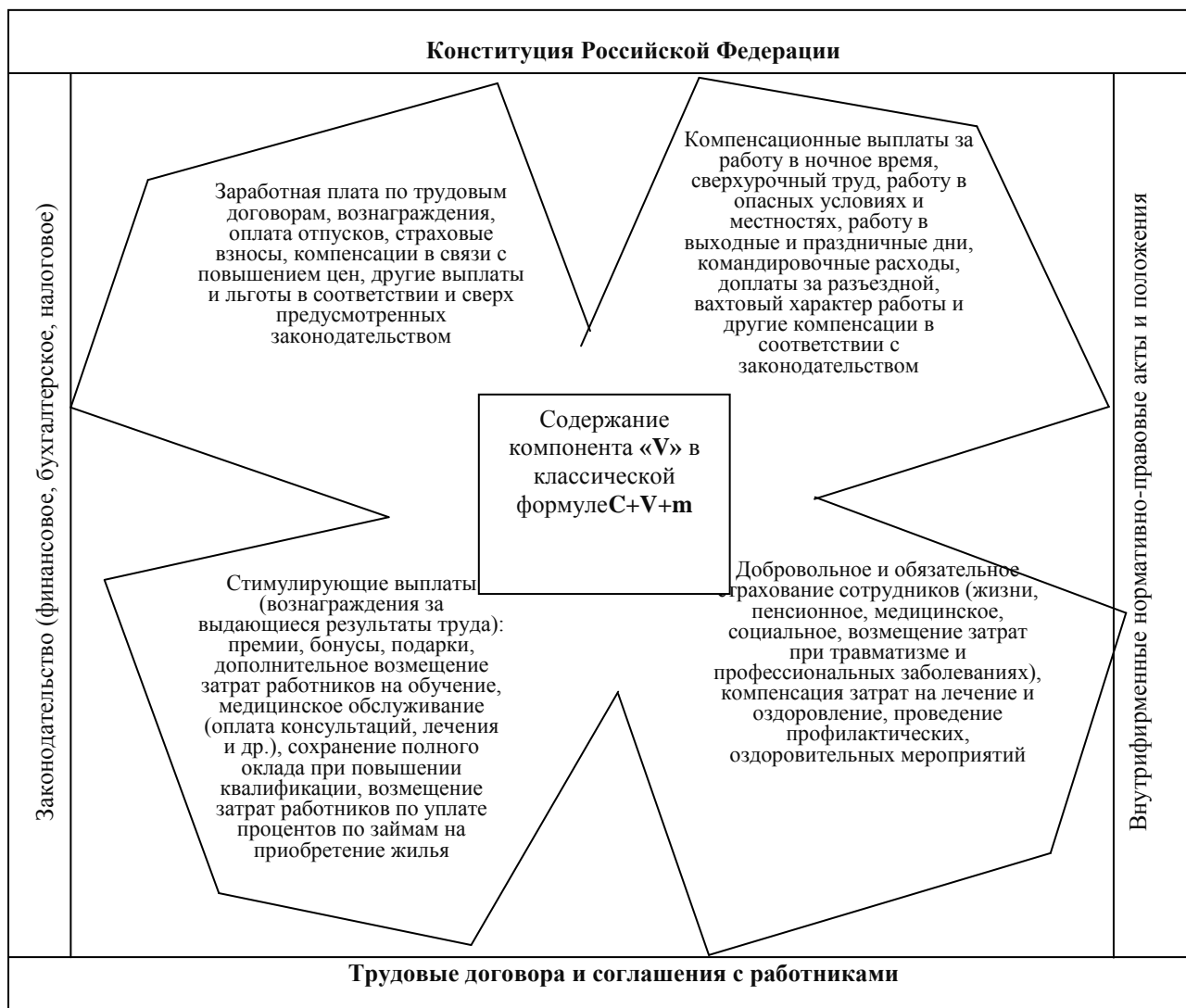


Рисунок 6 - Понятия «оплата труда», согласно экономической теории, компоненту «V»

Завершая анализ исследования вопросов идентификации элементов оплаты труда по экономическому содержанию и их систематизации для целей формирования системы учета и внутреннего контроля, можно

сказать следующее:

1) с позиций экономической теории, заработная плата представляет собой материализацию трудовых отношений и в тоже время базовую часть средств, направляемых на потребление, как доли дохода (чистая продукция), зависящая от выполненной работы коллектива и распределяющаяся между работниками учитывая количество и качество затраченного труда, личным вкладом каждого работника и размерами вложенных капиталов;

2) с позиций теории компенсационного управления компенсация затрат труда и жизнеобеспечения - это экономически predetermined результатами труда совокупность выплат за результаты труда (заработная плата), вознаграждений и социально-экономических компенсаций и различного рода доплат;

3) с позиции бухгалтерского учета, с целью развития стандартизации его объектов и методов, необходимо организовывать учет и внутренний контроль вознаграждения работников, объединяя важные теоретические основания экономической теории, и теории компенсационного менеджмента, положений теории учета и нормы налогового права.

1.2 Теоретическое исследование отечественных стандартов, регулирующих учет и контроль вознаграждений работникам

В результате перехода к рыночным отношениям и в связи с изменением структуры экономики и финансовой системы, система нормативно-правовых актов, регулирующих социально-трудовые отношения, организацию бухгалтерского учета и внутреннего контроля, подверглась существенному реформированию. Частично это было вызвано изменениями, происходящими в международной учетной практике.

Весь комплекс социально-трудовых отношений регулируется в соответствии с Конституцией РФ, федеральными конституционными законами и другими нормативными правовыми актами, которые содержат нормы трудового права (Рисунок 7).

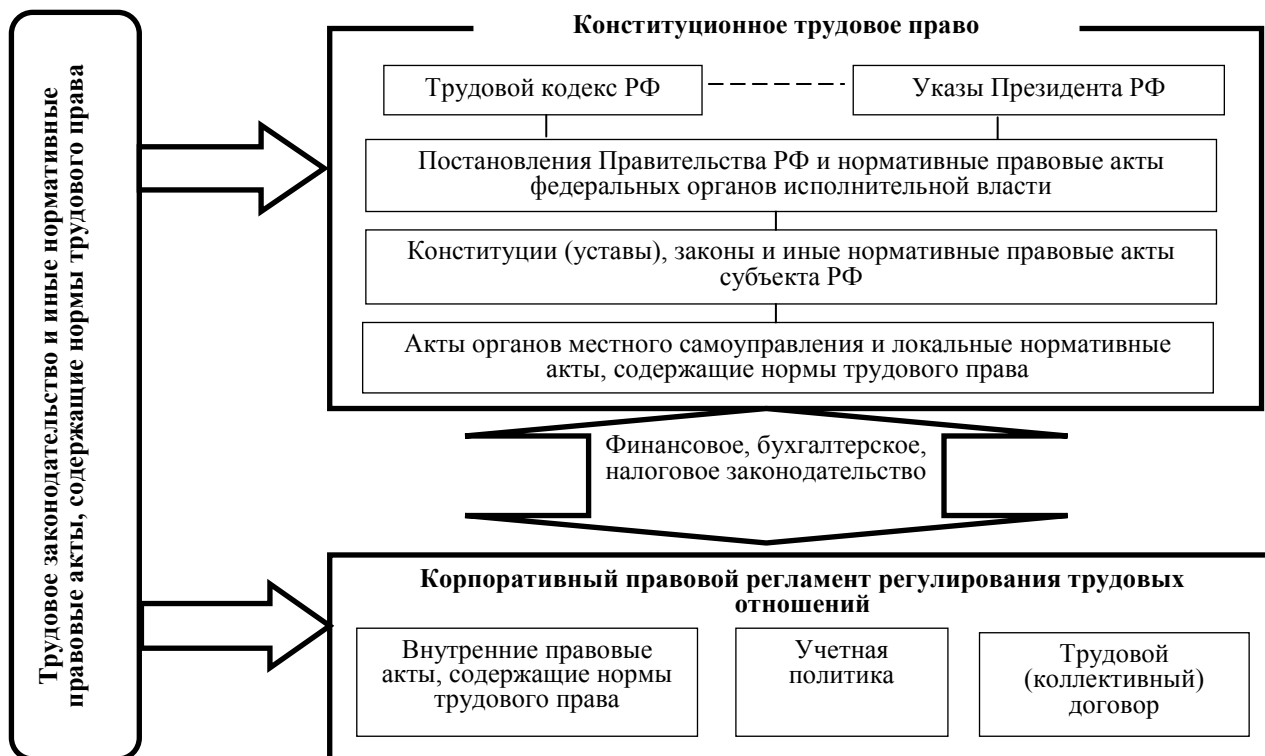


Рисунок 7 - Правовой контур трудовых отношений, учета и контроля

Исследование практики нормативно-правового регулирования учета вознаграждения работников выявило отсутствие должного нормативного обеспечения систем учета, аудита и внутреннего контроля операций по оплате труда, как на государственном, так и корпоративном и внутрихозяйственном уровнях.

Основным документом регулирования трудовых отношений является Трудовой кодекс РФ,¹ который имеет бесспорный приоритет перед иными федеральными законами, содержащими нормы трудового права. Все иные нормативные правовые акты (указы Президента РФ, постановления Правительства РФ и т.д.) не должны противоречить Трудовому кодексу РФ.

¹Трудовой кодекс Российской Федерации (утв. Законом от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ). - М.: Проспект. - 2009. - 260 с.

Согласно ст. 45 Трудового кодекса отношения «субъект государственно-институционального регулирования (министерства и ведомства) - работодатель - профсоюз - работник» регламентированы соглашением, представляющим собой «правовой акт, регулирующий социально-трудовые отношения и устанавливающий общие принципы регулирования связанных с ними экономических отношений, заключаемый между полномочными представителями работников и работодателей на федеральном, межрегиональном, региональном, отраслевом (межотраслевом) и территориальном уровнях социального партнерства в пределах их компетенции». В статье 15 Трудового Кодекса РФ трудовые отношения определены как «отношения, основанные на соглашении между работником и работодателем о личном выполнении работником за плату трудовой функции (работы по определенной специальности, квалификации или должности), подчинении работника правилам внутреннего трудового распорядка при обеспечении работодателем условий труда, предусмотренных трудовым законодательством, коллективным договором, соглашениями, трудовым договором»¹.

Важным принципом трудового права является обеспечение права каждого работника на выплату справедливой заработной платы, уменьшая установленное Законом минимального размера оплаты труда (МРОТ). Определение МРОТ дает Федеральный закон «О минимальном размере оплаты труда» от 19 июня 2000 г. № 82-ФЗ (ред. от 2 декабря 2013 г.)². Минимальный размер оплаты труда – это сумма месячной заработной платы, регламентируемая федеральным законом, за труд неквалифицированного работника, полностью отработавшего норму рабочего времени. В расчет минимальной месячной заработной платы не включаются доплаты и надбавки, премии и другие поощрительные выплаты, а также выплаты за

¹ Там же.

² Федеральный закон «О минимальном размере оплаты труда» от 19 июня 2000 г. № 82-ФЗ (ред. от 24 июля 2009 г.)// internet resource: <http://base.consultant.ru>.

работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, иные компенсационные и социальные выплаты.

Размер минимальной заработной платы в субъектах РФ устанавливается с учетом социально-экономических условий осуществления трудовой деятельности и проживания в данном регионе и имеет целью повышение уровня оплаты труда по сравнению с установленным на федеральном уровне.

Ограничение выплаты основной заработной платы данным минимумом возможно только при условии соразмерности этого минимума стандартным потребностям жизнеобеспечения человека.

Регулирование оплаты труда в налоговой среде осуществляется Налоговым кодексом Российской Федерации (в ред. от 4 октября 2014 г.)¹, главой 23 «Налог на доходы физических лиц».

От правового статуса физического лица (резидент или нерезидент Российской Федерации) и вида его дохода зависят особенности налогообложения с доходов физических лиц.

Налоговым резидентом РФ признается физическое лицо, фактически находящееся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев признается налоговым резидентом Российской Федерации не прерывается при его краткосрочном (менее шести месяцев), выезде за пределы страны для обучения или лечения.

При этом резиденты полностью несут налоговую ответственность с дохода по всем источникам и внутренним, и внешним, а не резиденты только с доходов, расположенных в Российской Федерации.²

Для нерезидентов Российской Федерации налогообложению подлежат только налоги на доходы физических лиц независимо от вида деятельности (трудовой или нетрудовой доход).

¹Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая: по сост. на 1 марта 2014 года. – М.: ООО «Рид Групп», 2014.- 720 с. – (Новейшее законодательство России).

²Косарева, Т.Е. Налогообложение юридических и физических лиц. / Т.Е. Косарева, Л.А.Юринова, Л.Г. Баранова.- М.: Бизнес-пресса, 2005. – 232с.

Порядок налогообложения доходов физических лиц на территории Российской Федерации представлен на рисунке 8.

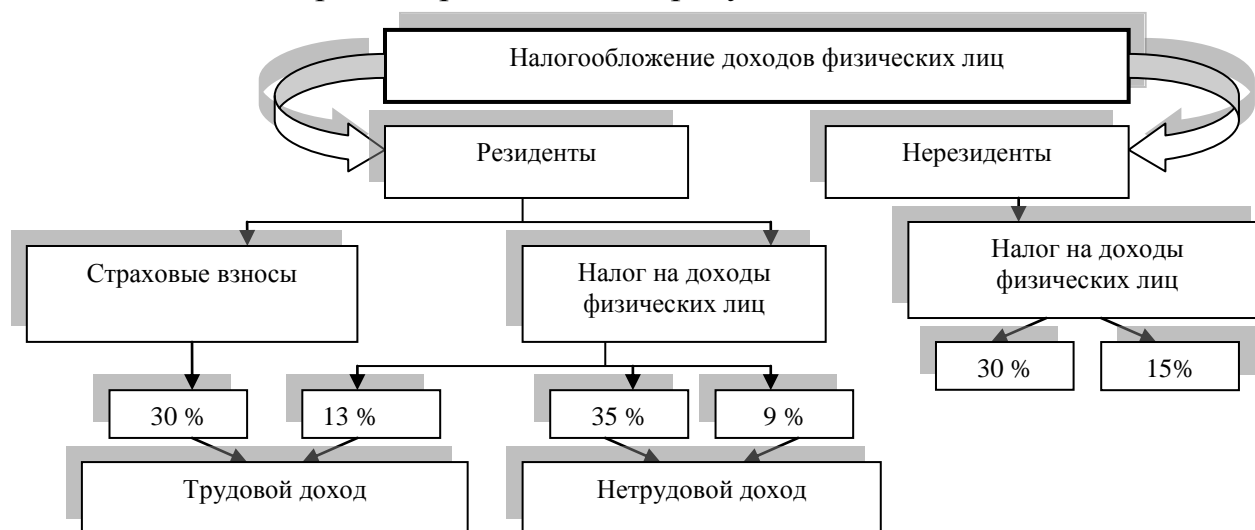


Рисунок 8 - Порядок налогообложения доходов физических лиц на территории Российской Федерации

На доходы - резидентов Российской Федерации определены дифференцированные ставки налога на доходы физических лиц в зависимости от вида дохода, а также установлена обязанность работодателей уплачивать страховые взносы с заработной платы работников. В отношении нерезидентов Российской Федерации определена ставка налога на доходы физических лиц в размере 30% и 15% в зависимости от вида дохода.

В главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации «Налог на прибыль организаций» установлен состав расходов на оплату труда, уменьшающий налоговую базу при налогообложении прибыли (ст. 255 НК РФ). Данные расходы должны быть предусмотрены нормами законодательства России, трудовыми и (или) коллективными договорами (контрактами).

Большое значение в учете труда и его оплаты имеет Гражданский кодекс Российской Федерации, в соответствии с которым (ст. 64) работники

являются кредиторами второй очереди по отношению к работодателю-банкроту.¹

Удовлетворение задолженности по заработной плате, возникшей после принятия арбитражным судом заявления о признании организации банкротом, регулирует также ст. 134 Федерального закона от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (ред. от 12.3.2014 г.)².

Федеральный закон «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ (ред. от 4 июня 2014 г. №143-ФЗ)³ регулирует отношения, связанные с исчислением и уплатой (перечислением) страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации на обязательное пенсионное страхование, Фонд социального страхования Российской Федерации на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования обязательное медицинское страхование, а также отношения, возникающие в процессе осуществления контроля за исчислением и уплатой (перечислением) страховых взносов и привлечения к ответственности за нарушение законодательства Российской Федерации о страховых взносах.

Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ (в ред. от 28.06.2014 г. №192-ФЗ)⁴ регулирует правоотношения в системе обязательного социального страхования на случай

¹ Гражданский кодекс РФ от 30.11.1994 №51-ФЗ (в ред. от 5 мая 2014 г.) // internet resource: <http://www.consultant.ru>

² Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (в ред. от 12.03.2014 г.)// internet resource: <http://www.consultant.ru>

³ Федеральный закон «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ (в ред. от 4 июня 2014 г. №143-ФЗ) // internet resource: <http://www.consultant.ru>

⁴ Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ (в ред. от 28.06.2014 г. №192-ФЗ)// internet resource: <http://www.consultant.ru>

временной нетрудоспособности и в связи с материнством, определяет круг лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, и виды предоставляемого им обязательного страхового обеспечения, устанавливает права и обязанности субъектов обязательного социального страхования на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также определяет условия, размеры и порядок обеспечения пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячным пособием по уходу за ребенком граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Во «Всеобщей декларации прав человека», принятой Генеральной Ассамблеей ООН 10.12.1948 г.¹ утверждены основные принципы регламентации оплаты труда. В частности, статья 23 Декларации предусматривает, что каждый человек, без какой-либо дискриминации, имеет право на равную оплату за равный труд и на справедливое и удовлетворительное вознаграждение, обеспечивающее достойное существование для человека него самого и его семьи. Данных принципов обязаны придерживаться все работодатели. При этом, в соответствии с российским законодательством им предоставлено право принимать внутренние нормативные акты, содержащие нормы трудового права и формировать на их основе коллективные договора и соглашения. Количественные показатели таких договоров и соглашений (начисление и выплата заработной платы, вознаграждений и др.), отражаются в учете бухгалтерскими записями и подлежат строгому контролю.

В Приложении 4 представлен комплекс прав и обязанностей всех участников системы социально-трудовых отношений, в соответствии с которым организуется учет вознаграждений, их налогообложение, учет

¹Всеобщая декларация прав человека. Резолюция 217 А (III) Генеральной Ассамблеи ООН от 10 декабря 1948 года.

расчетов по налогу на прибыль и проводятся контрольные мероприятия.

Считаем, что в настоящее время необходимо упорядочить права и обязанности всех участников системы социально-трудовых отношений, начиная от служб производственного учета и заканчивая анализом содержания бухгалтерских записей.

В ходе исследования понятийно-категориального аппарата (п. 1.1 диссертации) выявлено, что при применении термина «оплата труда» не раскрываются все составляющие: заработная плата, компенсации, премиальные и другие поощрения, пенсионные выплаты, за которые работодатель несет правовую ответственность. В Трудовом кодексе РФ не представлены положения, раскрывающие реальное содержание трудовых соглашений¹. Поэтому на практике работодатели не отражают в трудовых соглашениях главный вопрос по оплате труда и все сводят к чисто процедурным положениям: сроки действия соглашения, правовые основания для данной договоренности (приводится перечень нормативно-правовых актов), подробно именуются участники соглашения, обязательства каждой из сторон, определяется время труда и отдыха. То же самое можно сказать и о статье 48 ТК РФ «Действие соглашения», в которой определен порядок действия «согласительных взаимоотношений» – собственно этот порядок сведен к формальному описанию процедурного, а не содержательного регламента соглашения, регулирующего важнейшую область экономики – трудовые и «зарплатные» отношения.

Таким образом, содержание термина оплаты труда в законодательстве должен быть представлен более развернуто в составе прав и обязанностей работодателя (Приложение 4).

В связи с вышеизложенным можно сделать вывод о всевозрастающей роли коллективно-договорного регулирования, которое является частью системы правовой организации общественных отношений, включающей

¹Трудовой кодекс Российской Федерации (утв. Законом от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ)(в ред. от 28.06.2014 г.) // internet resource: <http://www.consultant.ru>

государственное и индивидуально-договорное регулирование связей между работодателем и работником.

В настоящее время в рамках решения проблемы социального партнерства, необходимо перевести на качественно новый уровень разработку, заключение и выполнение коллективных договоров и соглашений, посредством которых осуществляется регулирование трудовых отношений и согласование социально-экономических интересов работников и работодателей. В конечном счете, это должно привести к использованию эффективных мотивационных систем к высокопроизводительному труду.

Вопросы социального партнерства отражены в конвенциях и рекомендациях Международной организации труда (МОТ)¹, предусматривающие развитие партнерских отношений между представителями государственной власти, экономическими субъектами и трудовыми коллективами.

В повышении мотивации труда заинтересованы, в первую очередь, работодатели, но в развитии социального партнерства заинтересованы и работники, поскольку коллективно-договорная система на рынке труда призвана защитить интересы обеих сторон трудовых отношений, упорядочить и обеспечить стабильность трудовых отношений.

В настоящий момент на повестку дня ставится вопрос совершенствования бухгалтерского законодательства, что обусловлено необходимостью стандартизации учетных операций в разрезе многочисленных элементов системы оплаты труда. В этой связи модернизация бухгалтерского законодательства должна обеспечивать прозрачность учета компенсации затрат труда и стимулирования его результатов, а также порядок формирования сведений для финансовой, налоговой отчетности и контроля.

Принятие в 2011 г. Федерального Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском

¹Конвенции МОТ // Интернет источник: <http://www.grandars.ru/college/pravovedenie/konvencii-mot.html>

учете»¹ должно способствовать модернизации всей системы нормативно-правовых актов, регулирующих организацию бухгалтерского учета и контроля расчетов по оплате труда. В первую очередь, требуется согласование принципов регулирования бухгалтерского учета, и норм трудового законодательства, касающихся формирования элементов оплаты труда (Рисунок 9). Этот вопрос обостряется в связи с переходом от положений по бухгалтерскому учету к МСФО.



Рисунок 9 - Принципиальная ориентация теоретических основ российского бухгалтерского учета на международные стандарты (закономерность)

Федеральный закон «О бухгалтерском учёте» № 402-ФЗ имеет большое значение для развития бухгалтерского учета в стране, поскольку:

- устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета;
- повышает юридический статус норм бухгалтерского учета для коммерческих и некоммерческих организаций;
- закрепляет обязанность юридических лиц вести бухгалтерский учет;

¹О бухгалтерском учете: федеральный закон от 6.12.2011г. №402-ФЗ// internet resource: <http://www.consultant.ru>

- повышает статус норм бухгалтерского учета до уровня статуса норм другого законодательства.

К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся: федеральные, а также отраслевые стандарты, рекомендации в области бухгалтерского учета, стандарты экономического субъекта.

Традиционно федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают: план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, за исключением плана счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций; упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность для субъектов малого предпринимательства.

Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности. При этом подробнее, чем ранее, в них обозначены объекты бухгалтерского учета: факты хозяйственной жизни; активы; обязательства; источники финансирования деятельности; доходы; расходы и иные объекты, установленные федеральными стандартами.

На основе критического анализа действующих и новых нормативно-правовых актов в области государственного регулирования организации бухгалтерского учета определены как позитивные, так и негативные тенденции развития законодательства РФ (Приложение 5).

В соответствии с принятой за рубежом концепцией нормативного регулирования аудита, состоящей из нескольких уровней, должна строиться и система управления этим экономическим институтом в нашей стране.

Первый уровень системы нормативного регулирования аудиторской деятельности по аналогии с российской системой нормативного регулирования бухгалтерского учета представлен законодательными актами.

Базовым документом первого уровня, регулирующим правовые основы аудиторской деятельности, в настоящее время является Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-03 «Об аудиторской деятельности». Это

основной законодательный акт прямого действия, определяющий место аудита в финансово-хозяйственной деятельности организаций России. Он заменил ранее действовавший Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», принятие которого было особенно важно для условий нашей страны, где аудит в «чистом виде» практически не существовал и подменялся разными формами и видами государственного и ведомственного контроля.

Второй уровень системы нормативного регулирования аудиторской деятельности представлен стандартами аудиторской деятельности. Их основное назначение - установление норм аудита, однозначно интерпретируемых всеми субъектами финансово-хозяйственной деятельности, прежде всего арбитражем. Стандарты играют важную роль в унификации всех аспектов аудиторской деятельности, прав, обязанностей аудиторов и клиентов, пользующихся их услугами.

Международные стандарты аудита - это не директивные указания государственных органов, которыми всем следует руководствоваться, а рекомендации, которые аудиторы во всех странах, где применяется аудит, добровольно используют в своей работе.

В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» национальные стандарты аудита получили название правил (стандартов) аудиторской деятельности (ПСАД).

ПСАД - единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

Согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются следующим образом:

- 1) федеральные ПСАД;
- 2) внутренние ПСАД, действующие в профессиональных аудиторских объединениях;

3) ПСАД аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Перечень необходимых ПСАД в Российской Федерации был определен в соответствии с рекомендациями КМАП, которым было предложено к разработке 38 стандартов первого поколения в соответствии с системой МСА. Что касается федеральных стандартов аудиторской деятельности (ФСАД), то они утверждаются Правительством РФ и Минфином России.

Федеральные стандарты аудиторской деятельности обязательны (за исключением положений, имеющих рекомендательный характер) для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, аудируемых лиц.

Таким образом, в настоящее время практически завершилась разработка ФСАД, которые полностью соответствовали бы МСА и сделали бы четкими и конкретными правоотношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности в России.

Профессиональные аудиторские объединения вправе, если это предусмотрено их уставами, устанавливать для своих членов внутренние ПСАД, которые также не могут противоречить ФПСАД (ФСАД). При этом требования внутренних правил (стандартов) аудиторских объединений не могут быть ниже требований федеральных стандартов.

Кроме того, аудиторские фирмы и индивидуальные аудиторы вправе устанавливать собственные внутренние стандарты, которые не могут противоречить федеральным стандартам. При этом требования внутренних стандартов аудиторских фирм и индивидуальных аудиторов не могут быть ниже требований федеральных стандартов (ФПСАД и ФСАД), а также внутренних правил (стандартов) профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются.

Документы третьего уровня являются вспомогательными. Их основная цель - помочь в выполнении требований стандартов, разработке прогрессивных приемов и рациональных способов организации аудиторской деятельности и контроля за ней. Этот уровень широко представлен разнообразными методическими рекомендациями. Это, в частности:

- Методические рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля качества работы аудиторской организации, одобренные Советом по аудиторской деятельности Минфина России (протокол от 26.11.2009 № 80);

- Методические рекомендации по проведению аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности паевого инвестиционного фонда, одобренные Советом по аудиторской деятельности Минфина России (протокол от 26.11.2009 № 80);

- письмо Банка России от 24 марта 2005 г. № 47-Т «О методических рекомендациях по проведению проверки и оценки внутреннего контроля в кредитных организациях»;

- Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств при проверке правильности формирования страховых резервов, одобренные Советом по аудиторской деятельности при Минфине России (протокол от 22.04.2004 № 25).

Таким образом, становление системы нормативного регулирования внутреннего контроля в России в настоящее время находится в стадии завершения.

Соблюдение Международных стандартов профессиональной практики внутреннего контроля является важнейшей предпосылкой выполнения подразделением внутреннего контроля (СВК) и внутренними аудиторами своих обязанностей. Если законодательство не позволяет внутренним аудиторам соблюдать отдельные положения Стандартов, им следует соблюдать все остальные положения Стандартов, раскрывая соответствующую информацию.

Построение системы внутреннего контроля (СВК) предполагает определение наиболее существенных рисков (которые могут повлечь за собой финансовые потери), разработку контрольных процедур, а также создание системы тестирования эффективности контрольных процедур.

Система внутреннего контроля необходима компании в первую очередь для управления эффективностью работы подразделений. Она должна решать в компании пять основных задач: обеспечение надежности и достоверности информации; защита активов и собственности; эффективное использование ресурсов предприятия; обеспечение соответствия выполняемых работ политикам, процедурам и регламентам компании; помощь менеджерам в достижении целей и задач компании.

Понятие «система внутреннего контроля» – одно из важнейших понятий в современном международном аудите. Система внутреннего контроля (СВК) – совокупность организационной структуры, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств, для упорядоченного и эффективного ведения хозяйственной деятельности.

При рассмотрении вопроса оценки качества системы внутреннего контроля, следует отметить, что:

1. в действующем законодательстве, нынешней отечественной и иностранной литературе проблемам оценки эффективности деятельности организации уделяется много внимания, а методика оценки качества СВК, итогами которой и должны быть объективная оценка и выдвинутая по оптимизации действующей системы организации, не обусловлена;

2. отличие моделей организации СВК в зависимости от характера и размеров организации вызывает наличия разных подходов к их описанию, а соответственно и к оценке.

Все вышеизложенные методы соединяются в единую систему и употребляются в целях управления предприятием.

Российская практика бухгалтерского учета уже давно ориентирована на МСФО, хотя в новом Законе «О бухгалтерском учете»¹ впервые упомянуты международные стандарты. При этом международная система учета

¹О бухгалтерском учете: федеральный закон от 6.12.2011г. №402-ФЗ// internet resource: <http://www.consultant.ru>

постоянно обновляться. В частности в 2011 г. в Лондоне был принят пакет новых стандартов учета, которые вступили в силу с 1.01.2013 г., разработаны также проекты, которые могут быть приняты в качестве стандартов в ближайшее время с вступлением их в силу с 2015 г. Ожидается, что к 2015 г. количество применяемых МСФО будет вдвое больше, чем в 2010 г. Считаем, что в современных российских условиях увеличение количества применяемых МСФО приведет к возрастанию объема работ по их адаптации.

1.3 Анализ международной практики и процедуры стандартизации учета, отчетности, отражающей показатели по вознаграждениям работников, и внутреннего контроля

Процесс составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности стал внедряться в российскую учетную практику после начала рыночных экономических преобразований. По мере углубления преобразований усиливалась необходимость унифицирования российских и международных стандартов учета, внешнего и внутреннего аудита и финансового контроля. Начатая реформа системы бухгалтерского учета существенно изменила подходы к нему и привела к сближению российских и международных стандартов. В процессе реформирования совершенствовались принципы и методики ведения бухгалтерского учета (финансового и учета расчетов по налогу на прибыль), формировалась научно обоснованная и экономически целесообразная система бухгалтерского учета, органично объединяющая в себе принципы и методы производственно-технологического, финансового и налогового учета.

Отличительной особенностью международных стандартов является их рекомендательный характер. В стандартах регламентируются лишь общие принципы и обязательные этапы процесса, что дает возможность применения

их для практически всех организаций. Использование организациями конкретного стандарта учета и отчетности зависит от стратегических целей и тактических задач. Все международные стандарты финансовой отчетности устанавливают обязательные требования к раскрытию информации в отчетности, отдавая на собственное решение организации форму, систему, объем подачи информации, освещаемый в дополнение к минимальному по МСФО.

Международные принципы учета изложены в Международных стандартах финансовой отчетности. Учету вознаграждений работникам посвящен МСФО 19 «Вознаграждение работникам»¹. В них описываются требования со «всеми формами вознаграждений и выплат, предоставляемых компанией работникам в обмен на оказанные ими услуги», раскрытию информации, связанных с оплатой труда персонала компаний.

В соответствии с МСФО 19 «Вознаграждение работникам» компания должна признавать:

- обязательство - если работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем;
- расход - если предприятие использует экономическую выгоду, возникающую в результате оказания работником услуги в обмен на вознаграждение.

Состав и виды вознаграждений представлены в таблице 4. (Приложение б).

Вознаграждение работников является краткосрочными если осуществляются выплаты за 12 месяцев в котором работник заработал это вознаграждение оказывая услуги компании.

Краткосрочные вознаграждения работникам могут быть списаны в себестоимость отдельных активов или отнесены в расход текущего отчетного периода. Вознаграждение которые выплачиваются в качестве обязательств учитывают и расход. Обязательства признаются за вычетом уже

¹Международные стандарты финансовой отчетности. А.С.Бакаев, Л.В.Горбатова и др.-М., 1998.

выплаченных вознаграждений. При этом выплаченные превышающие начисленные расходы учитываются как авансовые выплаты, в активе баланса (дебиторская задолженность). Так как краткосрочным вознаграждения начисляются и выплачиваются в течение не более одного года, то по обязательствам краткосрочные вознаграждения не должны дисконтироваться.¹

Таблица 4 - Состав и виды вознаграждений в соответствии с МСФО 19 «Вознаграждения работникам»

Тип вознаграждения	Форма предоставления	Примечания
Краткосрочные вознаграждения	Денежная	Заработная плата, взносы на социальное обеспечение, ежегодный оплачиваемый отпуск, оплачиваемый отпуск по болезни ³ участие в прибыли, премии и т.д.
	Неденежная	Медицинское обслуживание, обеспечение жильем, обеспечение автотранспортом, выдача бесплатных или дотируемых товаров и т.д.
Вознаграждения по окончании трудовой деятельности (долгосрочные вознаграждения)	Денежная, неденежная	Пенсии, страхование жизни, медицинское обслуживание и т.д.
Другие долгосрочные вознаграждения	Денежная	Оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы, оплачиваемый творческий отпуск, пособия по нетрудоспособности, участие в прибыли, премии и т.п.
Выходные пособия	Денежная	Выплачиваются в результате, решения компании расторгнуть трудовое соглашение до достижения работником пенсионного возраста или решения работника об увольнении по собственному желанию при сокращении штатов в обмен на выплату выходного пособия
Компенсационные выплаты долевыми инструментами	Неденежная	Производятся работникам, имеющим право на получение долевых финансовых инструментов, выпущенных либо самой компанией, либо ее материнской компанией. Величина обязательств компании зависит от будущей цены долевых финансовых инструментов, выпущенных компанией

На основании трудового договора, обязательства или контракта обязательства по выплате вознаграждений признаются за выполненную работу или иную услугу выполненную работникам.²

Краткосрочные вознаграждения оцениваются по недисконтированной

¹Бакаев, А.С.Международные стандарты финансовой отчетности / А.С.Бакаев, Л.В.Горбатова и др.-М. - 1998. - 126 с.

²Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2003. - 472 с.

стоимости, то есть без учета будущего размера этих сумм через некоторое количество лет.

Затраты на оплату труда рассматриваются как приобретение организацией способности к труду, которая по существу, покупается у служащих, работающих на предприятии, а также у продающих свои услуги посторонних специалистов, то есть труд в полной мере рассматривается как товар. При этом в затратах на труд выделяют три категории:

1) прямые расходы на оплату труда производственных работников, которые по правилам зарубежного учета относятся непосредственно к себестоимости продукции;

2) зарплата связанных с производством подсобных рабочих, менеджеров, мастеров вспомогательного персонала, которая учитывается как производственные затраты, а также включаемые в себестоимость каждой единицы продукции;

3) затраты на оплату труда вспомогательного персонала, которые нельзя прямо отнести на определенный вид изделий (косвенные затраты на оплату труда).

Оплата отпусков (оплата за фактическое отсутствие работников) осуществляется по следующим правилам: ежегодный отпуск, уход за детьми, по болезни (краткосрочная нетрудоспособность), для работы в качестве присяжного заседателя в суде или для исполнения воинской обязанности. Стандарт делит оплату отпускных на накапливаемые и не накапливаемые, и учитывает различные способы их учетного отражения.

Что касается не накапливаемых отпусков, то они учитываются в момент их наступления. Накапливаемые отпуска учитываются как обязательство при оказании работниками услуг, увеличивающих их права на будущий отпуск (фактически - ежемесячно), даже если отпуск является некомпенсируемым и обязательство может исчезнуть с увольнением работника.

Накапливаемые отпускные если не были использованы в течении времени в котором они заработаны, могут быть перенесены и выплачены в

будущих периодах. Они выплачиваются в виде компенсации за неиспользованный отпуск и за сдвоенное время двух и более очередных отпусков. Отпускные относятся на текущие расходы компаний, накапливаясь в учете на отдельном счете, по мере увеличения права на отпуск.¹ Накапливаемые отпускные подлежат начислению ежемесячно (ежеквартально) на увеличение резервируемых обязательств. При этом резервируемые обязательства погашаются при выплате отпускных.

К ненакапливаемым отпускным относятся: отпуск по уходу за ребенком, отпуск по болезни, отпуск в связи с исполнением обязанностей присяжного заседателя или на период военной службы. На будущие периоды ненакапливаемые отпускные не переносятся. Они признаются расходом и начисляются как обязательства и в том периоде, в котором предоставляется отпуск². Так как оказание работником услуг не ведет к увеличению суммы вознаграждения, то компания, в случае ненакапливаемых отпусков не признает обязательств или расхода до наступления отпускного периода.³

В отличие от МФСО, в РФ отпускные по уходу за ребенком, по болезни, начисляются за счет средств, отчисленных на социальное страхование. Поэтому в расходы этого периода они не включаются. Это приблизит передачу обязанностей по обеспечению пособиям по нетрудоспособности от государства компаниям отечественный учет к международным стандартам. Это улучшит условия труда работников и заставит работодателя минимизировать затраты, что может привести к негативному эффекту, повышению безработицы и увеличению работников по больничному листу.

В качестве вознаграждения работникам участие в прибыли и премиальные, представляют собой дополнительные выплаты. За период, в котором работник оказывал услуги компании, отражаются и начисляются

¹Международные стандарты финансовой отчетности - 1999: издание на русском языке. - М.: Аскери-АССА, 1999. - 1136 с.

² Там же.

³Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2003. - 472 с.

текущей премией за месяц и квартал¹.

Текущие премии, как правило, учитываются наравне с обычной заработной платой - по выходу распоряжения о их начислении. Премии, имеющие характер юридического или признанного в практике обязательства, начисляемые по окончании отчетного года, могут признаваться как обязательство в балансе на конец отчетного года, если решение о сумме и порядке выплаты принято до даты составления отчетности за год, при дополнительном условии, что:

- 1) механизм расчета премий позволяет оценить их сумму до выхода решения,
- 2) подобные премии - регулярная практика компании.

Выплаты, имеющие характер распределения прибыли, трактуются как часть трудового соглашения работника с компанией, а не с ее собственниками. Поэтому они признаются как затраты, наравне с обычной оплатой труда, а не как распределение чистой прибыли, если только не имеют признаков выплаты долевыми инструментами.

Компании расценивают затраты как расход, а не как распределение чистой прибыли, так как обязательства по планам участия в премии и прибылях возникает в результате услуг оказанные работникам, а не являются результатами сделок с владельцами компаний.

По другим обязательствам к другим обязательствам по долгосрочным вознаграждениям и компенсационным выплатам, относятся суммы подлежащие выплате по планам участия в премии и прибыли, и не могут быть выплачены в течение 12 месяцев после окончания периода, и эти невостребованные суммы относятся к доходу компании по истечению срока исковой давности согласно Российскому законодательству.

Пенсионные выплаты включают в себя: вознаграждения, выплачиваемые по окончании трудовой деятельности, страхование жизни и

¹Международные стандарты финансовой отчетности - 1999: издание на русском языке. - М.: Аскери-АССА, 1999. - 1136 с.

медицинское обслуживание по окончании периода занятости. Эти вознаграждения осуществляются при согласовании с работником и обеспечивают предварительное проведение операции по планам пенсионного обеспечения¹.

МСФО 19 «Вознаграждение работникам» раскрывает понятие «планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности», представляющие собой соглашения, в соответствии с которыми компания осуществляет вознаграждения по окончании трудовой деятельности (Таблица 5).

Таблица 5 - Виды пенсионных планов, используемых в международной практике

Тип планов	Характеристика	Принадлежность актуарного риска
Планы с установленными взносами	Компания осуществляет фиксированные взносы в отдельный фонд и работники получают пенсии в размерах сделанных компанией (возможно, также и работником) взносов и инвестиционного дохода на эти взносы	Актуарный риск принадлежит работнику (будущая стоимость пенсионных выплат)
Планы с установленными выплатами	Компания обязуется обеспечить вознаграждение оговоренного размера	Актуарный риск принадлежит компании

А также стандартом МСФО 19 «Вознаграждения работникам» выделяются:

- пенсионные планы группы работодателей (объединяются активы, внесенные разными компаниями, не входящие под общий контроль; при этом размер пенсий и взносы не зависят к какой конкретной компании относится работник);

- государственные пенсионные планы (регулируются в законодательном порядке для всех компаний а также для компаний данной отрасли или определенной категории).

Считаем, пенсионные планы с установленными выплатами требуют более полного раскрытия.

Данная компания с установленными выплатами в отношении

¹Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2003. - 472 с.

пенсионного плана должна раскрывать: политику учета по признанию убытков и актуарных прибылей; общее описание типа плана; сверку обязательств и активов, признанных в балансе; соответствующие величины, включенные в реальную стоимость активов плана; суммарные расходы, признанные в отчете о финансовых результатах, постатейно; сверку, раскрывающую изменения чистых обязательств (или активов) в течение периода, признанных в балансе; фактический доход на активы плана; - основные актуарные допущения, использованные на отчетную дату.

В рамках реформирования системы бухгалтерского учета, российская практика учета в части вознаграждения работникам нуждается в принципиальном пересмотре в соответствии с МСФО 19 «Вознаграждения работникам» и МСФО 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам».

Пенсионные планы с установленными взносами представляют собой обязанности компании по уплате определенных взносов в пенсионный фонд. Эти выплаты осуществляются независимо от последующих выплат пенсионного вознаграждения.

После выхода работника на пенсию компания не несет ответственности за реальные выплаты, которые будут производиться.

Сумма взноса компании, а также сумма взноса самого работника в пенсионный фонд, сумма доходов вложенных в пенсионный фонд за время использования самим фондом, определяют схему пенсионного обеспечения с установленными взносами.

Таким образом, обязательства компании ограничиваются установленным размером взносов и не требуют доплат. Доплаты возникают только, при подтверждении величины дохода на взносы, либо при обязательствах увеличивать пенсии для устранения фактора инфляции. Но независит от доплаты и оплачиваются компанией равномерно за определенный период и являются стандартом¹.

¹Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направление реформирования. / Под ред. С.А.Николаевой. - М.: Аналитик-Пресс, 2001. - 624 с.

Обязательства по взносам без дисконтирования включены в баланс компании. В случае если взносы не будут уплачены течение 12 месяцев после отчетного периода, эти обязательства дисконтируются по ставкам и списываются в расход отчетного периода, которые определяются рыночной доходностью государственных облигаций на отчетную дату или доходностью надежных облигаций акционерных компаний.

В РФ существующая система государственного пенсионного обеспечения обычно предполагает установленные взносы, при которых компания не несет ответственность за размеры выплаченных пенсий¹. В бухгалтерском учете РФ эти взносы отражаются как специальный налог, который начисляется как определенный процент к сумме оплаты труда.

Страховые компании не изменяют основные особенности пенсионного плана при страховании пенсионных выплат, так как страховая компания принимает на себя выплату пенсий и является планом с установленными взносами². Если страховая компания ведет учет операции страхования по пенсионному плану с установленными выплатами, то при заключении договора страхования, страховая компания не освобождается от ответственности за пенсионные выплаты. Поэтому договорное обязательство по выплате пенсии определяется в качестве долгового обязательства, права по полюсу страхования признаются в качестве актива, а договорное обязательство по выплате пенсий признается в качестве долгового обязательства.

Пенсионные планы с установленными выплатами накладывают обязательство на компании выплачивать пенсионные вознаграждения установленного размера бывшим работникам, или через специализирующуюся компанию, или непосредственно с самой компанией. Пенсионные выплаты могут осуществляться действующим работникам,

¹Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2003. - 472 с.

²Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направление реформирования. / Под ред. С.А. Николаевой. - М.: Аналитик-Пресс, 2001. - 624 с.

определенного возраста, если это входит в пенсионный план и установлено соответствующими соглашениями. Актуарный риск, может быть связан с увеличением затрат на пенсионные вознаграждения и окажется большим, чем был запланирован, а инвестиционный риск окажется недостаточным для необходимых пенсионных выплат, то эти риски возлагаются на компанию которая разработала и установила данный пенсионный план.¹

При расчете дисконтированной стоимости будущих пенсий ежегодные пенсионные затраты по планам с установленными выплатами определяются:

- 1) текучестью кадров, то есть те увольнения работника до срока наступления пенсионного возраста и прихода новых, не имеющих право на пенсию;
- 2) количеством лет, которое работник проработает до выхода на пенсию;
- 3) количеством лет, которое работник проживет после выхода на пенсию;
- 4) средним заработком, при котором рассчитываются пенсионные взносы;
- 5) возможным повышением пенсии в результате фактора инфляции, с учетом коллективных договоров с профсоюзами, или по другим причинам;
- 6) суммой прибыли от инвестирования средств пенсионного фонда.

Для проведения выше упомянутых расчетов требуются специальные знания, выходящих за рамки бухгалтерской квалификации. Крупные компании для этих целей приглашают специалистов-актуариев². МСФО 19 «Вознаграждения работникам» определил, что при использовании профессиональных актуариев к оценке параметров пенсионного плана, в первую очередь существенных обязательств по выплатам после окончания трудовой деятельности, является желательным, но не обязательным, так как

¹Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2003. - 472 с.

²Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направление реформирования. / Под ред. С.А.Николаевой. - М.: Аналитик-Пресс, 2001. - 624 с.

результаты оценки изменяются и обновляются по мере появления различных обстоятельств которые могут произойти за отчетный период, включая процентных ставок и цен¹.

При этом, требования стандартов не являются непротиворечивыми. В МСФО 19 «Вознаграждения работникам» сказано: «В соответствии с настоящим стандартом приветствуется, но не требуется, чтобы компания привлекла профессионального актуария к оценке всех существенных обязательств по выплатам по окончании трудовой деятельности». В МСФО 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам» указывается более категорично: «Пенсионный план с установленными выплатами периодически нуждается в консультации актуария для оценки финансового состояния, проверки актуарных допущений и получения рекомендаций в отношении уровней будущих взносов»².

Поэтому, это вызывает необходимость для российских бухгалтеров и аудиторов, ранее не сталкивающихся с подобными расчетами, владеть основами актуарных расчетов по пенсионным планам³.

МСФО 19 «Вознаграждения работникам» не ограничивается пенсионным обеспечением. Кроме него рассматривается еще три направления вознаграждения работников: выходные пособия; прочие долгосрочные вознаграждения; компенсационные выплаты долевыми инструментами.

С другими долгосрочным вознаграждениям работникам в соответствии с МСФО 19 «Вознаграждения работникам» относятся:

- долгосрочные оплачиваемые отпуска, такие, как творческие отпуска или оплачиваемые отпуска для работников, имеющих длительный стаж работы;

¹Международные стандарты финансовой отчетности - 1999: издание на русском языке. - М.: Аскери-АССА, 1999. - 1136 с.

²МСФО 26 «Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам)» Приложение № 16 к Приказу Министерства финансов РФ от 25.11.2011 № 160н//Интернет источник: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=123938>

³Дымова, И.А. Бухгалтерская отчетность и принципы ее составления в соответствии с международными стандартами / И.А. Дымова. - М.: «Современная экономика и право». – 2001. – 156 с.

- долгосрочные пособия по нетрудоспособности;
- юбилейные и другие вознаграждения за выслугу лет;
- участие в прибылях и премии, подлежащие выплате через 12 месяцев или более после окончания периода, в котором работник предоставил свои услуги;
- отсроченные вознаграждения, выплачиваемые через 12 месяцев или более после окончания периода, в котором они были заработаны.

МСФО 19 «Вознаграждения работникам» обеспечивает оценку непensionных долгосрочных вознаграждений работникам в меньшей степени подвержена неопределенности, чем оценка вознаграждений по пенсионным планам. В связи с этим рекомендовано применить упрощенные методы оценки. Актуарные убытки и прибыли признаются сразу и в полном объеме.

Дисконтированная стоимость обязательств по планам отражает обязательство данной компании по долгосрочным вознаграждениям за минусом реальной стоимости активов плана на отчетную дату, если включены активы которые подразумевают исполнения данных обязательств и в балансе компании показана полная стоимость дисконтированных обязательств по выплатам при отсутствии фандирования активов для прочих долгосрочных вознаграждений.

Данные статьи входят в расход только при условии, что они не признаются в качестве себестоимости различных активов, например, основных средств или запасов по согласованию с МСФО¹.

Выплаты по долгосрочной нетрудоспособности не начисляются в качестве обязательства по мере выплаты заработной платы работникам. Расходы по выплате пособий признаются в качестве расхода в тех периодах, в которых они выплачивались.

В МСФО 19 «Вознаграждения работникам» не включены специальные

¹Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебник. - М.: ИНФРА-М, 2003. - 472 с.

требования по использованию информации о прочих долгосрочных вознаграждениях работников.

При расторжении трудового договора по инициативе компании работнику выплачивается выходное пособие, оно осуществляется до достижения работником пенсионного возраста и до приобретения им права на пенсию, также выплачивается выходное пособие при увольнении работника по собственному желанию, с условием, что в обмен на это ему выплачивается выходное пособие, это и служит основанием для выплаты этого вознаграждения при прекращении трудовых отношений с работниками. При увольнении если вознаграждение выплачивается при прекращении трудового соглашения с работниками, то это относится к одной из форм вознаграждения по окончании трудовой деятельности и не является выходным пособием.

Таким образом, выходное пособие - это оплата за вынужденное увольнение по требованию компании¹.

Затраты на эту выплату обязаны быть признаны расходами текущего отчетного периода. Если выходное пособие выплачивается по истечении 12 месяцев от отчетной даты или более длительного периода, то в балансе оно признается дисконтированной суммой обязательств, согласно порядку, который осуществляется по пенсионным планам с установленными выплатами.

По соглашениям с работниками осуществляются компенсационные выплаты долевыми инструментами. С этими соглашениями работники могут рассчитывать на получение долевых инструментов, разработанных самой компанией или материнской компанией. Другая форма соглашений зависит от величины обязательств компании перед работниками и от будущей цены долевых инструментов, разработанных компанией².

¹Международные стандарты финансовой отчетности - 1999: издание на русском языке. - М.: Аскери-АССА, 1999. - 1136 с.

²Дымова, И.А. Бухгалтерская отчетность и принципы ее составления в соответствии с международными стандартами / И.А. Дымова. - М.: «Современная экономика и право». - 2001. - 156 с.

Под долевыми инструментами понимаются:

- а) которые были выпущены компанией по цене ниже справедливой стоимости, при которой данные инструменты были бы выпущены для приобретения их третьими лицами, акции, опционы на акции и прочие долевыми инструментами;
- б) денежные выплаты, размеры которых будут зависеть от будущей рыночной цены акций отчитывающейся компании¹.

МФСО 19 не предусматривает каких-либо требований по оценке и признанию в учете планов компенсационных выплат работникам долевыми инструментами. В стандарте только описываются требования, которые позволяют работникам финансовой отчетности оценивать влияние компенсационных выплат долевыми инструментами на показатели движения денежных средств отчитывающейся компании и на финансовое положение.

В связи с увеличением разнообразных практических ситуаций, учет расчетов по социальному обеспечению и по оплате труда является глубокой проблемой, так как в РФ нет единого ПБУ, которое регламентировало бы отражение и учет в отчетности обязательств по оплате труда и социальному обеспечению. Порядок расчетов с работниками регулируется нормами Трудового, Гражданского и Налогового кодексов, Федеральных законов. Элементы технологического порядка расчетов и начислений можно найти в различных национальных российских стандартах (ПБУ 2/2008, ПБУ 3/2006, ПБУ 5/01, ПБУ 6/01, ПБУ 7/98, ПБУ 8/2010, ПБУ 9/99, ПБУ 10/99, ПБУ 11/2008, ПБУ 12/2010, ПБУ 13/2000, ПБУ 14/2007, ПБУ 15/2008) и в других нормативных документах. В Российских стандартах проблемы учета труда освещены в сочетании с каждым из видов экономической деятельности.

Классификация выплат работникам является прерогативой статистики. Инструкцией Госкомстата РФ о составе фонда заработной платы и выплат социального характера все расходы организации, связанные с оплатой труда,

¹Международные стандарты финансовой отчетности - 1999: издание на русском языке. - М.: Аскери-АССА, 1999. - 1136 с.

и другие выплаты работникам делятся на три части: фонд заработной платы; выплаты социального характера, отражающие затраты организации, связанные с социальными льготами; расходы, не учитываемые в фонде заработной платы и выплатах социального характера (дивиденды, компенсационные выплаты и др.)

Следовательно основой российской классификацией выплат работникам заложен совершенно другой принцип, чем в МСФО 19 «Вознаграждения работникам». Если групповые выплаты в соответствии с МСФО 19 «Вознаграждения работникам» учитывают особенности раскрытия и оценки их в отчетности, то в РФ она ориентирована на отношение к производственной деятельности предприятия, на источники их погашения. А также в данной классификации и МСФО 19 «Вознаграждения работникам» деления обязательств по оплате труда надолгосрочные и краткосрочные¹. В связи с чем, считаем целесообразным привести наиболее существенные отличия международных и российских правил стандартизации учета расчетов по оплате труда (Рисунок 10).

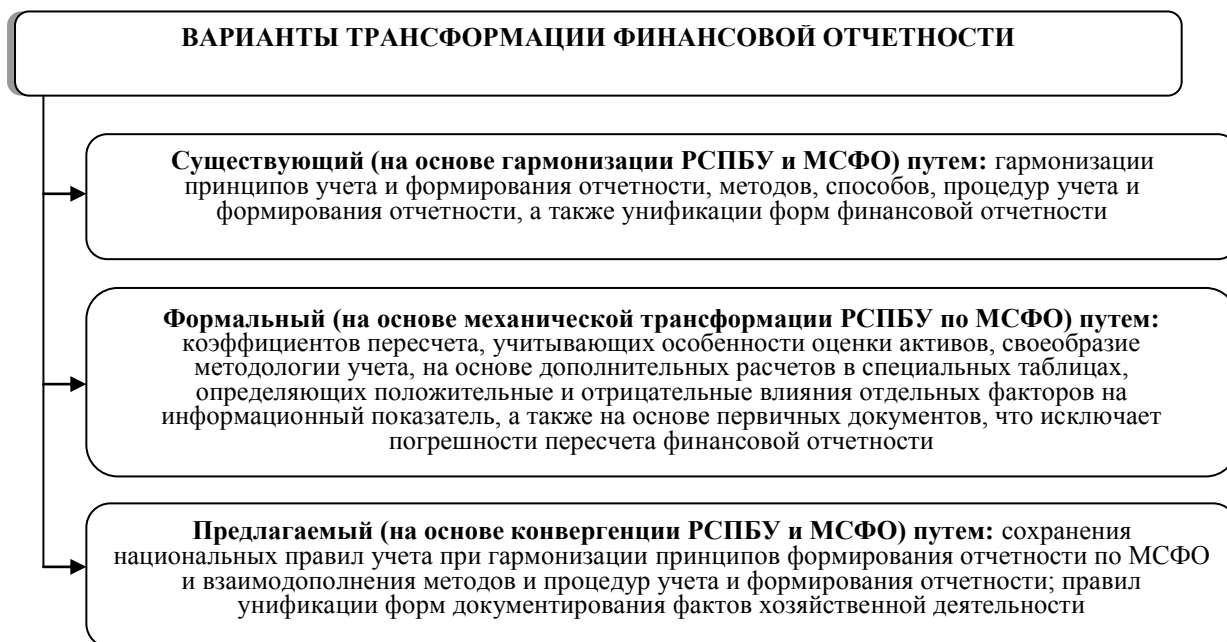


Рисунок 10 - Способы сближения финансовой отчетности

¹ Бодяко, А.В. Учет и внутренний контроль расчетов по оплате труда / А.В. Бодяко: автореферат диссертации на соискание ученой степени к.э.н. по спец. 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика. – М., 2012. – 24 с.

Результаты сопоставления российских и международных стандартов учета расчетов по оплате труда позволяют сделать вывод, что они имеют целый ряд отличий.

Отличие 1. В МСФО 19 «Вознаграждения работникам» все положения изложены в форме указания сферы применения (предмета) данного стандарта. В российском законодательстве основание выплаты вознаграждений состоит в том, что они выплачиваются в рамках исполнения обязанностей, каждая из которых относится к одной из двух категорий. Это определение уточняет характер отношений, результат которых (в том числе и обязанности) отражается в учете по правилам, изложенным в российских стандартах. Выплачивать вознаграждение по обязанности, вытекающей из деловой практики, можно вне рамок функций бухгалтерского учета. Анализ деловой практики и принятие решений о том, что из нее вытекает, относятся к иной управленческой функции. Получив первичную информацию о существовании такой обязанности, бухгалтер должен убедиться, что содержательно эта информация достаточна для отражения в учете и имеет юридическую силу, необходимую для этого отражения.

Отличие 2. В российском учете не приводится общее правило принятия решения о признании в учете обязанности предоставить вознаграждение. Это в общем аналогично и МСФО 19 «Вознаграждения работникам». При этом, однако, не говорится, что отсутствие «реальной возможности не производить выплаты» является обязательным условием существования текущей обязанности по участию в прибыли, а также по премированию и вытекающей из деловой практики обязанности предоставить вознаграждение по окончании трудовой деятельности.

Отличие 3. Аналогично МСФО 19 «Вознаграждения работникам», общее правило выбора способа признания в учете обязанностей предоставить вознаграждение по российской системе учета не приводится. Возможность признания обязанности не «по мере оказания работниками услуг» упоминается только применительно к вознаграждениям «в виде

оплачиваемых отпусков». Однако в МСФО 19 «Вознаграждения работникам» говорится о двух условиях, которые влияют на выбор способа признания обязанности. В российском законодательстве отмечено только влияние «ненакапливаемости» отпуска, но не указано, как надо признавать обязанность, если оказываемые работниками услуги «не увеличивают их права в отношении использования будущих оплачиваемых отпусков».

Отличие 4. Российские правила учета не содержат положений, что целью признания обязанностей предоставить вознаграждение является исполнение принципа начисления, который предполагает корректное соотнесение доходов и расходов. Не указано, что цель признания обязанности по оплачиваемому отпуску или премии принципиально отличается от цели отражения резерва предстоящих расходов (в российской системе бухгалтерского учета) применительно к этим же видам вознаграждений.

Отличие 5. Аналогично МСФО 19 «Вознаграждения работникам», в российских правилах учета нет положений, определяющих общее правило признания «негарантированных» вознаграждений. Однако отсутствуют и те положения, которые рассматривают порядок признания обязанности предоставить негарантированное вознаграждение по окончании трудовой деятельности. По МСФО 19 «Вознаграждения работникам» дается возможность обобщить смысл различных положений стандарта и понять логику этого общего правила.

В состав действующих ПБУ не входит положение по бухгалтерскому учету «Учет вознаграждений работникам». При этом очевидны существенные различия российских норм практики учетного отражения этого объекта и требований МСФО 19 «Вознаграждения работникам». Причины, препятствующие разработке корректного текста документа, большинство экспертов раскрывают практически одинаково.

Во-первых, несмотря на то, что допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности и требования осмотрительности в

российском учете установлены де-юре, в российском бухгалтерском учете не отражаются многие из тех обязанностей, которые в соответствии с МСФО следует начислять. К таким обязанностям относится и большинство тех, которые возникают в результате социально-трудовых отношений экономического субъекта-работодателя с работником.

Во-вторых, оценка практически всех указанных обязанностей требует применения самых разнообразных экспертных оценок. Эти оценки не относятся к той оценочной деятельности, которая в последние годы развивается в России, т.е. к оценке имущества. В рассматриваемом случае часто необходимы демографические оценки, прогнозы социально-экономических показателей и иные прогностические характеристики, формирование которых в России пока не распространено.

В-третьих, большая часть содержания МСФО 19 «Вознаграждения работникам» посвящена проблеме учета обязанностей организации предоставить своему бывшему работнику определенный состав и объем пенсионного обеспечения. В настоящее время российским законодательством такие обязанности организации не предусмотрены. Следовательно, не предусмотрены и нормы отражения таких обязанностей в российском учете. Организации, которые своим сотрудникам предоставляют собственное пенсионное обеспечение, ведут учет соответствующих обязанностей по МСФО 19 «Вознаграждения работникам».

Целесообразность форм перехода российской учетной практики к правилам признания обязанностей по вознаграждениям работникам в соответствии с МСФО 19 «Вознаграждения работникам» до настоящего времени является предметом дискуссии ученых, практикующих бухгалтеров, аудиторов и работников государственных финансовых институтов. Так, согласно мнению Рогоуленко А.В.,¹ «степень идентичности текста ПБУ определяется не только количеством использованного текста

¹Рогоуленко, А.В. Анализ системы бухгалтерского и налогового учета в ходе проведения внешнего аудита// Реформы России и проблемы управления - 2008.: Материалы 23-й Всероссийской научной конференции молодых ученых и студентов. Выпуск 3 ГУУ. Москва -2007, с.92-94.

международного стандарта, но и той же логикой изложения, составом и детальностью регулируемых вопросов. Указанная идентичность нецелесообразна, если она мешает выполнению правил МСФО тем бухгалтером, который привык к российской практике и системе ее нормативного регулирования».

Таким образом, характеристика российской и международной практик учета вознаграждений дает основания для формулирования нижеследующих выводов.

Во-первых, в отличие от МСФО 19 «Вознаграждения работникам» в российском стандарте должны содержаться требования, реализуемые как экономическим субъектом, так и бухгалтерами, отвечающими за организацию бухгалтерского учета, документирование операций, контроль за качеством исполнения трудовых договоров и эффективность системы мотивации высокопроизводительного труда. Обязательным является наличие в документе общего правила принятия решения о признании в учете обязанности предоставить вознаграждение наряду с общим правилом выбора способа признания этой обязанности в учете. При этом, должна быть раскрыта цель учетного признания обязанности предоставить вознаграждение и общее правило признания «негарантированных» вознаграждений.

Во-вторых, следует отказаться от стремления к собственно идентичности текстов российского ПБУ и МСФО 19 «Вознаграждения работникам».

При разработке положений по бухгалтерскому учету по тем или иным объектам необходимо учитывать экономическую суть данных объектов, не смешивать несовместимые по экономическому содержанию объекты в рамках одного ПБУ. При этом, при разработке положений по бухгалтерскому учету возможно объединить разные, но экономически близкие объекты учета. В ПБУ создаваемый регламент учета должен быть разделен на несколько разделов. Главный принцип, который должен применяться

при разработке конфигурации ПБУ - не искажать экономическое содержание категорий, которыми оперирует бухгалтер (зарплата, премия, стипендия, налог, алименты и т.д.). Такой научно обоснованный и экономически целесообразный порядок разработки новых и модификации действующих положений по бухгалтерскому учету позволит внутренним пользователям понимать назначение каждой выплаты, мотивировать ими в целях повышения качества труда. Для внешних пользователей выгода состоит в большей прозрачности бухгалтерского учета. Так, например, налоговым инспекторам проще проверять обоснованность денежных выплат, начисление платежей, налогов; инвесторы при четкости и ясности движения денежных средств получают возможность активнее вкладывать финансовые ресурсы в развитие любого экономического субъекта.

Что касается внутреннего контроля, то за рубежом ему уделяется достаточно внимания в отличие от российской контрольной практики. Сравнение международных и отечественных стандартов, регулирующих особенности внутреннего контроля, представлено в таблице 6.

Таблица 6 – Сравнение международных и отечественных стандартов, регулирующих особенности внутреннего контроля

Международный стандарт	Российский аналог	Особенности
МСА (ISA) 265 Информирование о недостатках в системе внутреннего контроля лиц, наделенными руководящими полномочиями	Нет аналогов	В российских стандартах аудита вопросам системы внутреннего контроля не придается такого существенного значения, как в МСА. Отдельный стандарт, аналогичный МСА 265, на текущий момент не разработан
МСА (ISA) 315 Определение и оценка рисков существенных искажений на основе знания субъекта и его среды	ФПСАД 8 Понимание деятельности аудируемого лица, среда, в которой она осуществляется и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности	В отличие от МСА ФПСАД 8 содержит отдельный раздел, описывающий необходимость понимания деятельности экономического субъекта

Много внимания уделено в международных стандартах аудита оценке системы внутреннего контроля предприятия. Ранее применяемый МСА 400 «Оценка риска и внутренний контроль» был заменен на МСА 315 «Определение и оценка рисков существенной ошибки в ходе понимания деятельности предприятия и его среды» и МСА 265 «Обсуждение вопросов, связанных с нарушениями в системе внутреннего контроля с руководством предприятия».

ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» является российским аналогом данного международного стандарта, который устанавливает единые условия для осознания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудиторского риска и его составных элементов. Это означает, что в будущем, наиболее обширному использованию данного стандарта в практике отечественной аудиторской деятельности будут способствовать задачи по совершенствованию системы внутреннего контроля предприятий и росту компетентности аудиторов в этих вопросах. Определение некоторых понятий терминов в российском стандарте аудита в полной мере соответствует описанному в международном аналоге.

Анализируя текущее состояние вопроса учета труда и его оплаты, можно говорить о следующих моментах:

1. Современная тенденция реформирования российской системы бухгалтерского учета основывается на зарубежных аналогах, в следствие этого, содержание многих объектов учета не соответствует российской экономической практике;

2. В настоящее время представляется актуальной проблема приведения в соответствие всех характеристик экономических выгод работника (заработная плата, компенсации, премии и др.), получаемых от работодателя, требованиям конкурентного рынка и международным нормам регулирования трудовых отношений, включая учет (производственно-хозяйственный,

финансовый, налоговый);

3. В понятие «заработная плата» входят многочисленные компенсации разной функциональной направленности, является узким и должен быть представлен более развернуто в составе прав и обязанностей работодателя.

4. Проведен сравнительный анализ отечественных и международных стандартов учета и отчетности по оплате труда, который позволил сделать вывод, что в отличие от МСФО 19 «Вознаграждения работникам» в российском стандарте должны содержаться требования, реализуемые как экономическим субъектом, так и бухгалтерами, отвечающими за организацию бухгалтерского учета, документирование операций, контроль за качеством исполнения трудовых договоров и эффективность системы мотивации высокопроизводительного труда, а также следует отказаться от стремления к собственно идентичности текстов.

5. Эффективность управленческих решений во многом зависит от достоверности бухгалтерской и управленческой отчетности. Искажение данных в отчетности может быть связано с ошибками обработки первичных документов, неверно выстроенными бизнес-процессами компании, недобросовестным поведением персонала. Внедрение системы внутреннего контроля позволит обеспечить надежность финансовой информации, а также снизить риски принятия ошибочных решений. Внутренний аудит является одной из составных частей внутреннего контроля, одним из наиболее эффективных, но и наиболее дорогостоящих средств внутреннего контроля. В международной контрольной практике вопросам внутреннего контроля уделяется значительное внимание в отличие от отечественного нормативного регулирования.

2 НАУЧНО-МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО УЧЕТУ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ РАБОТНИКОВ

2.1 Построение бухгалтерской модели начисления выплат и вознаграждений работникам организации на основе методики грейдирования

Научный метод представляет собой совокупность основных способов получения новых знаний и методов решения задач в рамках учетной науки.

Метод включает в себя способы исследования феноменов, систематизацию, корректировку новых и полученных ранее знаний. Умозаключения и выводы делаются с помощью правил и принципов рассуждения на основе эмпирических (наблюдаемых и измеряемых) данных об объекте. Базой получения данных являются наблюдения и эксперименты. Для объяснения наблюдаемых фактов выдвигаются гипотезы и строятся теории, на основании которых формулируются выводы и предположения. Полученные прогнозы проверяются экспериментом или сбором новых фактов.

Важной стороной научного метода, его неотъемлемой частью для любой науки, является требование объективности, исключающее субъективноетолкование результатов. Для обеспечения независимой проверки проводится документирование наблюдений, обеспечивается доступность для других учёных всех исходных данных, методик и результатов исследований. Это позволяет не только получить дополнительное подтверждение путём воспроизведения экспериментов, но и критически оценить степень адекватности (валидности) экспериментов и результатов по отношению к проверяемой теории.

В традиционном понимании методология науки представляет собой учение о методах и процедурах научной деятельности, а также раздел общей теории познания (гносеологии), в особенности теории научного познания (эпистемологии) и философии науки.

Основная задача методологии науки заключается в обеспечении эвристической формы познания системой строго выверенных и прошедших апробацию принципов, методов, правил и норм

Таким образом, научно-методические рекомендации представляют собой сознательный и целеустремленный процесс изучения какого-либо явления или объекта, который способствует определению особенностей его протекания; выявлению некоторых закономерностей; поиску путей развития, коррекции изучаемого объекта или процесса. В рамках диссертационного исследования речь идет о разработке научно-методических рекомендаций по учету вознаграждений работников.

В ходе диссертационного исследования (п. 1.1) установлено, что понятие «заработная плата» включает в себя все виды заработка, но и различные премии, доплаты, надбавки и социальные льготы, которые начислены в денежной или натуральной формах, независимо от источников финансирования, а также денежные суммы, которые были начисленные в соответствии с законодательством за непроработанное время (праздничные дни, ежегодный отпуск и т.д.).

Начисление за конкретную выполненную работу или оказанную услугу, а также отработанное работником рабочее время является основной заработной платой и начисляется в зависимости от форм принятых на предприятие.

Фонд заработной платы формируется из дополнительной и основной формы оплаты труда, которая включает в себя сумму вознаграждений в натуральной и денежной формах, которая представлена работникам по найму исходя из качества и количества затраченного им труда, а также разнообразных компенсаций стимулирующего характера с учетом специальности, независимо от источников их финансирования.

Начисление заработной платы должно быть организовано следующим образом, увеличить производительность труда, улучшить организацию нормирования труда, полностью использовать рабочее время, укрепить дисциплину труда, повысить качества работ, услуг, продукции.

К организации учета оплаты труда предъявляют высокие требования, основное содержание которых влияет на следующие задачи:

- правильно распределить начисленную заработную плату между объектами непроизводственных и производственных затрат согласно тщательно проверенной и представленной первичной учетной документации;
- обеспечить надлежащий контроль за правильностью, своевременностью и полнотой начисления заработной платы в соответствии с качеством и количеством затраченного труда каждым работником в целом по предприятию;
- у каждого работника правильно произвести удержания из заработной платы;
- производить расчеты по выплате заработной платы своевременно;
- суммировать данные текущих показателей по заработной плате для составления отчетности и предоставить ее в установленные сроки в соответствующие организации.

Выполнение выше приведенных задач, требует от бухгалтера глубоких знаний науки и практики учета и внутреннего контроля. При этом необходимо знать весь комплекс нормативно-правовых актов, регулирующих учетно-контрольные процессы.

В результате взаимоотношений работодателя и работника, между ними возникают различные виды обязательств. Эти обязательства являются следствием исполнения: норм Трудового кодекса РФ и нормативно-правовых актов организации. Также обязательства могут определяться иными, документально не оформленными причинами, по которым ни одна из сторон не может ими пренебречь. Такая возможность должна закрепляться внутренними документами.

Способ отражения обязательств в учете квалифицирует те информационные объекты, которыми это обязательство будет отражено, и указывает правила определения учетной оценки этих объектов. Организация бухгалтерского учета расчетов с работниками по оплате труда означает

соблюдение законодательства, принципов и положений об учете и контроле, а также правильно организованный документооборот.

При оформлении любых документов, связанных с формированием заработной платы, начислений на нее и стимулирующих выплат за результаты труда необходимо ориентироваться на всю совокупность норм трудового, бухгалтерского и гражданского законодательства в РФ. Такая организация документооборота позволит избежать проблем при признании выплат за труд в расходах работодателя.

Решение об отражении обязательств в бухгалтерском учете принимается на основании информации, которая не только свидетельствует о предполагаемом исполнении этой обязанности, но и о ее достаточности для представления в учете и в бухгалтерской финансовой отчетности. Эта информация должна указывать на события хозяйственной деятельности, которое непосредственно обусловило ее возникновение. В свою очередь, это позволяет определить тот отчетный период, в котором конкретное обязательство должно быть отражено в учете и (или) в отчетности, а также способ его отражения конкретной учетной записью.

На рисунке 11 представлены основания для документирования оплаты труда и последующей организации ее учета и контроля.

Считаем целесообразным разработать Положение об оценке персонала, призванное улучшить организацию учета элементов оплаты труда. В данное Положение должны быть включены следующие разделы: общие методические указания; соотношение оценки результатов деятельности работника и установления премии; оценочный лист; модель компетенций работника; соотношение оценки компетенций работника и изменения стимулирующей надбавки и/или премии (бонуса); рекомендации по результатам оценки компетенций работника.



Рисунок 11 - Основания для учета расчетов с персоналом по оплате труда¹

Важное значение для принятия управленческих решений в рамках кадровых, зарплатных, компенсационных, премиальных и других аспектов учетной деятельности организации, имеют правильно составленные формы анкет кандидатов на работу. В связи, с чем требуется разработка многовариантной формы такого документа. Отбор персонала осуществляется на базе конкурса на вакантную должность. Для этих целей необходимо разработать Бланк конкурсного отбора, форму Протокола заседания конкурсной комиссии и Заключение по результатам собеседования.

Разработанный пакет документов, позволяет структурировать информацию, обрабатываемую в бухгалтерии при начислении всех форм оплаты труда. Это будет способствовать проведению как кадровой, так и зарплатной политики, и, как следствие, повышению качества оперативного управления.

Подготовка первичных сведений не относится к функциям бухгалтерского учета. Однако бухгалтер обязан досконально проверять

¹ Составлено на основе: Бодяко, А.В. Учет и внутренний контроль расчетов по оплате труда / А.В. Бодяко: автореферат диссертации на соискание ученой степени к.э.н. по спец. 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика. – М., 2012. – 24 с.

содержание первичных документов, сведения из которых участвуют в расчете элементов системы оплаты труда (Рисунок 12).

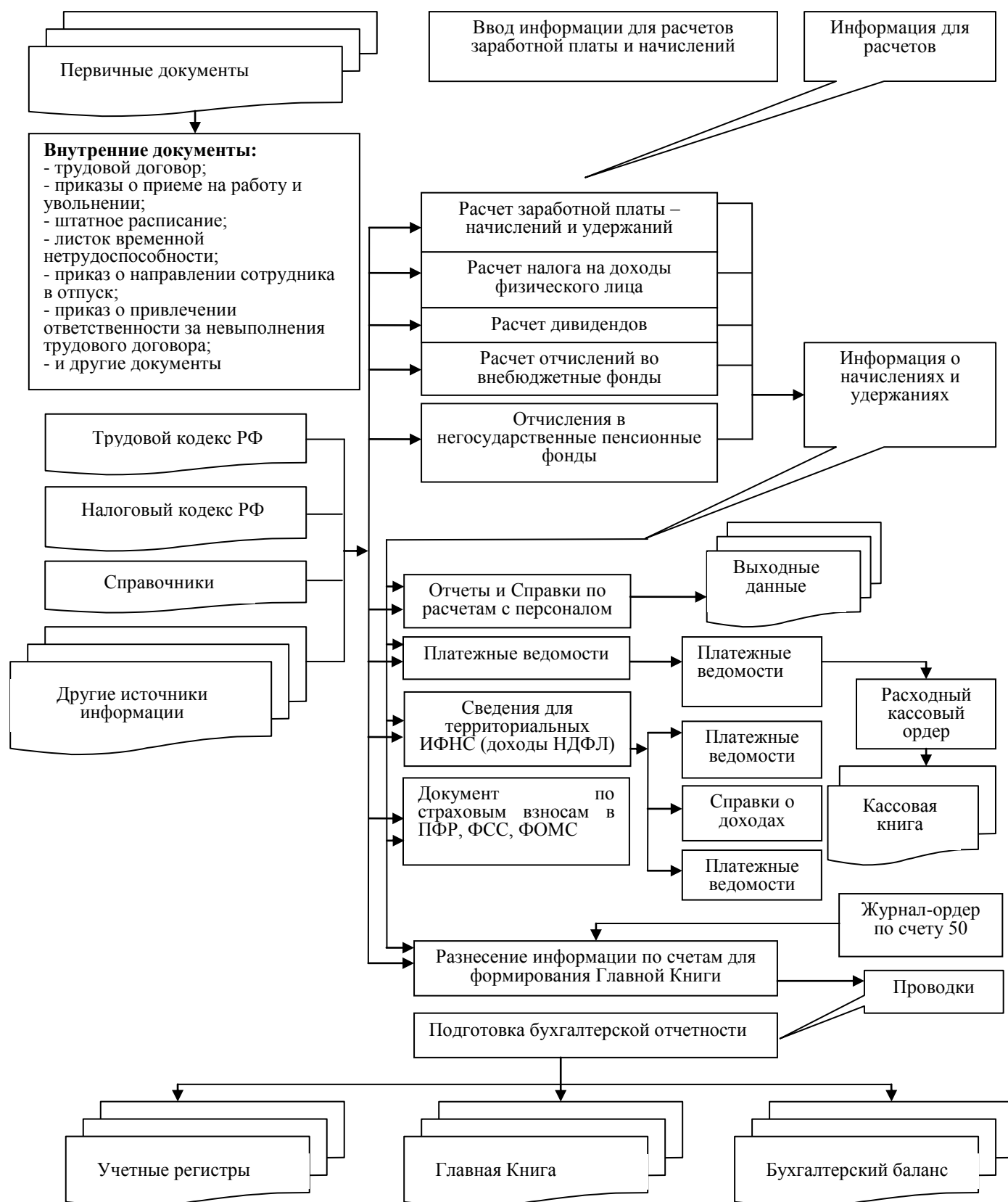


Рисунок 12 - Алгоритм документооборота учета расчетов по оплате труда

Процесс документооборота во многих экономических субъектах очень часто нарушается. В исследуемых организациях зафиксированы недочеты в организации работы с первичными документами, для устранения которых необходимо разработать план-график документооборота по разделам «Кадровый учет» («Внутрифирменные регламенты по регулированию расчетов»), «Заработная плата», «Налог на доходы физических лиц». Это вызвано в частности тем, что в учетной политике не раскрываются положения об обязательной разработке плана-графика документооборота по расчету заработной платы. В результате не осуществляется внутренний контроль.

Использование плана-графика документооборота обеспечивает прозрачность процесса начисления и выдачи заработной платы, повышает эффективность управления, регулирует корректный перенос информации из документа в документ.

В настоящее время в бухгалтерском учете на практике используются несколько учетных регистров, заполняя которые, бухгалтеру приходится переписывать одни и те же данные из одного регистра в другой. На заполнение каждого учетного регистра требуется дополнительное время, в связи с чем возрастает нагрузка на бухгалтеров. Это становится причиной роста непредумышленных ошибок, на поиск и исправление которых уходит рабочее время. Это вызывает необходимость разработать перечень показателей для формы лицевого счета, которые сведут воедино разрозненную информацию по заработной плате (Приложение 7).

Применение новой формы лицевого счета с предлагаемыми показателями будет способствовать снижению трудоемкости работы бухгалтера и высвобождению рабочего времени на аналитические и контрольные операции, а также позволит уменьшить процент ошибок, при этом появится возможность более детального заполнения лицевого счета и проведения дополнительных контрольных мероприятий.

Предлагаем заполнять разработанную форму лицевого счета в качестве первичного документа. При проведении проверок в разрезе элементов оплаты труда изучаются как основания их начисления и правильность каждой выплаты, так и качество первичных документов, которые должны подтверждать корректность каждой выплаты.

Недостатком документирования учета расходов на выплату отпускных является отсутствие практики составления графиков очередных отпусков, в связи с чем происходит неравномерное распределение затрат по оплате отпускных и завышению себестоимости продукции в отдельные периоды. В диссертационной работе предлагается ввести в систему документооборота по расчету с персоналом по оплате труда график очередных отпусков и смету расходов на отпуск.

К недостаткам документооборота следует отнести и отсутствие записей премиальных выплат в трудовых книжках работников, что может привести к доначислениям налога на прибыль, штрафным санкциям и пеням. На практике осуществление такой записи иницируется самими сотрудниками. При этом, исходя из трудового законодательства, премия является обязательным видом поощрения. Следовательно, работодатель обязан внести запись о премировании в раздел «Сведения о поощрениях». Если выданная премия предусмотрена в Положении о премировании, трудовом или коллективном договоре и организация списывает эту выплату в налоговом учете, то для организации выгодно не делать запись о выплате в трудовой книжке. При выплате сумм премий из чистой прибыли запись в трудовой книжке не грозит организации налоговыми рисками, т.к. права работника при этом не нарушаются.

В настоящее время широко обсуждается законодательная инициатива об отмене трудовых книжек. По нашему мнению, изъятие этого термина из Трудового кодекса РФ потребует переработки всех правовых норм, касающихся трудового права, законов о пенсионном обеспечении и регулирующих их, порядка оплаты больничных и т.п. Данная процедура

является затратной и совершенно неактуальна. При этом наличие трудовых книжек позволяет работнику контролировать свой трудовой стаж, в соответствии с которым начисляются пенсии. Такого рода переработка законодательных норм отвлекает бюджетные средства от действительно важных объектов финансирования. К таким объектам можно отнести Закон о кадровом делопроизводстве. Его принятие, с нашей точки зрения, имеет важное значение для работников, которые в настоящее время должны хранить для контроля такие документы, как: трудовые книжки, копии приказов о приеме, переводах, увольнении, отпуске, доплатах за вредные условия, справки о работе на вредном производстве, справки об отчислениях в пенсионный фонд и т.д. На рисунке приведен типовой алгоритм документирования взаимоотношений работодателя с работниками. Для расчета и выплаты зарплаты применяется расчетно-платежная ведомость по форме № Т-49. Взамен этого бланка можно использовать расчетную (форма № Т-51) и платежную (форма № Т-53) ведомости. Согласно требованию п. 9 Порядка ведения кассовых операций в РФ¹, суммы заработной платы, невыплаченные в течение 3-х дней со дня получения в банке, депонируются и возвращаются в банк. В результате в бухгалтерском учете работодателя появляется кредиторская задолженность, которая существует до ее погашения или списания. До погашения или списания задолженности ведется аналитический учет расчетов с депонентами в части сумм своевременно не выданной зарплаты, оформленный в специальном реестре.

Учетная операция депонирования на практике связана с достаточно высокими трудовыми затратами бухгалтера. Нормативная база регулирования депонирования заработной платы устарела и не соответствует современным тенденциям развития взаимоотношений работодателя с работником. Действующий реестр имеет двоякую природу: он одновременно является как первичным, так и учетным документом, заполняется отдельно за

¹Положение о порядке ведения кассовых операций и правилах хранения, перевозки и инкассации банкнот и монет Банка России в кредитных организациях на территории РФ ЦБ РФ от 24.04.2008 г., №318-П.

каждый период депонирования зарплаты. Считаем, что реестр может заменить специальная книга учета депонированной заработной платы.

Ведение бухгалтерского учета депонированной заработной платы приводит к дополнительным трудозатратам, связанным с ведением учета расчетов по налогу на прибыль. Согласно п. 18 статьи 250 НК РФ суммы кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности, пополняют сумму внереализационного дохода компании и подпадают под обложение налогом на прибыль. На практике не все учетные работники правильно определяют момент признания, для целей налогообложения, прибыли депонированных сумм.

Для отдельных видов требований могут устанавливаться специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим (ст. 197 ГК РФ). В частности, в статье 392 Трудового кодекса РФ указано, что работник имеет право обратиться в суд за разрешением индивидуального трудового спора в течение трех месяцев со дня, когда он узнал или должен был узнать о нарушении своего права. В связи с этим, Минфин России определил, что сумма депонированной заработной платы списывается для целей налогообложения прибыли по истечении трех месяцев.

Трудности учета просроченной кредиторской задолженности, возникающей в отношениях работодателя с депонентами, вызваны и тем, что нормативными документами не установлен конкретный срок списания данной задолженности. Противоречие возникает и из содержания п. 1 статьи 271 НК РФ, где определено, что организации, применяющие метод начисления, признают доходы в периоде их осуществления. Следовательно, списывать кредиторскую задолженность организация может лишь после оформления всех оправдательных документов, а не по истечении срока

исковой давности. Это подтверждается постановлением Президиума ВАС РФ от 15.07.2008 г. № 3596/08¹.

Универсального метода оплаты труда, учитывающего финансовые интересы и работодателя, и работника, не существует. Это подтверждается всей имеющейся хозяйственной практикой. Предприятие формирует фонд оплаты труда исходя из своей стратегии, однако, его пределы определяются размерами, удерживаемыми работником, который всегда заинтересован в увеличении выплат и, следовательно, фонд оплаты труда работодателя не всегда соответствует его финансовым интересам работника. Особенно трудно определить диапазон верхнего и нижнего предела оплаты труда предприятиям. Это вызвано тем, что понятие «услуга» и характеристика его содержания точно не определено ни в одном нормативном акте.

Методической основой формирования фонда оплаты труда может послужить система грейдов, представляющая собой систему определения должностных окладов на основе балльно-факторного метода и матрично-тематических моделей. Система грейдов позволяет связать логику оплаты труда и стратегию бизнеса и решить проблему рыночной мотивации работников предприятия.

Автором методики грейдов является американский ученый Эдвард Хей². В экономической энциклопедии грейдинг определен как «классификация, сортировка, упорядочивание».³ Грейдирование - распределение должностей в иерархической структуре предприятия в соответствии с ценностью конкретной должности (позиции) предприятия.

В РФ в настоящее время внедряются различные варианты грейдов в зависимости от сложности методики расчета фонда заработной платы и подготовленности менеджеров к использованию.

Существуют несколько степеней сложности системы грейдов.

¹Постановление Президиума ВАС РФ от 15.07.2008 № 3596/08 по делу N А57-10603/06-6// «Вестник ВАС РФ», 2008, № 12.

²Чемяков, В.П. Грейдинг: технология построения системы управления персоналом / В.П. Чемяков. - М.: Вершина, 2007. - 208 с.

³Управление организацией: Энциклопедический словарь. - М.: Издательский Дом ИНФРА, 2001. - 465 с.

Первая степень сложности – «система ранжирования должностей по степеням сложности. Она не требует математических расчетов и может быть внедрена топ-менеджерами компании после их предварительной подготовки. Ничего общего с оригинальной версией системы грейдов она не имеет»¹.

Вторая степень сложности – система, основанная на балльно-факторных методах, представляющая собой упрощенный вариант система Хея (такой вариант можно внедрить в фирмах с небольшим штатом).

Третья и четвертая степень сложности - это настоящие системы грейдов, основанные не только на балльно-факторном методе, но и на правильных, сложных математических расчетах веса, шага, на матрицах, профильно-направляющих таблицах, графиках и самое главное на точном и последовательном соблюдении этапов методологии².

Практика применения методики грейдов для определения должностных окладов персонала только начала применяться в РФ. Многие руководители российских компаний понимают чрезвычайную ценность данного инструмента формирования структуры оплаты труда. Система грейдов весьма трудоемка, но при этом позволяет выявлять возможности капитализации затрат труда и, таким образом повышает инвестиционную привлекательность компании. Оценки подвергаются все типы рабочих мест. В качестве критерия оценки, берется уровень влияния позиции должности на рыночную стоимость компании в целом и в разрезе ее структурных единиц.

Так как система грейдирования представляет собой иерархическую структуру должностей, с окладами выстроенными по нарастающему принципу, по формальным признакам она похожа на тарифную систему оплаты труда. Однако, эти системы по существенным свойствам расчетов отличаются друг от друга (Таблица 7).

¹Слипачук, С. Система грейдов: методика определения должностных окладов С. Слипачук [электронный ресурс]. - Режим доступа: profhressa.com

² Там же.

Таблица 7 - Системы оплаты труда – тарифной и на основе грейдов¹

Тарифная система оплаты труда	Оплата труда по системе грейдов
Тарифная система оплаты труда построена на основе профессиональных знаний и учитывает стаж работы и навыки работника	Оплата труда по системе грейдов предусматривает критерии оценивающие должности. В критерии В оценку критериев входят такие показатели как: управление, сложность работы, самостоятельность, ответственность, цена ошибки и др.
Принцип выстраивания должностей в тарифной системе оплаты труда – по возрастанию	Оплата труда по системе грейдов допускает пересечение двух ближайших грейдов. В результате этого у рабочего или мастера с высоким профессионализмом и низшим грейдом будет иметь более высокий должностной оклад, чем специалист находящейся в грейде высшего порядка
В тарифной системе оплаты труда иерархическая структура тарифной сетки, основанная на минимальном размере оплаты труда (МРОТ), который умножается на коэффициент (межотраслевой, межквалификационный, междолжностной, межразрядный)	Оплата труда по системе грейдов построена на весе должности, которая рассчитывается в баллах
В тарифной системе оплаты труда все должности выстраиваются по вертикали от рабочего к руководителю	Должности выстраиваются по принципу важности для организации

Совершенно особое место в системе оплаты труда занимают премиальные выплаты. С одной стороны, премии представляют собой традиционный вид стимулирования труда. Премиальные вознаграждения предусмотрены ст. 191 Трудового кодекса РФ, регламентирующей поощрения за труд: работодатель поощряет работников, добросовестно исполняющих трудовые обязанности (объявляет благодарность, выдает премию, награждает ценным подарком, почетной грамотой, предьявляет к званию лучшего по профессии).

В статье 144 Трудового кодекса РФ «Стимулирующие выплаты», отмечается, что работодатель имеет право устанавливать различные системы премирования, виды стимулирующих доплат и надбавок с учетом мнения представительного органа работников. Выбор видов стимулирования работников за труд определяется коллективным договором или правилами внутреннего трудового распорядка компании, уставами и положениями о дисциплине в коллективе и прочее. За особые трудовые заслуги работники могут быть представлены к государственным наградам.

¹Слипачук, С. Система грейдов: методика определения должностных окладов / С. Слипачук [электронный ресурс]. - Режим доступа: profhressa.com

С другой стороны, в условиях конкурентного рынка, премии используются в качестве средства борьбы работодателей на рынке труда за высокопрофессиональные кадры.

В связи с этим, в диссертации уделено особое внимание анализу делопроизводства, порядка учета и контроля в сфере премирования.

Все рекомендации по разработке положений о премировании носят общий характер, их содержание не отражает специфику хозяйственной деятельности. Количество норм, регулирующих разработку положения о премировании, ограничено. При практической разработке положения о премировании возникает целый ряд вопросов, например: как формировать положение о премировании, следует ли отражать в нем все частные случаи премирования или только базовые положения, на какой период составлять этот документ, следует ли доводить его до каждого работника, в каких случаях корректировать приведенные в документе принципы и порядки премирования. На рисунке 13 представлена структура премиальных выплат в российских организациях.

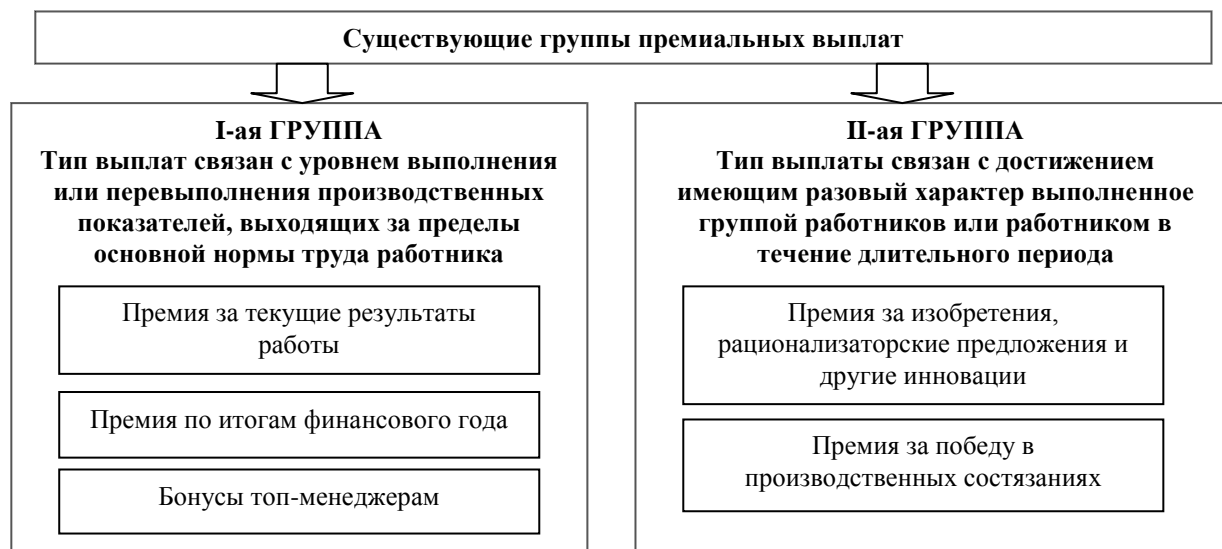


Рисунок 13 - Типовая структура премиальных выплат в российских организациях

Отличительной чертой премий за текущие результаты работы являются конкретные количественные характеристики, позволяющие учитывать и

контролировать уровень начисляемой заработной платы руководителю, так и самому работнику.

Вознаграждения по итогам деятельности за год существует во многих экономических субъектах различных форм собственности, однако его формализация претерпела значительные изменения за прошедшие десятилетия.

Специфика системы корпоративного премирования состоит в том, что оно является правом, а не обязанностью работодателя. Условия и положения премирования определяются руководством предприятия и не требуют заранее формализованного основания для выплат. В отличие от выплат, предусмотренных системой оплаты труда, премии не учитываются в среднем заработке работника, поскольку выплачиваются за счет чистой прибыли работодателя. Порядок учета премиальных выплат работникам, не предусмотренных системой оплаты труда, определен в письме труда от 23.10.2007 № 4319-6-1. Отечественная практика отличается от зарубежной наличием многочисленных видов премий и различного рода денежных поощрений.

Особенности отечественной системы премирования определяются рядом факторов. Во-первых, это нестабильность темпов экономического развития компаний. Отсутствие определенности финансового состояния компании вызывает невозможность формирования стабильной системы оплаты труда и вынуждает работодателей прибегать к выплате разовых премий. Во-вторых, наличие многочисленных видов премий обусловлено отсутствием в большинстве компаний научно обоснованной системы организации труда и производства. Проблема набора кадров существует практически у всех экономических субъектов. Для удержания кадров в компании, руководство и создает разветвленную систему стимулирующих выплат.

Согласно ст. 255 НК РФ к расходам на оплату труда относятся начисления стимулирующего характера, в том числе премии за

производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели. В расходы на оплату труда могут включаться только те премии, которые предусмотрены нормами законодательства РФ, трудовыми и коллективными договорами. Для обоснования правомерности расходов по налогу на прибыль необходимо сослаться на Положение о премировании в трудовых договорах работников.

В российской практике единовременные премии и вознаграждения определяются как бонусы, при этом данные выплаты регулярны и не зависят от вклада работника в производственный процесс. Таким образом, бонусы превратились в оплату повседневного труда, особенно в банках, сырьевых холдингах, крупных естественных монополиях. На наш взгляд, именование бонусами всех разовых выплат в пользу работников некорректно, поскольку бонусная система базируется на результатах комплексной оценки трудового вклада награждаемого в достижение целей развития компании.

Под бонусом следует подразумевать вознаграждение, которое работник получает при успешном завершении определенного производственного процесса или инвестиционного проекта. Такие процессы и проекты носят долгосрочный характер. Установление премирования для работников, занятых в выполнении проекта, увеличивает стимулы к производительному труду. Следовательно, бонусное премирование следует определять как проектное, носящее долгосрочный характер и обусловленное только успешным завершением проекта¹.

Для грамотного использования такого инструмента, как премии важно правильно определить и закрепить локальными документами нормы, регулирующие систему их назначения и выплат. Определение порядка премирования напрямую зависит от информации производственно-хозяйственного учета, которая передается в бухгалтерию, где на основе

¹Яковлев, Р.А. Оплата и нормирование труда (комментарий к новой редакции Трудового кодекса РФ) Р.А. Яковлев // Трудовое право. - 2007. - № 1.

Положения о премировании и Приказа руководителя определяются суммы конкретных премиальных выплат.

Трудовой кодекс РФ не содержит прямых требований о необходимости разработки положения о премировании. Однако мы считаем, что он обязательно должен присутствовать в документообороте каждого предприятия. Положение о премировании имеет важное значение во взаимоотношениях работодателя с работниками, налоговыми, пенсионными и другими контрагентами. Положение о премировании должно содержать как перечень условий премирования и требования к их выполнению работником, так и приложение в форме таблицы с задокументированными показателями и шкалой выплат по каждому из них.

В соответствии с законодательством Положение о премировании можно оформить:

- самостоятельным нормативным актом;
- в виде раздела коллективного договора;
- в виде раздела Положения об оплате труда.

Выбор варианта зависит от тех целей и условий, которые ставит перед собой организация. При принятии решения о премировании работников, если такое премирование предусмотрено Положением о премировании и трудовыми договорами, то приказ по организации можно не издавать.

В законодательстве отсутствуют требования к составу условий и перечню показателей премирования. Исходя из российской практики, в Положении о премировании должны быть отражены следующие моменты: конкретные принципы (условия) премирования, показатели премирования, круг премируемых работников, размеры премиальных выплат и коэффициенты их градации, формализованный алгоритм расчета премии, периодичность премирования, источники премирования (расходы, чистая прибыль или др.). В положении о премировании должны быть перечислены как показатели, при достижении которых начисляется определенный процент

премии, так и показатели, недостижение которых приводит к снятию определенного процента премии или ее полное лишение.

Общее требование к разработчикам положения о премировании, состоит в том, что система материального поощрения работников должна учитывать технологические, производственные и организационные особенности организации. Разработанное в диссертационной работе Положение о премировании отражает особенности финансово-хозяйственной деятельности организации, кадровый состав работников, стратегию ведения бизнеса. Основная цель, поставленная нами при разработке Положения о премировании - обосновать его необходимость, как инструмента управления и отчетности. Дополнительная цель - разработать рекомендации по назначению, расчету и выплате каждого вида премии.

При разработке Положения выбрана форма самостоятельного нормативного акта. Этот выбор обусловлен тем, что с нашей точки зрения две другие формы имеют ряд проблем. Если положение о премировании является частью коллективного договора, то оно прекращает действовать одновременно с договором. Поэтому такая форма, в виду своего постоянного согласования премирования с выборным органом управления, который наделен правом разработки коллективного договора, на практике не является удобной. Если положение о премировании является разделом положения об оплате труда, то это представляется не конкретным, далеким от специфики хозяйственной деятельности структурных единиц организации и ее центров ответственности. Если же положение о премировании представляет собой самостоятельный нормативный акт, то в нем можно отразить разработку каких-либо новых продуктов всем категориям работников (включая руководящий состав), выплату разнообразных видов премий, включая премии за реализацию специальных проектов. Это крайне важно потому, что разные виды премии основываются на различных основаниях (показателях и условиях) премирования. Такой документ в самостоятельной форме позволяет обосновать расходы на оплату труда для налоговой проверки

применения ст. 255 НК РФ, и довести его содержание до каждого работника.

Структура разработанного в диссертации Положения о премировании следующая:

- общие положения, определяющие статус документа и цели его принятия. В этот раздел также включены: перечень базовых видов премий, квалификационные группы работников, их состав; основания для лишения премии и шкала снижения: от 5 до 100%;

- конкретные показатели премирования (по видам премий);

- алгоритм расчета и порядок определения размера премии;

- выплаты и назначение премии;

- заключительные положения.

Общие положения включают характеристику статуса положения о премировании и цели его принятия. При формулировании раздела «Показатели премирования» нами ставилась цель добиться прозрачности конкретного объекта премирования и его соотношения с результатом трудовой деятельности групп работников.

При описании определенного вида премий, показатели премирования должны быть конкретными и четко перечисленными, при этом они должны быть разделены по категориям работников и их подразделений. При этом цель премий - стимулировать эффективный и профессиональный труд. Таким образом, премия считается компенсацией не только за выполнение своих ежедневных обязанностей, а должна обеспечить улучшенную организацию труда и позволять работнику достигать более высоких производственных результатов.

В части раздела, которые посвящены порядку расчета премий, указывается обязательные условия премирования, базовые размеры премий, которые устанавливаются при условии выполнения конкретных трудовых показателей. По разному виду премии определяется круг премируемых работников. При этом требуется описать порядок начисления премий новым или уволившимся работникам. В разделе, посвященном порядку расчета

премии, также описываются условия премирования и перечень показателей, при которых премия уменьшается или не назначается. Это должно происходить в случаях: невыполнения или ненадлежащего выполнения должностных обязанностей; нарушения сроков сдачи и выполнения работ, которые установлены приказами и распоряжениями администрации или договорными обязательствами; невыполнения приказов, указаний и поручений непосредственного руководства администрации; нарушения трудовой и производственной дисциплины, правил внутреннего трудового распорядка и прочее; не обеспечения сохранности имущества и товарно-материальных ценностей организации, искажения отчетности; наличия претензий, рекламаций, жалоб клиентов и партнеров; совершения нарушений, установленных трудовым законодательством, в связи с которыми могут быть наложены дисциплинарные взыскания, включая увольнения работника.

Размер премии определяется конкретной суммой или в процентном отношении к некоторой базе. В положении о премировании можно определить низший и высший пределы премий. Это допустимо, если размер премии трудно определить по количественным показателям трудовой деятельности. В рамках низшей и высшей границ непосредственный руководитель работника определяет размер его премии, исходя из качества работы конкретного работника. Если показатели премирования могут определяться количественным значением, то размер премии варьируется в зависимости от этого значения. Можно определить и дополнительные критерии размера премии, например, выполнение особо сложной работы продолжительность стажа работы в организации и т.п.

Методика расчета премии приводится в разделе, который посвящен порядку выплаты и назначения премии. Премияльный фонд выделяется на коллектив в целом. При сопоставлении индивидуальной работы к итогам деятельности организации, премияльный фонд может быть выделен для каждого работника индивидуально.

Премия может определяться как процент или диапазон процентов. В таком случае необходимо указать какие надбавки, выплаты включаются в исходную базу, а какие исключаются из базы для начисления премии, могут ли использоваться при начислении премий плановые показатели или фактические (с учетом сокращения оплаты за неотработанное время).

Премии могут выплачиваются за счет средств специального назначения. В этом случае необходимо точно указать источник целевых поступлений. Расходы такого рода не признаются для целей исчисления налога на прибыль.

Механизм принятия решения о назначении или не назначении премии описывается в отдельном разделе. В нем должно быть отражено кто определяет итоговый размер премии, принимает решение о премировании работников и как это решение доводится до бухгалтерии. Обычно, решение такого рода принимается исполнительным органом предприятия (генеральным директором, директорами т.д.) на основании служебных записок руководителей подразделений. При описании конкретного вида премии необходимо понимать периодичность ее начисления - ежемесячно, ежеквартально, по итогам года. В положении о премировании обязательно отражаются сроки, когда должно быть принято решение о выплате премии.

Дата вступления в силу положения о премировании работников может быть определена в приказе руководителя организации или заключительных положениях документа. Положение о премировании действует до его отмены либо до принятия нового положения о премировании. Срок действие Положения о премировании может быть установлен и в самом документе. Если положение о премировании является составной частью коллективного договора, оно прекращает действовать одновременно с истечением срока, на который заключен договор¹.

Положение премировании вводится в действие приказом руководителя

¹Бодяко, А.В. Разработка положения по бухгалтерскому учету «Учет вознаграждений работникам» / А.В. Бодяко // Актуальные проблемы управления.- 2009: Материалы 14-й Всероссийской научно- практической конференции, ГУУ, 28-29 октября 2009 г.- с. 205-209.

организации по согласованию с профсоюзом работников. С содержанием положения необходимо ознакомить всех работников и документально оформить их согласие работать на условиях, отраженных в Положении о премировании. Согласие работников можно оформить в виде дополнительных соглашений к трудовому договору. Статья 74 Трудового кодекса РФ допускает возможность изменения условий трудового договора по инициативе работодателя. Корректировка условий трудового договора, в том числе, в части оплаты труда и премирования, может быть связана с изменением организационных или технологических условий труда.

При установлении размера премий необходимо осуществить оценку напряженности труда и таким образом дифференцировать размеры премий по подразделениям и рабочим местам, обеспечивая более высокую выплату за труд при большей его напряженности. Положение о премировании не должно быть формальным документом, а должно отражать реальную практику организации по назначению, учету и выплате каждой премии. Положение о премировании должно быть эффективным инструментом управления и отчетности в организации, должен учитывать специфику системы материального поощрения работников, обусловленную производственными, технологическими и организационными особенностями их работы.

Считаем, что совершенствование методов учета труда и заработной платы требует улучшение методов внутреннего контроля. В силу актуальности этой проблемы данные вопросы рассматриваются в параграфе 3.1 диссертации.

2.2 Разработка методики формирования сведений о заработной плате работников и методического обеспечения учета расчетов по оплате труда

Работнику по законодательству устанавливается заработная плата в соответствии с системой оплаты труда, действующей в организации, формирование которой как правило связано с определенными сложностями. В частности, организациям, специализирующимся на предоставлении тех или иных услуг, проводить зарплатную политику трудно по целому ряду причин. Во-первых, до настоящего времени однозначно не определена трактовка содержания понятия «услуг», правила их формализации, градации цены оплаты за единицу предоставляемой услуги. Во-вторых, в этой сфере применение стандартных системы оплаты ограничено. В-третьих, расширение видов услуг, появление услуг, ранее неизвестных рынку, требует поиска новых критериев их идентификации, измерения, учета и контроля.

Для выработки зарплатной политики работодатели должны анализировать состояние рынка труда и существующие на рынке параметры оплаты труда.

На помощь работодателям приходят мировые глобальные информационные сети, которые предоставляют широкую справочную информацию, на основе которой формируются локальные тарифные системы и осуществляются кадровая и зарплатная политики. Примером такой системы является фонд WageIndicator, созданный в Нидерландах, который с 2006 г. собирает данные более чем в 50-ти странах мира и занимается сбором информации при помощи веб-анкеты, доступной на национальных сайтах WageIndicator и заполняемой пользователями на добровольной основе.

В настоящее время Анкета фонда переведена на 20 языков и используется в 50 странах, включая и Россию. Анкета о работе и заработной плате подобна анкетам, используемым при осуществлении стандартного изучения рынка труда различными статистическими агентствами. Собранная таким образом информация является строго конфиденциальной. На основе

добровольно предоставляемых интернет-пользователями данных, фонд WageIndicator составляет Калькулятор заработной платы, пользоваться которым может любое заинтересованное лицо. Хотя точность представленной в калькуляторе информация не является стопроцентной, эта информация дает возможность понять устойчивые тенденции развития рынка труда.

При заполнении Калькулятора обычно учитывается годовой уровень инфляции. Для стран с очень высоким уровнем инфляции, Калькулятор корректируется ежеквартально. Знание состояния и тенденций рынка труда позволяет определять кадровую политику и стратегию поведения организации на рынке труда.

Калькулятор заработной платы фонда WageIndicator постоянно обновляется и совершенствуется, вследствие этого предоставленная им информация является наиболее надежной. Обновление информации осуществляется с регулярностью один раз в полгода или в квартал. В тех странах, где уровень заполнения Анкет не очень высокий, информация обновляется как минимум один раз в год. Классификация профессий (всего более 1600 различных профессий), представленных WageIndicator, основана на Международной Стандартной Классификации профессий (МСКП), разработанной Международной Организацией Труда (МОТ). Фонд WageIndicator использует классификацию МСКП-08, выпущенную в марте 2008 г., которая позволяет отнести различные профессии к четко обозначенным группам профессий, в зависимости от должностных функций и обязанностей. В процессе обработки Анкет все сведения тщательно проверяются и стандартизируются. Вызывающая сомнения информация, удаляется. Если заданная пользователем профессия является уникальной и ее не оказывается в Калькуляторе, рекомендуется обратиться непосредственно в фонд WageIndicator, специалисты которого введут информацию об этой профессии в Калькулятор.

Калькулятор заработной платы позволяет определить предполагаемую зарплату по конкретно заданному пользователем должностному профилю. Таким образом, Калькулятор позволяет дать ответ на вопрос: сколько предположительно может зарабатывать работник на определенной должности. Качество прогноза зависит от точного предоставления информации. При этом, очень важно как можно точнее указывать требуемую профессию. Достаточно часто названия должностей практически идентичны, однако по своим функциям и обязанностям могут существенно отличаться. Соответственно, отличаться будет и величина заработной платы.

Например, очевидно, что величины заработной платы специалиста по логистике и менеджера по логистике будут различны. Величина заработной платы, полученной в ответ на запрос, показывается как диапазон от минимальной до максимальной заработной платы. Реальное значение зависит от образования, стажа работы, уникальности профессии и других факторов. Калькулятор предоставляет и данные о средней заработной плате, рассчитываемой исходя из ее минимальной и максимальной величин. При расчете средней заработной платы применяется метод медианы. Медиана - возможное значение признака, которое делит ранжированную совокупность (вариационный ряд выборки) на две равные части: 50% «нижних» единиц ряда данных будут иметь значение признака не больше, чем медиана, а «верхние» 50 % - значения признака не меньше, чем медиана. Медиана (применительно к данному вопросу) - это зарплата, больше которой зарабатывает одна половина опрошенных, и меньше которой зарабатывает другая половина. В экономическом анализе и статистике она именуется 50-й перцентиль и не зависит от отклоняющихся значений.

Считаем целесообразным разработать Калькулятор заработной платы, основывающийся на Постановлении Правительства РФ от 24.12.2007 г. № 922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» в редакции постановления Правительства РФ № 1054 от 15.10.2014.

Система оплаты труда организации должна быть закреплена в коллективных, трудовых договорах, соглашениях, локальных нормативных актах, в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права.

Система оплаты труда включает в себя размеры должностных окладов, доплат и надбавок компенсационного характера, тарифных ставок, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, виды доплат и надбавок стимулирующего характера и системы премирования. В рамках проведенного исследования рассмотренный выше информационный калькулятор адаптируется к российским условиям.

При данной разработке исходим из того, что правильное исчисление средней заработной платы имеет крайне важное значение. Оплата больничных, командировочных, отпускных осуществляется исходя из величины средней заработной платы, установленных норм и сроков нахождения на больничном, в командировке и отпуске. Полный перечень выплат, входящих в расчет среднего заработка, приведен в Положении об особенностях порядка исчисления средней заработной платы¹.

Работа в ночное время регламентируется целым пакетом нормативных актов. Определение стоимости труда в сверхурочное время при суммированном учете рабочего времени, является определенной проблемой. Специальных норм о порядке оплаты сверхурочной работы при применении суммированного учета рабочего времени трудовое законодательство РФ не содержит.

В соответствии с Трудовым кодексом РФ, размер доплаты за работу сверхнормативного числа рабочих часов за учетный период при суммированном учете определяется в следующем порядке: в полуторном размере оплачивается то количество сверхурочных часов, которое не превышает в среднем двух часов за каждый рабочий день в учетном периоде

¹Постановление Правительства РФ от 24.12.2007 г. № 922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» в редакции постановления Правительства РФ № 1054 от 15.10.2014

по календарю той продолжительности рабочей недели, которая установлена организации; остальные часы оплачиваются в двойном размере. Однако это не соответствует трудовому законодательству: «Во-первых, ст. 152 Трудового кодекса РФ не предусматривает подобного метода исчисления доплаты за сверхурочную работу. Во-вторых, распределение сверхурочных часов в соответствии с количеством рабочих дней по календарю рабочей недели той продолжительности, которая принята в организации, противоречит ст. 57, ст. 91 и ст. 104 Трудового кодекса РФ, поскольку на работников, которым установлен суммированный учет рабочего времени, не распространяется общий режим рабочего времени, установленный в организации (в том числе пятидневная или шестидневная рабочая неделя). Следовательно, рассчитывать размер оплаты сверхурочной работы работников, которым установлен суммированный учет рабочего времени исходя из общего режима рабочего времени неправомерно. В-третьих, если часы сверхурочной работы будут распределены подобным образом, то получится, что работник, которому установлен суммированный учет рабочего времени, работал сверхурочно уже в самом начале учетного периода, когда он еще не выработал нормы рабочего времени. Это противоречит ст. 99 Трудового кодекса РФ.

В связи с тем, что сверхурочная работа определяется как разница между фактически отработанным количеством часов за учетный период и нормальным числом рабочих часов за учетный период, подсчет количества часов, отработанных работником сверхурочно, при суммированном учете возможен только по окончании учетного периода. Оплата труда за пределами нормальной продолжительности рабочего времени при суммированном учете должна производиться следующим образом: определяется общее количество часов сверхурочной работы по итогам учетного периода. Первые два часа

сверхурочной работы оплачиваются не менее чем в полуторном размере, а остальные - не менее чем в двойном размере»¹.

Таким образом, для расчета среднего заработка мы рекомендуется применять Калькулятор средней заработной платы, которая рассчитывается на основе среднего дневного заработка, путем его умножения на количество календарных или рабочих дней в периоде, подлежащем оплате. Средний дневной заработок для расчета отпускных и компенсаций за неиспользованный отпуск определяется по следующей формуле:

$$СДР = \frac{\sum \Phi В}{29,4(M_{полн} + \sum_{i=1}^{М_{част}} Дфкм \div Дкм)} . \quad (1)$$

где:

СДР - средняя дневная заработная плата;

ΦВ - сумма фактических выплат;

М_{полн} - количество месяцев, отработанных полностью;

Дкм - количество календарных дней, в частично отработанном месяце *i*;

Дфкм - количество фактически отработанных календарных дней в частично отработанном месяце *i*

В случаях, не связанных с отпускными и компенсационными выплатами, средний дневной заработок рассчитывается проще - сумма выплат за период делится на количество отработанных календарных дней.

При повышении заработной платы, средний заработок за периоды, предшествующие повышению, должен быть увеличен на коэффициент, полученный путем увеличения тарифной ставки (оклада) после повышения, на тарифную ставку (оклад) повышения. Если повышение произошло в период сохранения среднего заработка, то увеличению подлежит только часть периода, начиная с даты повышения до окончания периода выплаты среднего заработка. Для выплаты среднего заработка в связи с оплатой вынужденного прогула, коэффициент рассчитывается путем деления тарифной ставки, установленной на дату выхода на работу после завершения

¹Бухгалтерское дело / под ред. Р.Б. Шахбанова. - М.:Магистр, 2010. - 383.с.

прогула на тарифную ставку в расчетном периоде. Индексации подлежат не все выплаты, а только тарифные ставки (оклады). Денежное вознаграждение и выплаты, привязанные к тарифным ставкам и окладам, индексируются в виде фиксированных процентов. Дополнительные выплаты, которые установлены в абсолютных значениях и в диапазоне процентов от тарифных ставок (окладов, денежных вознаграждений) не подлежат индексации.

Использование Калькулятора для расчета средней заработной платы представлено в таблице 8, в которой задаются периоды работы сотрудника и начисления зарплаты за последние 12 месяцев, а также изменения его оклада на протяжении этого времени и в период начисления средней зарплаты. Если требуется рассчитать среднюю зарплату не для расчета отпускных, а, например, для вынужденного прогула, то в таблице потребуется задать еще и количество отработанных дней за все периоды работы. Если за последние 12 месяцев в организации не было увеличения зарплаты, то всю сумму выплат можно задать одной строкой (сумму можно указать в поле «Выплачено по окладу»). Если увеличения заработной платы происходило, то все выплаты необходимо делить на периоды до увеличения, после увеличения, а также разбивать суммы выплат на две категории «Выплачено по окладу» и «Прочие выплаты». В категорию «Выплачено по окладу» попадает собственно оклад и фиксированные процентные выплаты, установленные от оклада, которые подлежат индексации. В категорию «Прочие выплаты» попадают премии, проценты, установленные в диапазоне значений, а также выплаты, установленные в абсолютном размере. Если увеличение зарплаты попадает на период выплаты средней заработной платы, то необходимо отразить такое увеличение одной строкой. В этой строке указывается увеличение оклада в полях «дата начала» и «дата окончания» и заполняется поле «оклад». Остальные поля не заполняются. Для оплачиваемого отпуска, средняя заработная плата рассчитывается за две недели.

Таблица 8 - Расшифровка начисления средней заработной платы

Дата начала периода работы	Дата окончания периода работы	Размер оклада	Выплачено по окладу	Прочие выплаты	Отработано дней	
06/14/2013	12/31/2013	50000	361165	70000		
01/01/2013	05/31/2013	60000	330000	60000		
06/10/2013	06/10/2013	70000	0	0		

6.

7. Точность исчисления: 0,1234567890

8.

Отработано дней : 340.06
Средняя Зарплата :40521.97

Применение калькулятора для расчета фонда заработной платы предполагает сбор и обработку информации для расчета средней заработной платы. Эта информация включает: начало выплаты средней зарплаты; конец выплаты средней зарплаты; средний заработок, определяется для поля «оклад»; периоды работы; таблицы для расчета.

При данной разработке исходим из того, что правильное исчисление средней заработной платы имеет крайне важное значение. Таким образом, для расчета среднего заработка рекомендуется применять Калькулятор средней заработной платы, позволяющий дать ответ на вопрос: сколько предположительно может зарабатывать работник на определенной должности.

В настоящее время в отечественной и зарубежной практике накоплен положительный опыт развития и совершенствования системы информационного и методического обеспечения учета расчетов по оплате труда.

В параграфе 1.3. диссертации проведен сравнительный анализ содержания разработанного, но не действующего ПБУ «Учет

вознаграждений» и МСФО 19 «Вознаграждения работникам». На основании этого анализа сделан вывод о необходимости модификации целого ряда позиций отечественного стандарта. В соответствии с этим выводом, в диссертационной работе предложен вариант Положения «Учет расчетов по оплате труда», в котором обновлены некоторые позиции и уточнено его название. С нашей точки зрения, это согласуется с сущностью понятия «оплата труда», определяемой экономической теорией и содержанием Трудового кодекса РФ.

В предложенном варианте Положения устанавливаются правила ведения бухгалтерского учета работодателей, касающегося всех выплат работникам. Вознаграждения работникам при этом понимаются в трактовке МСФО как все формы выплат, включая заработную плату и другие финансовые выгоды персонала, предоставляемые работодателем в обмен на услуги труда работников. Эти выплаты включают в себя краткосрочную (текущую) оплату труда, социальные выплаты и неденежные вознаграждения; вознаграждения по окончании трудовой деятельности (пенсии); другие долгосрочные вознаграждения; выходные пособия; выплаты долевыми финансовыми инструментами (опционами).

На рисунке 14 представлены основные положения предлагаемого проекта ПБУ. Представленная схема, раскрывает содержание основных блоков документа и показывает их взаимосвязь. Описание структуры Положения по учету расчетов по оплате труда работников помогает бухгалтеру детализировать как краткосрочные, так и долгосрочные обязательства, приводя последние за счет приведенной стоимости к величине, учитываемой при формировании показателей финансовой отчетности.

При разработке Положения, с целью адаптации основных позиций МСФО 19 «Вознаграждения работникам» к российской экономической действительности и учетной практики, были переработаны наиболее распространенные выплаты работникам по трудовым, социальным,

пенсионным, медицинским, образовательным и другим договорам, предусмотренным их конституционными правами.

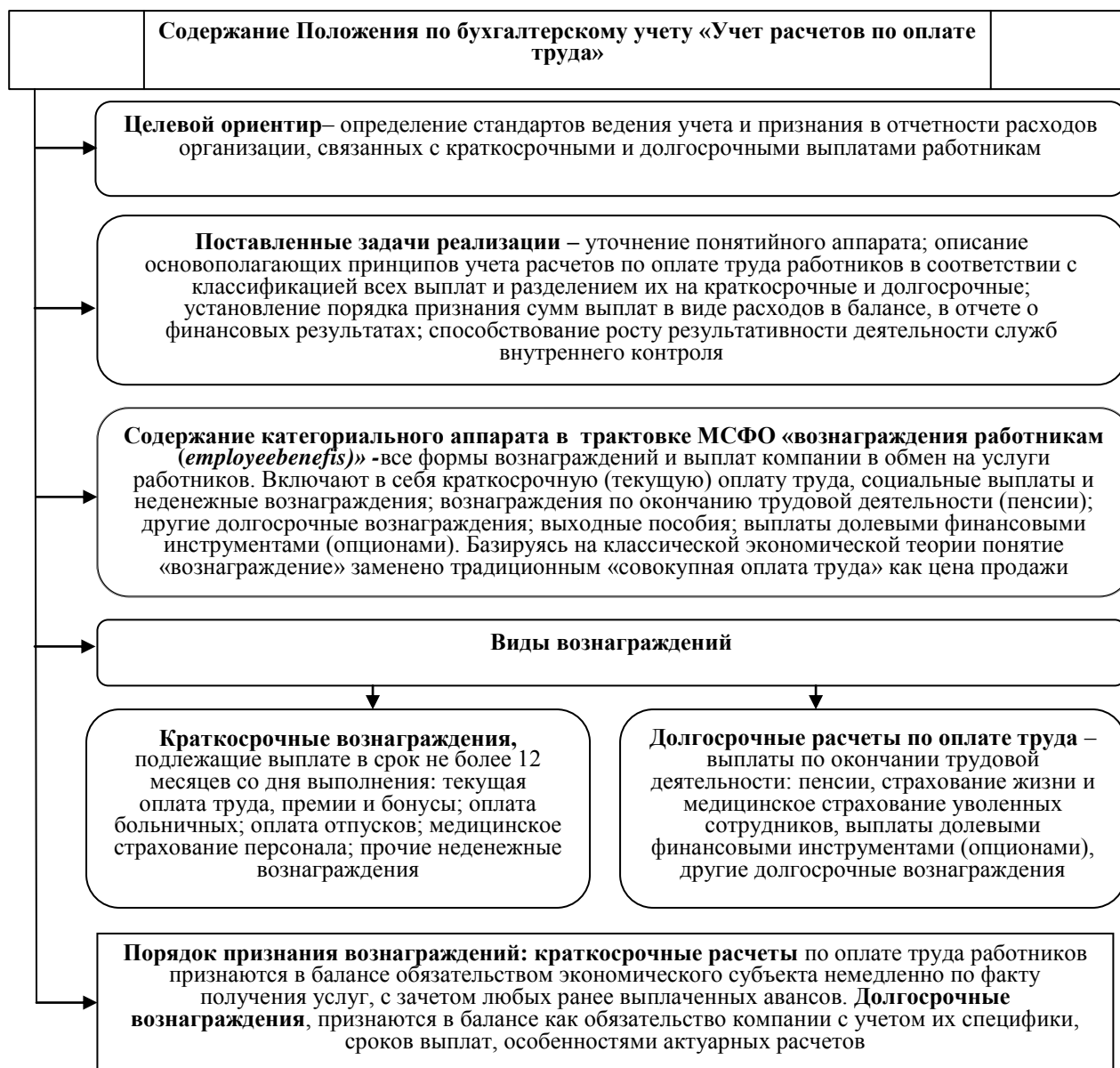


Рисунок 14 - Совершенствование проекта ПБУ «Учет расчетов по оплате труда»: авторский вариант нового российского стандарта

Согласно МСФО 19 «Вознаграждения работникам», краткосрочные вознаграждения представляют собой вознаграждения, подлежащие выплате в срок не более 12 месяцев со дня выполнения работ (кроме выходных пособий и опционов). Краткосрочные вознаграждения включают текущую оплату труда, премии и бонусы, оплату больничных, отпусков, медицинское страхование персонала и прочие неденежные выплаты. Начисление и оценка

краткосрочных выплат не требует актуарных расчетов, эти выплаты не дисконтируются.

Долгосрочные вознаграждения представляют собой выплаты по окончании трудовой деятельности (пенсии), страхование жизни и медицинское страхование уволенных сотрудников. Объекты возможного целевого использования краткосрочных и долгосрочных выплат представлены на рисунке 15.



Рисунок 15 - Предлагаемые категории выплат работникам в варианте ПБУ «Учет расчетов по оплате труда»: авторский вариант

Требования по учету краткосрочных вознаграждений, представлены в отдельном разделе Положения.

Особенностью краткосрочных выплат является то, что их необходимо

признать в балансе обязательством организации немедленно по факту получения услуг. Любые ранее выплаченные авансы, принимаются в зачет. При этом, в зависимости от возможности будущего возврата или зачета, дебетовые остатки ранее выплаченных авансов необходимо формировать в активах. Краткосрочные обязательства не дисконтируются, т.к. они не разорваны по времени с их реализацией и выдачей. Начисление обязательства по вознаграждениям работникам должно корреспондировать с начислением расхода периода. Это не касается вознаграждений, относимых на увеличение себестоимости продукции, основных средств и т.д.

Недостатком в организации бухгалтерского учета расчетов с работниками по оплате труда, является отсутствие в системе учета и отчетности понятия ненакапливаемых и накапливаемых отпусков. В соответствии с требованиями МСФО 19 «Вознаграждения работникам», в российскую практику бухгалтерского учета и формирования отчетности необходимо ввести понятия «ненакапливаемые отпуска» и «накапливаемые отпуска». Различный порядок бухгалтерского учета таких видов отпусков обуславливается тем, что содержание данных понятий отличается друг от друга.

Элементы научной новизны содержат вводимые автором диссертации в соответствии с МСФО 19 «Вознаграждения работникам» понятия «ненакапливаемые отпуска» и «накапливаемые отпуска». Ненакапливаемые отпуска учитываются в момент наступления отпуска. Сумма отпускных определяется в соответствии с правилами расчета отпускных. На счетах бухгалтерского учета эта операция отражается в зависимости от того, за какой период предоставляется работнику отпуск. Так, если выплаты, на которые рассчитываются отпускные, относятся к текущему году, сумма отпускных может отражаться на счетах бухгалтерского учета в обычном порядке: Дебет затратных счетов, Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Но если отпуск дается и за предыдущий год, то суммы отпускных, приходящихся на часть отпуска за прошлый отчетный период,

необходимо отражать по счетам бухгалтерского учета как списанные со счета накапливаемые отпуска.

Накапливаемые отпуска, в соответствии с трудовым законодательством, отражают права работника на будущий отпуск. Эти отпуска необходимо учитывать как обязательство работодателя при оказании работниками услуг, ежемесячно увеличивающих их права на будущий отпуск. Это право имеется, даже если отпуск является некомпенсируемым, и обязательство работодателя может исчезнуть с увольнением работника. Обязательства должны оцениваться в сумме, которую необходимо выплатить работнику за неиспользованный отпуск, накопленный на отчетную дату.

Содержание понятия «накапливаемые отпуска» раскрывается в международных правилах учета. С практикой резервирования отпусков в течение календарного года, имеющейся в РФ, это понятие не связано. Данная практика резервирования сумм на выплату отпускных, премирования по итогам года, применяемая некоторыми российскими организациями, не имеют аналогов ни в нормах МСФО 19 «Вознаграждения работникам», ни в части понятия резерва по МСФО 37. Российский «резерв отпусков» представляет собой инструмент краткосрочного финансового планирования. Данный инструмент позволяет расходы на выплату отпускных равномерно распределить на себестоимость продукции, работ, услуг и перенести их в бухгалтерскую отчетность. Если организация использует данный механизм резервирования средств, то суммы резервов по ненакапливаемым отпускам не должны отражаться в отчетности, составленной в соответствии с МСФО.

При организации учета и отражении в отчетности премий в соответствии с МСФО, необходимо пользоваться особым подходом. Это вызвано необходимостью выделения как обязательств текущих премий, которые следует учитывать наравне с обычной заработной платой. Эти обязательства признаются по выходу распоряжения о начислении премий. Так как ряд премий необходимо учитывать как обязательства в балансе на конец отчетного года, то требуется выделять в учете и отчетности отдельной

позицией премии, имеющие характер юридического или признанного в практике обязательства.

При этом решение о сумме и порядке выплаты должно приниматься заранее, до даты составления отчетности за год.

Это допускается, если решение о сумме и порядке выплаты принято до даты составления отчетности за год. При этом должны выполняться дополнительные условия:

- механизм расчета премий позволяет оценить сумму до выхода решения;
- подобные премии представляют собой регулярную практику организации.

В соответствии с МСФО 19 «Вознаграждения работникам», в системе бухгалтерского учета организаций, учет пенсионных планов необходимо выделить отдельными аналитическими регламентами. В соответствии с международными подходами пенсионные планы целесообразно классифицировать как государственные и негосударственные планы (с установленными взносами или с установленными выплатами).

В предлагаемом варианте Положения учет пенсионных планов представлен в отдельном разделе. В МСФО, пенсионные планы определены как планы с установленными взносами или с установленными выплатами, исходя из всех обстоятельств, как закрепленных юридически, так и не закрепленных, но вытекающих из практики.

Государственные пенсионные планы учитываются по правилам, установленным для группового плана и определяются как планы с установленными взносами. Это вызвано тем, что работодатель не несет обязательств перед работниками, кроме обязанности платить взносы в Пенсионный фонд. Пенсионные планы с установленными взносами представляют собой планы, в которых ответственность организации ограничена внесением фиксированных взносов в фонд. Все риски невыплат реальных пенсий (актуарные и инвестиционные) лежат на работниках.

Работодатель не гарантирует ни фиксированных, ни минимальных выплат по плану.

Учет планов с фиксированными взносами осуществляется подобно учету заработной платы и, в основном, одновременно с ней:

- начисленные взносы признаются в балансе обязательством организации немедленно по факту получения услуг. Все авансовые выплаты в пенсионный фонд принимаются к зачету. Дебетовые остатки ранее выплаченных авансов при этом числятся в активах. Краткосрочные обязательства не дисконтируются;

- начисление обязательства корреспондирует с начислением расхода периода, исключая вознаграждения, относимые на увеличение себестоимости продукции.

Планы, не относящиеся к планам с установленными взносами, являются планами с установленными выплатами. Организация может принять на себя прямое обязательство обеспечить установленные пенсионные выплаты. В этом случае на организации лежат полностью или частично все актуарные и инвестиционные риски. В диссертационной работе содержание понятия «актуарные расчеты» заключается в следующем: актуарные расчеты представляют собой систему математических и статистических закономерностей, которые устанавливают взаимоотношения между страховщиком и страхователем и описывают в виде математических формул механизм образования и расходования страхового фонда в долгосрочных страховых операциях. К этим закономерностям также относят расчеты тарифов по любому виду страхования, в том числе страхование от несчастных случаев, страхование нетрудоспособности и прочее. При актуарных расчетах используется теория вероятностей, данные демографии и долгосрочные статистические данные. Таким образом в тарифах учитывается доход, который получает страховщик от использования в качестве кредитных ресурсов аккумулированных взносов страхователей.

Групповые планы с установленными выплатами учитываются в

разделах обязательств и активов пропорционально доле участия организации в плане. Порядок представления и раскрытия доли в групповом плане аналогичен порядку представления и раскрытия для не групповых планов с фиксированными выплатами. Если организация не имеет достаточной информации о состоянии дел в групповом пенсионном плане, то:

- план учитывается как план с установленными взносами;
- дополнительно раскрывается факт специфики фиксированных выплат, причины недостаточности информации, информация о дефиците или избытке в пенсионном плане, база расчета дефицита или избытка и их последствия для экономического субъекта.

В связи с особенностями учета планов с установленными выплатами, возникает необходимость выделения учета таких планов в отдельный раздел Положения. План с установленными выплатами отличается от плана с установленными взносами тем, что требует оценки будущих выплат, и возможности получения актуарных прибылей или убытков. В связи с этим предлагаем следующий алгоритм ведения бухгалтерского учета:

- выполнить надежную актуарную оценку сумм выплат, причитающихся работникам за услуги, выполненные в текущем и предшествующем периоде;
- суммарная стоимость обязательств по плану определяется как сумма дисконтированных выплат, при этом используется метод прогнозируемой условной единицы;
- определяется суммарная стоимость активов плана;
- определяется сумма актуарных прибылей и убытков и отдельно определяется ее признаваемая часть;
- при введении в действие или изменении действующего плана определяется стоимость прошлых услуг;
- при секвестре (завершении) плана - определяется итоговая прибыль (убыток).

Как нам представляется, российская учетная практика, деятельность

государственных контролирующих органов, испытывают потребность в нормативном документе методологического характера, регламентирующем содержание и процедуры актуарных расчетов. Имеющиеся в настоящее время методики применяются на усмотрение актуариев, которые не несут ответственности за результаты оценки. Решение проблемы на законодательном уровне даст возможность организациям перейти в отношениях с негосударственными пенсионными фондами, профессиональными участниками фондового рынка, размещающими пенсионные резервы в целях инвестирования на рынках, на экономически целесообразную и правовую основу.

Учет прочих долгосрочных выплат представлен в отдельном разделе. Такие выплаты включают в себя долгосрочные отпуска, вознаграждения за выслугу лет, длительные пособия по нетрудоспособности, любые вознаграждения, выплачиваемые спустя 12 месяцев и более после того периода, в котором они заработаны. Сумма обязательств по долгосрочным выплатам, признается в учете в виде разницы между дисконтированной суммой обязательств работодателя и справедливой стоимостью активов плана (фонда), из которого финансируется выплата. Если фондирование не осуществляется, то выплаты учитываются по дисконтированной сумме обязательства. Этот раздел заканчивается пунктом «Признание расходов», в котором дается описание признания в балансе, отчете о финансовых результатах. В балансе разумно признавать:

- чистое обязательство по пенсионному плану (сумма четырех составляющих может быть и отрицательной, т.е. активной, что происходит при перефинансировании фонда);

- дисконтированную стоимость обязательств на отчетную дату; ставку дисконта, необходимо приравнять к стоимости первоклассных корпоративных облигаций, или к рыночной ставке по государственному долгу;

- (плюс) актуарные прибыли, еще не признанные в соответствии с

учетной политикой;

- (минус) непризнанная на текущий момент стоимость прошлых услуг;
- (минус) справедливая стоимость активов фонда на отчетную дату.

Если чистое обязательство отрицательное (актив), то балансовый актив признается как наименьшее из этого числа и чистой суммы любых непризнанных актуарных убытков и дисконтированной суммы любых будущих выгод в виде возврата средств из плана или сокращения вложений в него. Никакой актив не должен признаваться, если работодатель не может ни выделить средства из фонда, ни зачесть переплаты прошлых лет в счет будущих платежей. Если такие выгоды ожидаются, то первоначально надо зачесть их в счет еще не признанных в балансе убытков. Активы одного плана и обязательства другого плана могут быть взаимозачтены, если:

- организация имеет юридическое право использовать прирост актива плана для исполнения обязательств других планов;
- организация намеревается либо произвести перераспределение средств планов, либо одновременное исполнение обязательств.

В отчете о финансовых результатах признается в качестве расхода: стоимость текущих услуг, процентные затраты, предполагаемый доход на активы плана и от права получения возмещения, актуарные прибыли и убытки, признаваемая стоимость прошлых услуг, результат секвестров и ликвидации плана.

Разработанный в диссертационном исследовании проект Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по оплате труда» необходимо представить для обсуждения в общественные бухгалтерские и аудиторские организации РФ, а поскольку нормативный акт, регулирующий в общегосударственном масштабе вопросы учета расчетов по оплате труда работников, пока отсутствует, основные учетные процедуры целесообразно закрепить в учетной политике организации.

2.3 Формирование показателей вознаграждений работников в отчетности в соответствии с МСФО.

В октябре 2010 г. Совет по МСФО разработал рабочий Проект стандарта в области консолидации, который содержит новое определение контроля, совмещенное с руководством по практическому применению контроля. МСФО 10 «Консолидированная финансовая отчетность» Руководство подробно разъясняет различные способы, которыми отчитывающаяся организация (инвестор) может контролировать другую организацию (объект инвестиций). При этом, для организаций, составляющих отчетность по МСФО, данное определение и руководство по практическому применению не должны привести к кардинальному изменению процесса принятия решений по консолидации.

Данный стандарт призван заменить МСФО 27 «Отдельная финансовая отчетность».

В настоящее время на смену понятию «сводная бухгалтерская отчетность» пришло понятие «консолидированная финансовая отчетность», что вызвано трансформационными процессами в экономике, финансовых системах, в управлении организациями. В основе сводной отчетности лежал принцип «формирование данных для статистического наблюдения путем их арифметического сложения». Учет, оценка результатов, финансовый анализ и контроль общих результатов их деятельности осуществлялись посредством простого суммирования финансовых результатов. Это было возможно в условиях финансово-хозяйственной деятельности горизонтально-интегрированных организаций, работающих параллельно и взаимно связанных общими технологическими процессами. Происходящие в мировой экономике процессы, которые привели к усилению вертикально-горизонтального интегрированию и расширению глобальных корпоративных связей, потребовали разработки новых принципов формирования финансовой отчетности, ее консолидации в соответствии с МСФО.

По Директиве Европейского Союза, начиная с 2005 г., все компании, чьи акции котируются на биржах Европы, обязаны готовить консолидированную отчетность по МСФО. В России в 1998 г. принята программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО. Российские кредитные организации формируют консолидированную отчетность по МСФО с января 2004 г. С 2005 г. к кредитным организациям присоединились ОАО, акции которых котируются на российских и иностранных рынках ценных бумаг. В США до последнего времени использовались собственные стандарты бухгалтерского учета USGAAP, в августе 2008 г. транснациональные американские компании перешли на предоставление отчетности по МСФО с 2010 г. Предполагается, что с 2014 г. формирование отчетности по МСФО станет обязательным для всех американских компаний.

В РФ в 2010 г. принят Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности»¹, предусматривающий непосредственное применение международных стандартов (МСФО). Основные понятия, положенные в основу консолидации отчетности, представлены в Гражданском кодексе РФ, в частности, определено понятие дочерних и зависимых хозяйственных обществ. Порядок взаимодействия материнских и дочерних организаций, зависимых обществ описан в Федеральных законах, регламентирующих создание и функционирование обществ с ограниченной ответственностью и акционерных обществ. Однако бухгалтерская и аналитическая сторона этих отношений разработана не полностью.

В международной практике используется классическая консолидированная отчетность, которая формируется посредством применения метода полной консолидации. В результате предоставляется информация о группе компаний, связанных материнско-дочерними отношениями. Кроме материнско-дочерних отношений, организации могут

¹Федеральный закон от 27.07.2010-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (в ред. от 5.05.2014г. №111-ФЗ)

взаимодействовать на основании соглашений, договоренностей об условиях ведения совместного бизнеса. Результаты деятельности, организованной на основании данных взаимосвязей, отражаются в отчетности посредством применения пропорциональной консолидации.

Основной целью консолидированной отчетности является обобщение сведений о состоянии требований и обязательств, собственных средств (чистых активов), финансовых результатов, а также рисков по всем компаниям, входящим в группу. При этом отчетность составляется так, как будто бы материнская и все ее дочерние компании являются единой организацией. Консолидированной группой признается объединение юридических лиц, в котором одна (головная) организация оказывает прямо или косвенно (через третье лицо) существенное влияние на решения, принимаемые органами управления других юридических лиц. Само такое объединение не является юридическим лицом. Следовательно, значительное число экономических субъектов, входящих в группу компаний, обязаны будут формировать отчетность в соответствии с требованиями МСФО, что определяет необходимость разработки научно-практических подходов по учету в соответствии с МСФО отдельных элементов отчетности. Отчетность отдельных организаций не может дать корректной информации для анализа состояния всей группы экономических субъектов. Для оценки результатов деятельности и определения финансового состояния группы экономических субъектов необходимо проведение анализа и расчет коэффициентов по данным консолидированной финансовой отчетности. Для оценки пользователями финансовых результатов и финансового состояния экономических субъектов в пояснениях и дополнениях к формам отчетности используется интерпретация финансовых коэффициентов, опираясь на которые, появляется возможность получить достаточно полное представление о динамике финансового состояния отдельной организации и группы в целом.

В вопросах учета вознаграждений работникам, в российской практике наблюдается значительное отличие от международной¹. Принципиальная схема формирования консолидированной отчетности представлена на рисунке 16.

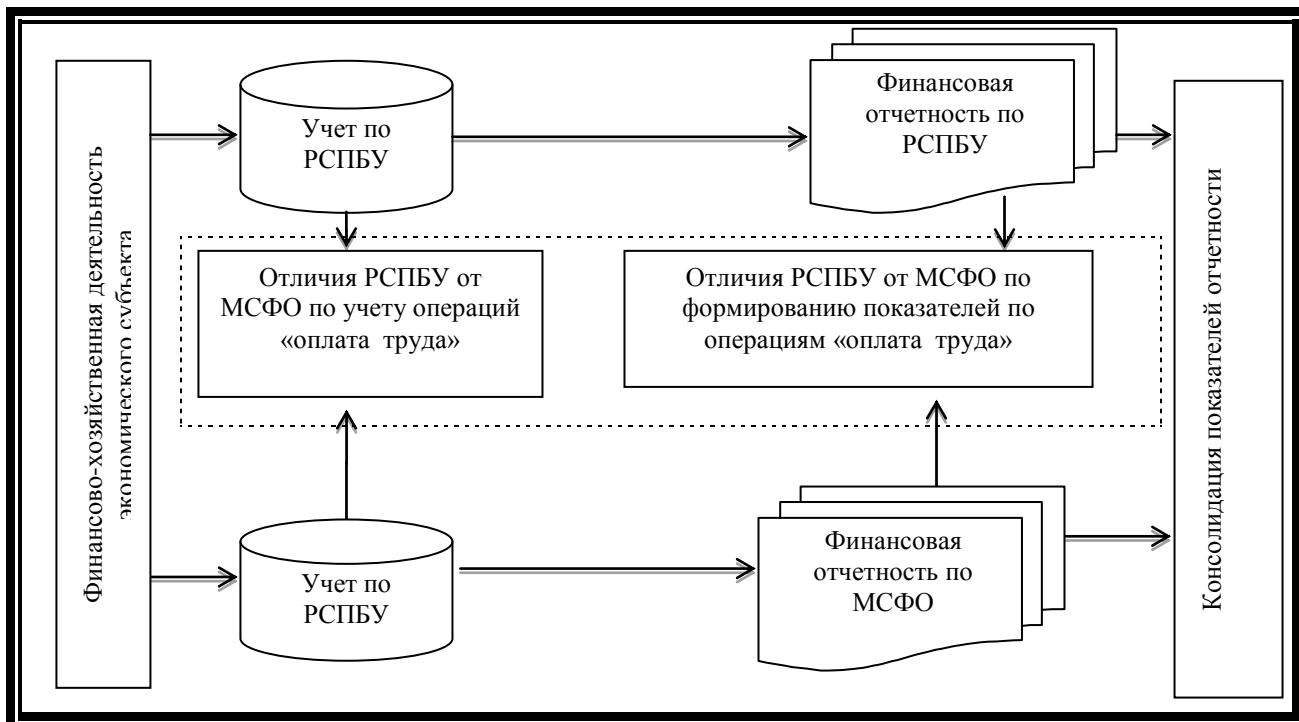


Рисунок 16 - Процесс обработки показателей для формирования консолидированной отчетности

В российской практике понятие «вознаграждения к работникам» появилось после начала глубоких социально-экономических преобразований, использование которого связано с внедрением международных подходов в систему взаимоотношений работодателя с работниками.

Как результат представления информации о вознаграждениях работникам, в отчетности осуществляется полное раскрытие данных по начислению, выдаче заработной платы, отражению удержаний из нее, соблюдению организацией трудового законодательства, установленного порядка учета и отражения операций в отчетности. Кроме этого, становится понятной социальная политика организации в отношении работников.

¹Федеральный стандарт «Учет вознаграждений»/ проект Минфина России // Бухгалтерский учет. - № 12. - 2011.

Нами разработана методика представления информации о награждениях работникам в отчетности в соответствии с МСФО, в которой отображены:

- правила формирования информации о вознаграждениях работникам, в бухгалтерском учете работодателей, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации,

- формы подачи материала в приложениях и пояснениях к отчетности.

В аналитических регистрах бухгалтерского учета данные отчетности по вознаграждениям работникам необходимо формировать в разрезе всех форм вознаграждений, включая выплаты, льготы, выгоду персонала, предоставляемую организацией своим работникам. Информация должна представляться развернуто по видам, формам и структуре текущей оплаты труда, премиям, бонусам; оплате больничных, отпусков, медицинскому страхованию персонала; прочим денежным и неденежным вознаграждениям. Приложения к отчетности необходимо составлять в соответствии со срочностью выплат в разрезе краткосрочных и долгосрочных вознаграждений. Информационные таблицы по краткосрочным (текущим) выплатам должны включать в себя отдельные разделы, которые отображают структуру и формы оплаты труда, социальных выплат в виде оплаты больничных, отпусков, медицинского страхования персонала, неденежных краткосрочных вознаграждений (Таблица 9). При этом в таблицу должна заноситься информация по всем краткосрочным вознаграждениям, которые подлежат выплате в срок не более 12 месяцев со дня выполнения работ (кроме выходных пособий и опционов).

В балансе организации, краткосрочные выплаты (текущая оплата труда, премии и бонусы, оплата больничных, отпусков, медицинское страхование персонала и прочие неденежные вознаграждения в соответствии со своей спецификой) признаются обязательством немедленно по факту получения услуг.

Таблица 9 - Предложения по раскрытию информации в отчетности в соответствии с МСФО по краткосрочным вознаграждения работникам

МСФО	Требования МСФО по раскрытию информации по вознаграждениям	Предлагаемые таблицы приложений, позволяющие раскрыть информацию по МСФО
Краткосрочные вознаграждения		
МСФО 19 «Вознаграждения работникам»	МСФО требует раскрытия информации о расходах, связанных с краткосрочными вознаграждениями работникам	В приложении следует выделить раздел, раскрывающий детально информацию о расходах, связанных с краткосрочными вознаграждениями работникам
МСФО 19 «Вознаграждения работникам»	Текущая оплата труда, премии и бонусы, оплата отпусков	Таблица «Краткосрочные выплаты по текущей оплате труда, отпусков, премиям и бонусам»
МСФО 19 «Вознаграждения работникам»	Оплата больничных, пособий по социальному страхованию	Таблица «Оплата пособий по социальному страхованию»
МСФО 19 «Вознаграждения работникам»	Медицинское страхование персонала	Таблица «Медицинское страхование персонала»
МСФО 19 «Вознаграждения работникам»	Прочие неденежные вознаграждения	Таблица «Прочие неденежные вознаграждения»
МСФО 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам»	МСФО требует раскрытия информации о вознаграждениях ключевым руководящим сотрудникам	Таблица «Вознаграждения ключевым руководящим сотрудникам»

Любые ранее выплаченные авансы принимаются в зачет. При этом, в зависимости от возможности будущего возврата или зачета, дебетовые остатки ранее выплаченных авансов необходимо формировать в активах. Краткосрочные обязательства не дисконтируются, так как они не разорваны по времени с их реализацией и выдачей. Начисление обязательств по вознаграждениям работникам относится на увеличение себестоимости продукции. Также оно может корреспондировать с расходами отчетного периода. Приложения по долгосрочным вознаграждениям находятся в отдельном разделе и содержат следующую информацию: расчеты по обязательному и добровольному пенсионному страхованию по окончании трудовой деятельности (пенсии); выходным пособиям; страхованию жизни и медицинскому страхованию уволенных сотрудников; выплатам долевыми финансовыми инструментами (опционами); другим выплатам (Таблица 10).

Таблица 10 - Предложения по раскрытию информации в отчетности в соответствии с МСФО по долгосрочным вознаграждениям работникам

МСФО	Требования МСФО по раскрытию информации по вознаграждениям	Предлагаемые таблицы приложений, позволяющие раскрыть информацию по МСФО
Долгосрочные вознаграждения		
МСФО 19 «Вознаграждения работникам»	МСФО требует раскрытия информации о расходах, связанных с долгосрочными вознаграждениями работникам	В приложении следует выделить раздел, раскрывающий детально информацию о расходах, связанных с долгосрочными вознаграждениями работникам
МСФО 19 «Вознаграждения работникам»	Выплаты по окончании трудовой деятельности - пенсии	Таблицы «Пенсионные планы с установленными взносами» и «Пенсионные планы групп предприятий (под общим контролем)»
МСФО 19 «Вознаграждения работникам»	Страхование жизни уволенных работников	Таблица «Страхование жизни»
МСФО 19 «Вознаграждения работникам»	Выплаты долевыми финансовыми инструментами (опционами)	Таблица «Выплаты долевыми финансовыми инструментами (опционами)»
МСФО 19 «Вознаграждения работникам»	Медицинское страхование уволенных работников	Таблица «Медицинское страхование уволенных работников»
МСФО 19 «Вознаграждения работникам»	Другие долгосрочные вознаграждения	Таблица «Прочие долгосрочные вознаграждения»
МСФО 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам»	МСФО требует раскрытия информации о вознаграждениях ключевым руководящим сотрудникам	Таблица «Вознаграждения ключевым руководящим сотрудникам»

Внедрение в практику деятельности организаций авторских предложений по представлению информации в бухгалтерской отчетности по вознаграждениям работникам позволит повысить уровень ее достоверности. Таким образом, удастся добиться соответствия раскрываемости информации в соответствии с требованиями МСФО, которые определяют необходимость организации всех элементов учетного процесса. МСФО 19 «Вознаграждения работникам» о раскрытии в приложении информации о расходах, связанных с краткосрочными вознаграждениями работникам определяет необходимость разработки бухгалтерских регламентов и аналитических регистров, в которых будут представлены все формы вознаграждений, выплат и других льгот и выгод персоналу, предоставляемых организацией в обмен на услуги работников.

Для обеспечения организации отчетности и бухгалтерского учета заработной платы и других вознаграждений работникам в соответствии с

законодательными и нормативными актами РФ и МСФО предлагается использовать учетные регистры, отражающие всю информацию по вознаграждениям, поскольку применяемая в настоящее время в организациях форма лицевого счета не содержит всех требуемых данных.

Международные стандарты определяют порядок учета всех видов вознаграждений и финансовых компенсаций, выплачиваемых работнику. Российские же правила учета устанавливают порядок отражения затрат только на оплату труда персонала и страховых взносов.

В обоих случаях, возникают проблемы оценки обязательств.

С 2011 г. оценочное обязательство признается в обязательном порядке, а не по усмотрению руководства организации. Это осуществляется согласно определенных в бухгалтерском стандарте условий раскрытия информации (Рисунок 17).



Рисунок 17 - Информация для составления финансовой отчетности по оценочным обязательствам

Правила ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»¹ призваны обеспечить полноту и качество информации о финансовом состоянии организации. Их применение является важным условием принятия руководителями организаций правильных решений по управлению бизнесом. На бухгалтера возложен комплекс задач:

- своевременно формировать сведения обо всех обстоятельствах, приводящих к возникновению условных активов и обязательств;
- вывести величину оценочных обязательств.

Для решения этих задач, необходимо проверять различные обременения и обязательства, накопленные на счете 97 «Расходы будущих периодов», и осуществить выбор основных обязательств, оценить их и перевести в статус оценочных. Без этих действий показатели финансовой отчетности не будут достоверными.

В результате проведения проверки состава расходов будущих периодов, на балансе организации должны быть оставлены лишь те активы, которые допускаются нормативными правовыми актами и соответствуют принципам существенности и очевидности получения доходов по оцениваемым расходам. Например, компания направляет работника на повышение квалификации с оплатой расходов на переобучение. Такие расходы относятся на счет 97, поскольку на момент завершения учебы еще не очевидно, что переобучившийся работник останется в компании, и его деятельность будет приносить доход. В результате инвентаризации счета 97, подобные расходы, равно как и аналогичные остатки по счету 97, должны быть единовременно списаны на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Именно так отражают последствия изменения учетной политики, вызванные нормами п. 14 и п. 15 ПБУ 1/2008.

Сокращение состава расходов будущих периодов отрицательно сказывается на экономическом состоянии организаций. До 2011 г. такие

¹Приказ Минфина РФ от 13.12.2010 N 167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы" (ПБУ 8/2010)

активы нередко использовались организациями для скрытия убытков. В связи со списанием активов в уменьшение нераспределенной прибыли, существенно уменьшилась величина чистых активов. При этом, на величину чистых активов всегда ориентировались инвесторы. Уменьшение активов отрицательно влияет и на финансовые интересы работников. Это вызвано тем, что условия формирования чистой прибыли напрямую связаны с выплатой дивидендов. Таким образом, при каждом новом появлении актива (расходы будущих периодов) бухгалтер обязан ставить и решать вопрос о возможности его капитализации.

Признание оценочного обязательства в отношении предстоящих расходов, осуществляется в случае, когда такие расходы являются существенными на отчетную дату. Следование установленным ПБУ 8/2010 условиям признания оценочного обязательства является необходимым правилом ведения бухгалтерского учета.

К оценочным обязательствам (п. 4, 5 ПБУ 8/2010) в системе оплаты труда относятся резерв на предстоящую оплату отпусков работников и резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет. При этом последний должен быть предусмотрен коллективным договором. Для отражения оценочных обязательств в бухгалтерском балансе не предусмотрена специальная строка. В разделе IV «Долгосрочные обязательства» баланса присутствует статья «Резервы под условные обязательства». При этом в ПБУ 8/2010 о создании резервов ничего не сказано. Противоречие вызвано тем, что приказ Минфина России № 66 о новых формах отчетности издан на полгода раньше бухгалтерского стандарта. Информацию о признанных в учете оценочных обязательствах, следует отражать по пункту «Резервы под условные обязательства». Кроме того, информация об оценочном обязательстве отражается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. По каждому признанному оценочному обязательству приводится информация о его остатках на начало года и конец отчетного периода, о начислении,

использовании и восстановлении за отчетный год. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах формирует непосредственно бухгалтер организации, в связи с чем он заполняет таблицу 7 «Оценочные обязательства». В ПБУ 8/2010 не назван предел, ниже которого сведения не включаются в отчетность, поэтому бухгалтер самостоятельно решает вопрос вероятности увеличения (уменьшения) экономических выгод и раскрытая в отчетности данных об условных активах (обязательствах).

В 2010 г. опубликованы предложения по изменению метода оценки нефинансовых обязательств согласно МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы», что влияет на величину большинства создаваемых организациями, резервов. Величина резервов определяется в размере текущей стоимости, которую организация готова потратить для освобождения от данного обязательства. Эта величина является оценкой стоимости, а не ожидаемых затрат и определяется как минимум из следующих показателей:

- приведенная стоимость ресурсов, которые потребуются для выполнения обязательства в будущем;
- приведенная сумма, которую пришлось бы уплатить организации контрагенту для погашения обязательства;
- сумма, которую организации пришлось бы уплатить независимой третьей стороне для передачи ей данного обязательства.

Бухгалтер при проведении оценки должен быть осведомлен о характеристиках оцениваемого объекта учета. Например, если обязательство заключалось в оказании услуги, проведении работ (гарантийное обязательство или обязательство по выводу объектов из эксплуатации), то стоимость обязательства будет определяться в размере суммы, которая будет уплачена подрядчику за оказание данной услуги исходя из ее рыночной стоимости. При этом на практике сложно определить величину рыночной стоимости такого рода. Таким образом, следует использовать оценку исходя

из суммы, подлежащей уплате подрядчику, которая учитывает прямые и косвенные затраты, включая прибыль, предположительно получаемую подрядчиком за оказание услуги.

Несмотря на то, что МСФО - 19 «Вознаграждения работникам», не содержит каких-либо специальных требований по раскрытию информации о прочих долгосрочных вознаграждениях работников, считаем, что содержание таблицы «Прочие долгосрочные вознаграждения» должно раскрывать те вознаграждения, в котором работники оказали соответствующие услуги, если их выплата в полном объеме не ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода. Это может быть: оплачиваемый отпуск за выслугу лет или творческий отпуск, прочие вознаграждения за выслугу лет, отсроченное вознаграждение.

Рекомендуемые таблицы по раскрытию информации в разрезе краткосрочных и долгосрочных вознаграждений работникам можно отразить в разделе 10 Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Раздел 10 пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах должен раскрывать информацию о показателях строк 1430 долгосрочные «Оценочные обязательства», 1540 краткосрочные «Оценочные обязательства» бухгалтерского баланса, 2120 «Себестоимость продаж» отчета о финансовых результатах (Рисунок 18).

Таким образом, формирование таблиц в приложении к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах по вознаграждениям работникам, а также раскрытие в них детализированной информации в соответствии с требованиями МСФО, позволит повысить уровень достоверности и аналитичности бухгалтерской (финансовой) отчетности в части долгосрочных и краткосрочных вознаграждений работникам. Внутренним пользователям детализированная информация позволит понимать назначение каждой выплаты, мотивировать ими в целях повышения качества труда.

10. Вознаграждения работникам				
10.1. Краткосрочные вознаграждения работникам				
10.1.1. Краткосрочные текущие выплаты				
Наименование показателя	Код	За отчетный год	За предыдущий год	
Краткосрочные текущие выплаты - всего	6000			
Текущая оплата труда	6001			
Премии: - за текущие результаты работы - по итогам финансового года - за изобретения - рационализаторские предложения - прочие	6002-6010			
Ненакапливаемые отпуска	6011			
Накапливаемые отпуска	6012			
10.1.2. Пособия по социальному страхованию				
Наименование показателя	Код	За отчетный год	За предыдущий год	
Пособия по социальному страхованию – всего	6020			
Оплата больничных листов	6021			
Оплата пособий по социальному страхованию	6022-6028			
Медицинское страхование персонала	6029			
10.1.3. Неденежные вознаграждения				
Наименование показателя	Код	За отчетный год	За предыдущий год	
Неденежные вознаграждения - всего	6030			
Профессиональное обучение	6031			
Ценные подарки	6032			
Туристические путевки	6033			
Награды	6034			
Гибкий график работы	6035			
Прочие неденежные вознаграждения	6036			
10.2. Долгосрочные вознаграждения работникам				
10.2.1. Пенсионные планы				
Наименование показателя	Код	На 31 декабря отчетного года	На 31 декабря предыдущего года	На 31 декабря предшествующего предыдущему году
Государственные пенсионные планы с установленными взносами	6040			
Негосударственные пенсионные планы в части добровольного страхования уволенных работников:	6045			
- страхование жизни уволенных работников	6046			
- медицинское страхование уволенных работников	6047			
10.2.2. Другие долгосрочные вознаграждения				
Наименование показателя	Код	На 31 декабря отчетного года	На 31 декабря предыдущего года	На 31 декабря предшествующего предыдущему году
Другие долгосрочные вознаграждения - всего	6050			
Долгосрочные отпуска	6051			
Вознаграждения за выслугу лет	6052			
Длительные пособия по нетрудоспособности	6053			
Другие вознаграждения, выплачиваемые спустя 12 месяцев после периода, в котором они заработаны	6054			

Рисунок 18 – Фрагмент раздела 10 Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах

Для внешних пользователей появится понимание в большей прозрачности бухгалтерского учета. Так, например, налоговым инспекторам проще проверять обоснованность денежных выплат, начисление платежей,

налогов.

Раскрытие же информации по стимулированию и мотивации трудовых ресурсов, позволит использовать ее в условиях конкурентного рынка труда как средство борьбы работодателей за высококвалифицированные кадры.

Внедрение представленных предложений в российскую учетную практику и ведения учета расчетов по оплате труда позволит повысить действенность аналитического учета и обеспечить составление отчетности в части вознаграждений работникам в соответствии с МСФО.

3 РАЗРАБОТКА МЕРОПРИЯТИЙ ПО ОРГАНИЗАЦИИ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ВОЗНАГРАЖДЕНИЙ РАБОТНИКАМ

3.1 Разработка комплексного методического обеспечения внутреннего контроля учета вознаграждений работникам

В диссертационной работе, опираясь на текущий опыт развития контроля исследовались процессы стандартизации аудита как важнейшей сферы контрольной деятельности, в результате чего выделены наиболее существенные результаты.

В США с 2004 г. действует закон Сарбейнса-Оксли(Sarbanes-Oxley)¹, описывающий требования к системе внутреннего контроля. Статья 404 закона Сарбейнса-Оксли «Управление и оценка финансового контроля» содержит требование по проведению аудиторской проверки отчета руководства об уровне системы внутреннего контроля. В соответствии с этим положением руководители организаций должны документально оценивать систему внутреннего контроля. При этом в приложениях к финансовой отчетности должны раскрываться все ее существенные недостатки и предлагаться мероприятия по их устранению.

Помимо закона Сарбейнса-Оксли, рассмотрен международный стандарт аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения через изучение деятельности и коммерческого окружения организации». В этом стандарте перечислены элементы внутреннего контроля, описаны его основные свойства, функции и многие важные положения методологии внутреннего контроля. Совершенствование методического обеспечения систем учета и контроля представляет собой такое изменение организационной структуры службы внутреннего контроля организации, при котором осуществляется разработка более совершенных по содержанию, целям и инструментам процедур контроля. Это достигается при изменении

¹Федеральное правило (стандарт) № 8 «Оценка рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом»// http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standarts/standarts_audit/

самой сути контроля, превращении обычного оперативного контроля в контроллинг стратегической направленности. На рисунке 18 приведен состав основных средств контроля и сфер их приложения.

Структура управления системой внутреннего контроля организации понимается как упорядоченное множество устойчиво взаимосвязанных подразделений и их функций, обеспечивающих качественное развитие организации как единого целого. Эффективное функционирование структуры внутреннего контроля организации влияет на качество выполнения функций по центрам ответственности. Руководство организации получает оценку принятых и реализованных параметров деятельности организации и принимает необходимые управленческие решения. Направление проведения первоочередных контрольных мероприятий зависит от имеющейся информации о рисках, обусловленных функционированием подконтрольных объектов (дебиторская задолженность, платежеспособность заемщиков и др.). Очередность объектов контроля зависит и от используемых средств контроля (Приложение 8).

Для совершенствования методик учета и контроля просроченной дебиторской задолженности клиентов организации в диссертации разработана контрольная карта сбора информации с оборотно-сальдовых ведомостей по взаиморасчетам с клиентами. Данные по этой карте формируются не реже каждой декады отчетного месяца по результатам обязательных сверок с первичной документацией. Кроме того, рекомендовано составлять «Реестр старения дебиторской задолженности», в котором должна отражаться информация о суммах задолженности по срокам возникновения и погашения, ее оценка и признание в учете. Анализ информации в реестре позволит принимать управленческие решения о списания, создании резервов и др. При переходе к такой практике учета и внутреннего контроля дебиторской задолженности должна существенно повыситься результативность контрольных мероприятий и снизиться негативное влияние долгов на конечные финансовые результаты

организации. В результате анализа текущей деятельности организации, в диссертации обоснована необходимость создания специального отдела по контролю за компаниями-дебиторами, в компетенцию которого входит:

- координация бухгалтерской и маркетинговой служб по выявлению потенциальных покупателей услуг и оценка их финансовой состоятельности;
- ежедневный внутренний контроль состояния платежно-расчетной дисциплины и соблюдения лимитов дебиторской задолженности;
- претензионно-исковая деятельность по взысканию (в том числе в судебном порядке) сумм дебиторской задолженности с контрагентов, нарушивших обязательства, предусмотренные хозяйственными договорами.

Экономическая эффективность создания такого подразделения характеризуется следующим:

- расходы на функционирование такого отдела составят 1 % выручки от реализации;
- снижение убытков от списания просроченной задолженности составит 10% общей суммы долга в год, а это более чем 0.8 млн. руб.

Кроме этого, предлагается организовать организационно-функциональную структуру внутреннего контроля по четырехуровневой иерархической схеме.

Базовый (нулевой) уровень составляют федеральные регламенты аудита.

Первый уровень представлен классификаторами, справочниками отраслевой направленности. Данные документы имеют отношение как к организации финансово-хозяйственной деятельности, так и к выбору объектов аудиторской проверки, технологии проведения и способов реализации результатов.

Второй уровень представляет собой инструкции, описывающие продвижение контролеров от объекта к объекту, дающие инструментальную проверку по конкретным объектам контроля, технологии проверки в разрезе каждого объекта.

Третий уровень - оценка результатов контроля со стороны менеджеров и акционеров организации, принятие дальнейших действий по проверке в случае неудовлетворенности результатами. Описанные уровни стандартизации системы внутреннего контроля определяют содержание средств контроля и действий по контролю, представлены на рисунке 18 и рисунке 19.

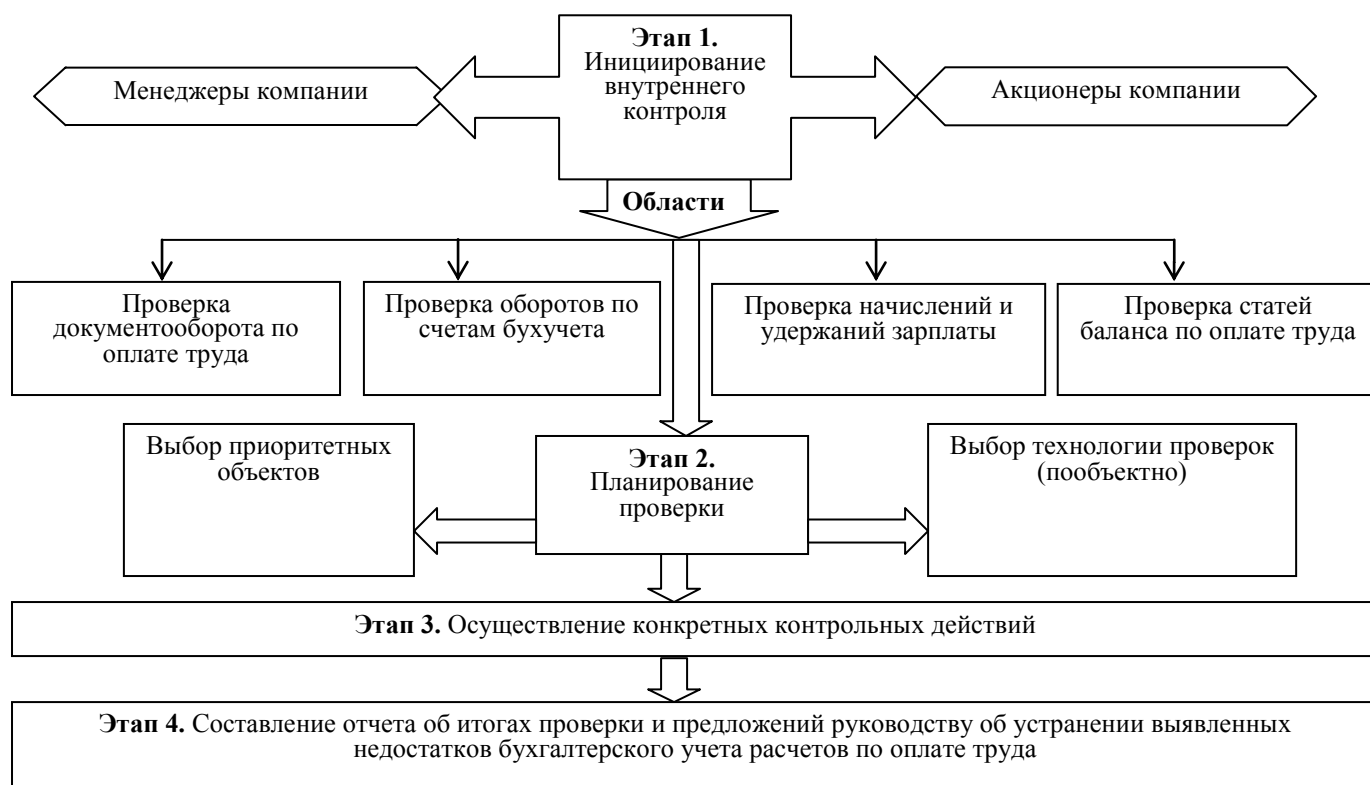


Рисунок 19 - Основные этапы внутреннего контроля в сфере учета расходов по оплате труда

Исследование форм организации внутреннего контроля показывает, что в основе системы внутреннего контроля организации должен находиться самоконтроль, а именно двойная бухгалтерская запись. Независимо от выбранной формы внутреннего контроля, для всех служб и отделов организации должны использоваться следующие средства: документирование и документооборот, нормирование затрат труда, внутрикорпоративное правовое регулирование, система должностных инструкций и др. Экономические службы и отделы, которые участвуют в сборе, анализе и накоплении контрольной информации, имеют различные

прямые и обратные связи, позволяющие однозначно интерпретировать факты хозяйственной жизни организации, отражаемые в бухгалтерских регистрах.

На рисунке 20 представлены предлагаемые в диссертационной работе меры по усилению роли организационно-функциональной структуры службы внутреннего контроля. Данные рекомендации приведут к обновлению контрольных процедур и направлены на устранение существующих проблем учета и регулирования расчетов по оплате труда.

Новые решения по совершенствованию деятельности всей службы внутреннего контроля, должны вырабатываться в рамках центров ответственности, которые осуществляют процесс управления по соответствующим функциям. Как результат такого совершенствования, предполагается улучшить качество всей финансовой деятельности и повысить качество исполнения всех бюджетов организации. Необходимо осуществить экономически целесообразный и финансово выгодный всем участникам экономических отношений (как на макроэкономическом уровне, так и на уровне корпоративной сферы трудовых отношений) выбор экономико-финансовой стратегии и регламента управления. Такой выбор невозможен без адекватной системы организации учета, контроля, отчетности и анализа. Эффективный выбор методов учета, анализа и контроля, направленных на решение стратегических задач, предполагает учет влияния отраслевых факторов: содержание затрат, их стоимостная динамика, наличие рабочих мест, миграция работников и др.

Если оставить без оценки содержание действующих в настоящее время аудиторских стандартов в сфере внешнего аудита, то анализ методического обеспечения учета и внутреннего контроля будет неполным.

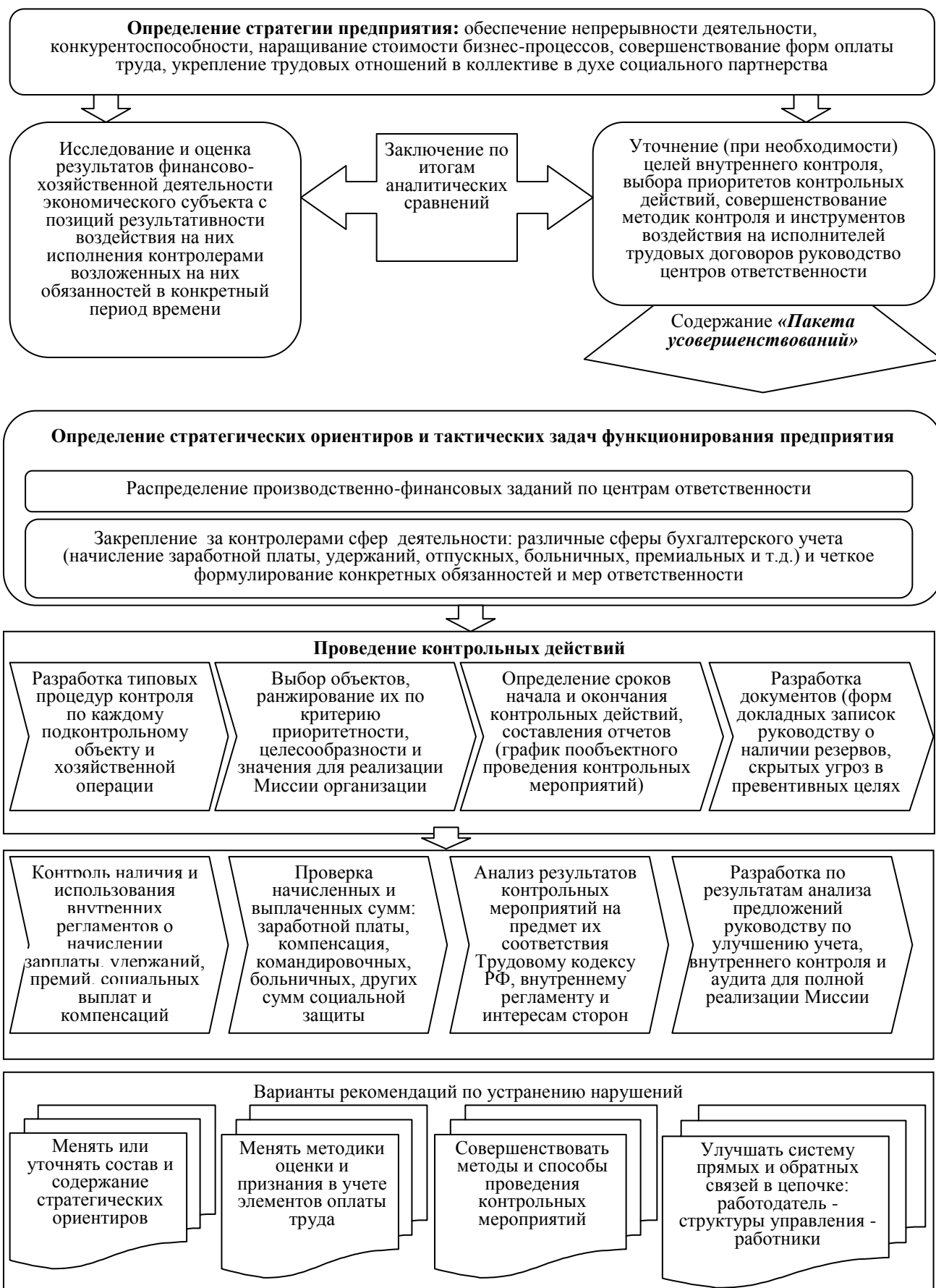


Рисунок 20 - Меры по усилению роли организационно-

функциональной структуры службы внутреннего контроля¹

Порядок изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля отражен и в Международных стандартах аудита МСА 315 «Определение и оценка рисков существенной ошибки в ходе понимания деятельности предприятия и его среды», МСА 265 «Обсуждение вопросов, связанных с нарушениями в системе внутреннего контроля с руководством предприятия» и в российском ФПСАД № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».²

Система внутреннего контроля с позиции методологии внешнего аудита есть совокупность организационных мер, методик и процедур, принятых руководством организации. Она представляет собой инструмент для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения искажений информации, а также своевременной подготовки достоверной бухгалтерской отчетности. В связи с тем, что в ходе аудиторской проверки не представляется возможным проверить все операции, всю документацию клиента, аудиторы применяют понятие риск аудита, который определяется как разновидность предпринимательского риска. Для его снижения, получения большей уверенности в достоверности информации, снижения трудоемкости проверки аудиторы оценивают службу внутреннего контроля организации как одну из основ информационной системы.

Происходящие в организации хозяйственные процессы сложны. В

¹ Бодяко, А.В. Учет и внутренний контроль расчетов по оплате труда / А.В. Бодяко: автореферат диссертации на соискание ученой степени к.э.н. по спец. 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика. – М., 2012. – 24 с.

²Федеральное правило (стандарт) № 8. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности (в ред. Постановления Правительства РФ от 27 января 2011 г. №30) // internet resource: <http://base.consultant.ru>

связи с этим, процедуры внутреннего контроля затрагивают как финансовую сферу и деятельность бухгалтерии (в которой обрабатывается необходимая для составления отчетности информация), так и подразделения, являющиеся источником данной информации. Аудит системы внутреннего контроля необходим для того, чтобы понять, насколько возможно доверять предоставленным данным, какие усилия были приложены руководством организации для получения правильной и полной информации, и, в конечном счете, насколько аудитор может использовать результаты внутреннего контроля при своей проверке. Таким образом, результат проведения внешнего аудита работы внутренних контролеров представляет собой определение риска внутреннего контроля. В дальнейшем, степень риска определяет размер статистической выборки, используемой при проверке соответствующей позиции баланса. Для развития основ стандартизации аудита нами внесены в этот процесс изменения. Кроме того, в целях корректировки документирования и подготовки к аудиторским процедурам нами было усовершенствовано содержание некоторых из них. «Предварительное обследование организации», «Тесты проверки состояния систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета оплаты труда».

В ФПСАД 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды в которой она осуществляется, и оценка аудиторских рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» описаны единые требования и представлены рекомендации внешним аудиторам по улучшению понимания бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Кроме этого, в правилах вводится понятие аудиторского риска и его компонентов: неотъемлемого риска, риска системы контроля и риска необнаружения. Аудитор, по результатам тестов контроля, должен определить, применялись ли средства внутреннего контроля, если это было предусмотрено при предварительной оценке риска системы контроля.

При осуществлении проверки состояния бухгалтерского учета организации и его внутреннего контроля, аудитору необходимо установить:

- основные группы и типы осуществляемых финансово-хозяйственных операций, результаты которых оцениваются как существенные и оказывают влияние на показатели финансовой отчетности;

- способы осуществления таких операций и стоимостная оценка их результатов;

- основные регистры бухгалтерского учета, методы систематизации и хранения первичных документов и счета учета, используемые при подготовке отчетности;

- процесс ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, от момента начала всех событий до момента включения их в бухгалтерскую отчетность.

Получение и обработка вышеназванной информации требует от внутренних контролеров и внешних аудиторов как профессиональных знаний бухгалтерских и аудиторских стандартов, так и глубокого понимания методологии бухгалтерского учета и аудита, методов их организации.

В ходе диссертационного исследования разработана схема информационного обеспечения проверки расчетов по оплате труда (Рисунок 21).

В целях улучшения организации системы внутреннего контроля, состояние последней, оценивают внешние аудиторы и выносят решение о соответствии или несоответствии процедур внутреннего контроля стандарту. Использование предлагаемой модели позволит не только улучшить практику внутреннего контроля, но и систематизировать процесс получения аудиторских доказательств при проверке расчетов по оплате труда. Систематизация за счет роста эффективности трудового вклада персонала позволит выявить источники получения аудиторских доказательств для ускорения процесса контроля и, таким образом, повысить качество результатов контроля. Подробное описание всех бизнес-процессов, отбираемых для первоочередного контроля, при построения эффективной системы внутреннего контроля, не требуется.

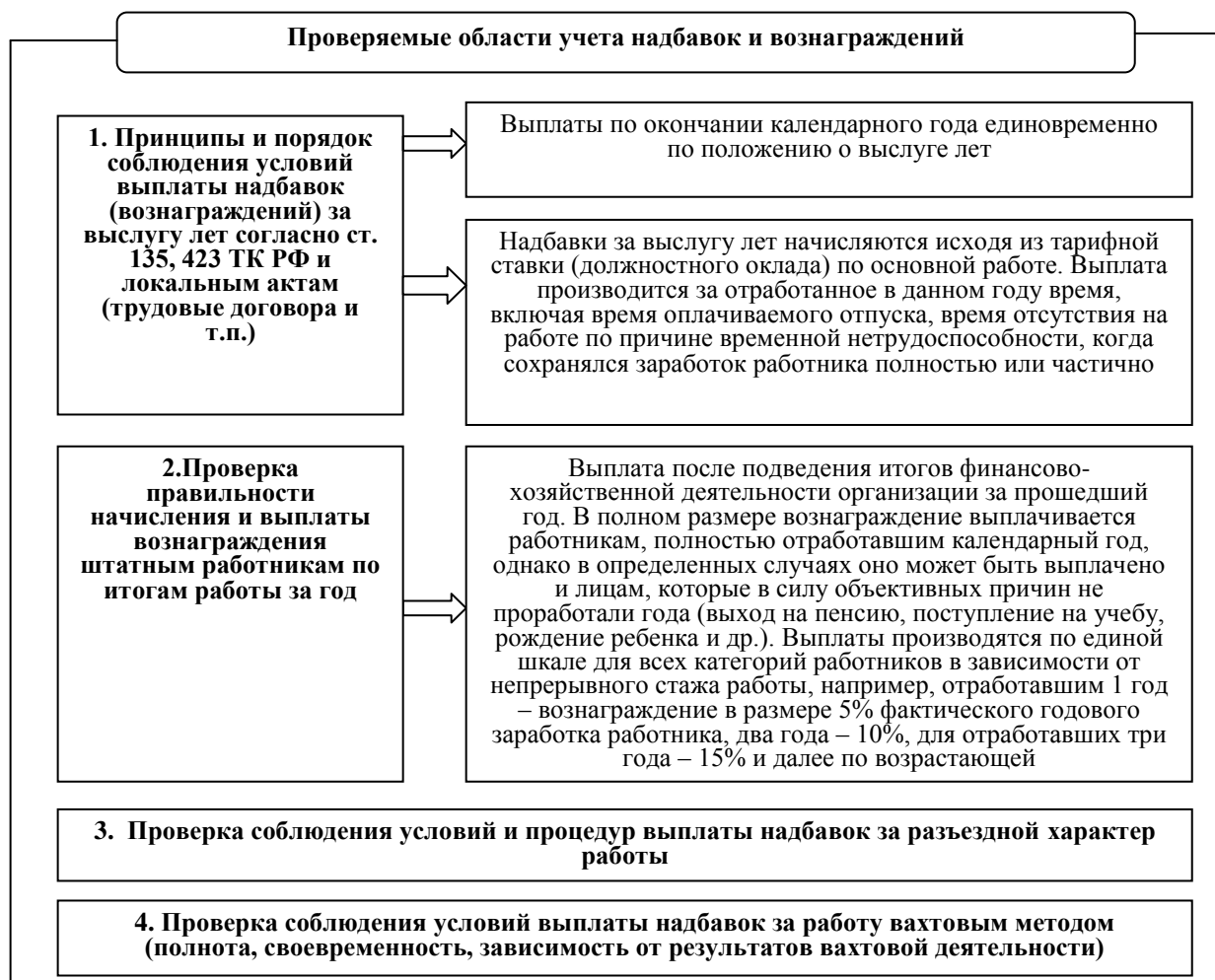


Рисунок 21 - Содержание контроля начисленных надбавок и вознаграждений

Если детально описывать такие процессы система контроля будет неоправданно громоздкой и неуправляемой. Для ограничения состава бизнес-процессов, выбираемых для контроля, необходимо ориентироваться на их существенность. К существенным процессам относятся регистры бухгалтерского учета, искажение информации в которых часто вводит в заблуждение менеджмент компании или потенциальных инвесторов. Такими регистрами могут быть счета бухгалтерского учета, оборот за период по которым составляет более 10% по отношению к совокупной выручке. Как показано в приложении 9, при проведении проверки расчетов по оплате труда, рассматриваются информационные источники как непосредственно относящиеся к процессу начисления заработной платы, так и сопряженные с ними. Например, подтверждение достоверности удержания налога на доходы физических лиц из заработной платы, социальных платежей в

государственные внебюджетные фонды. Состав основных объектов внутреннего контроля за правильностью начисления и выплаты компенсаций и надбавок к заработной плате систематизирован на рисунке 22.

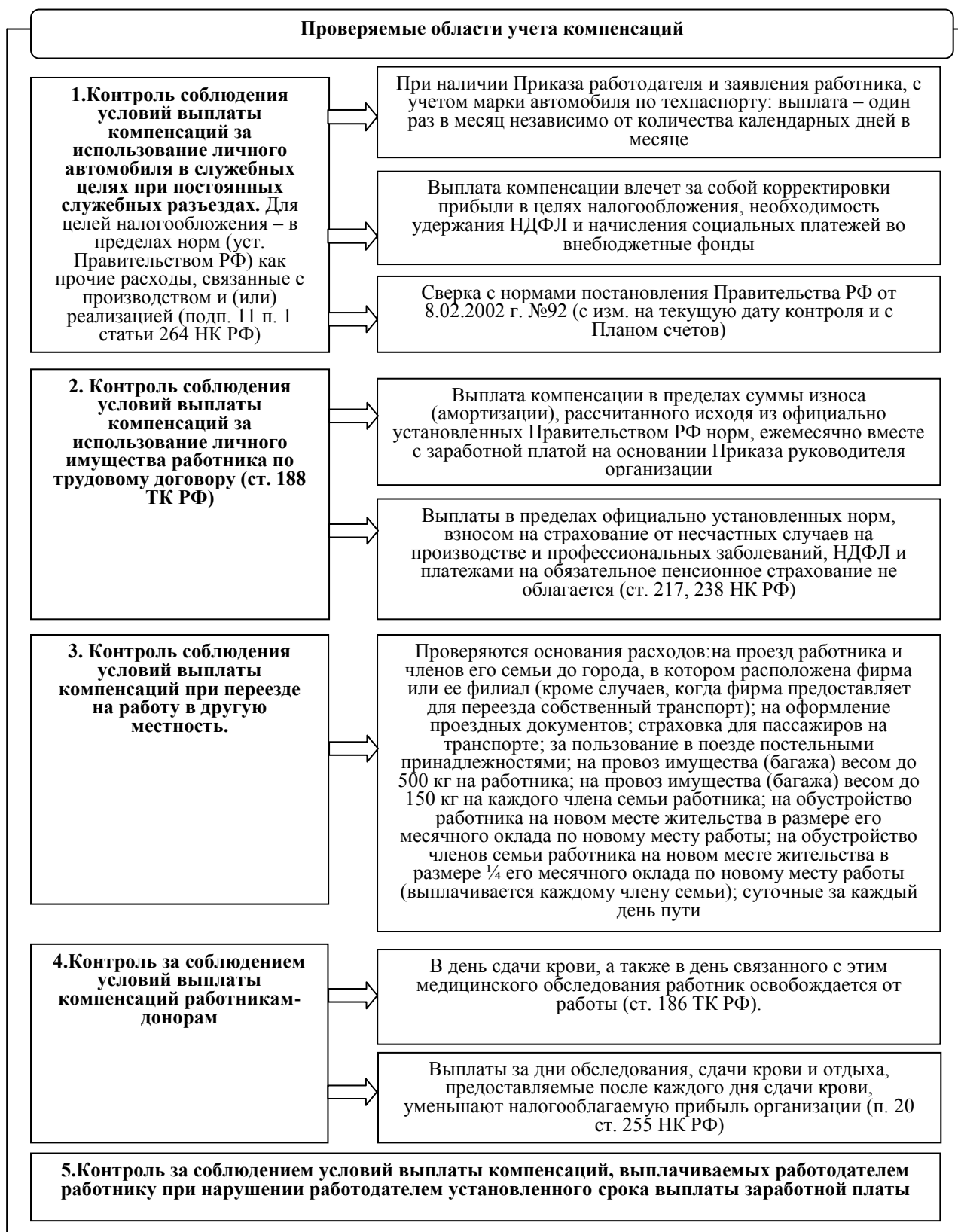


Рисунок 22 – Содержание внутреннего контроля учета компенсаций

Специфической областью внешнего аудита и внутреннего контроля организации является проверка бухгалтерского учета расчетов по налогу на прибыль в части признания расходов на оплату труда в целях исчисления налоговой базы (ст. 255 НК РФ). Содержание необходимых для этого контрольных процедур приведено на рисунке 23.

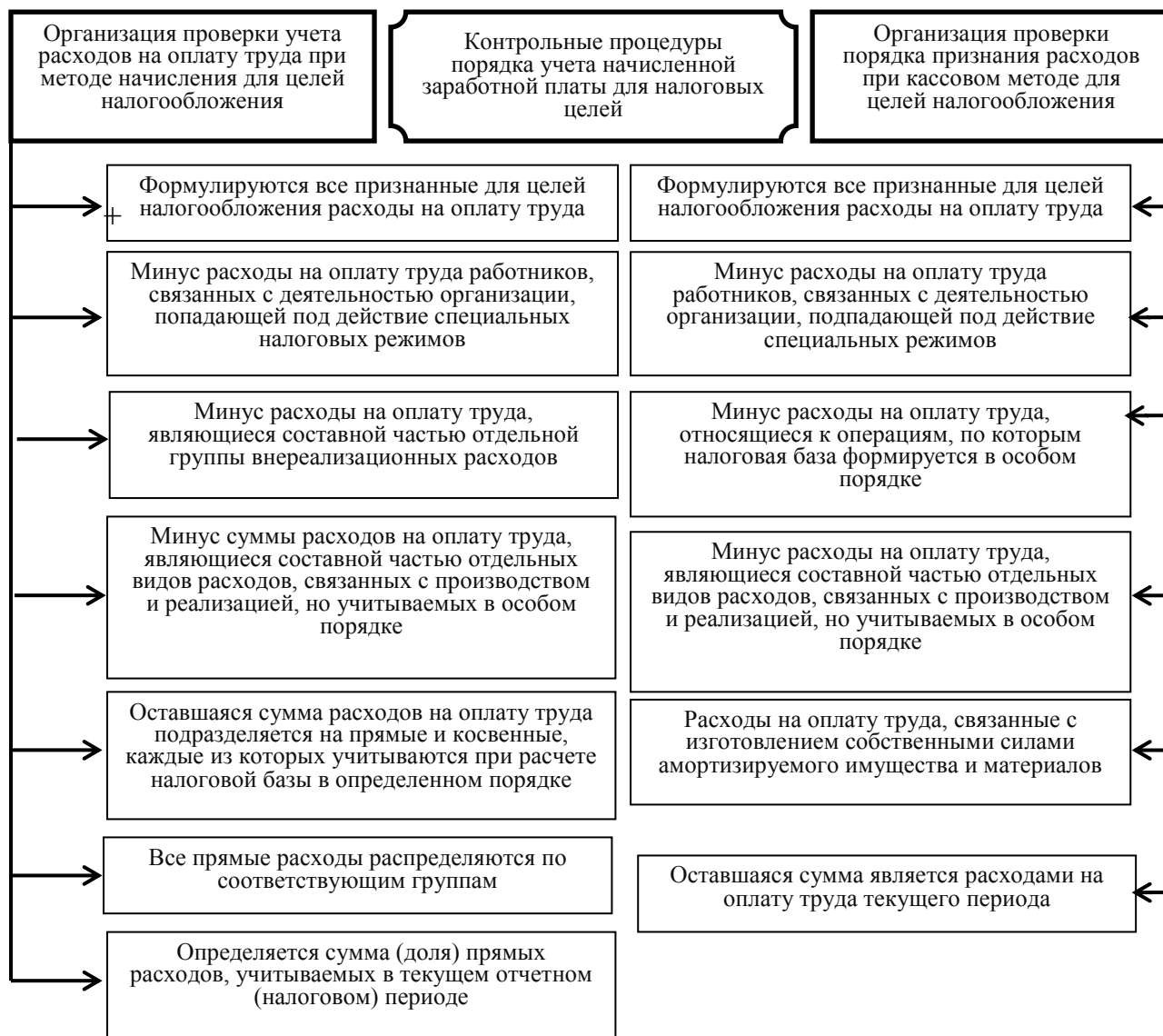


Рисунок 23 - Базовые положения методики контроля начисленной заработной платы, обуславливающей возникновение налоговых разниц

В первую очередь осуществляется проверка выполнения требований нормативных актов о порядке учета расходов по заработной плате для целей налогообложения прибыли и выплат доходов работникам, попадающим под «подходное обложение» (глава 23 НК РФ).

В диссертации разработаны рекомендации по совершенствованию контрольных процедур в сфере бухгалтерского учета расчетов по налогу на прибыль и расчету налоговых разниц, основанные на оценки зон риска при ведении организациями налогового учета в соответствии с требованиями Налогового кодекса и ПБУ 18/02.

Работодатель, выполняя функции налогового агента, обязан формировать информацию для справок, представляемых налогоплательщиками с декларацией в налоговые органы. Для выполнения этих функций бухгалтер должен осуществлять не только контроль за учетно-расчетными операциями, но и контроль за содержанием поправок, постоянно вносимых в налоговое законодательство. Материальная помощь, оказанная работодателем, выполняющим функции налогового агента, есть основной необлагаемый налогом на доходы физических лиц элемент системы оплаты труда. Такая помощь оказывается:

- работнику в связи со смертью членов его семьи без ограничения предельного размера (п. 8 ст. 217 НК РФ);

- работникам по другим основаниям - в сумме, не превышающей 4 000 рублей в год (п. 28 ст. 217 НК РФ);

- бывшим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или возрасту, в сумме, не превышающей 4000 рублей в год (п. 28 ст. 217 НК РФ);

- членам семьи умершего работника без ограничения предельного размера (п. 8 ст. 217 НК РФ);

- любым физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ, без ограничения предельного размера (п. 8 ст. 217 НК РФ).

Организация учета расходов на оплату труда при кассовом методе в гл. 25 НК РФ окончательно не определена. Поэтому в бухгалтерской практике часто повторяются неумышленные ошибки. В связи с этим возникают налоговые риски (доначисление налога на прибыль, пени и штрафы). В

соответствии со ст. 318 НК РФ, распределение расходов на прямые и косвенные осуществляется налогоплательщиками, применяющими метод начисления. Все иные основные положения по определению налоговой базы правомерны и для кассового метода. При этом необходимо учитывать особенности, предусмотренные ст. 273 НК РФ.

Признание расходов на оплату труда для целей налогообложения прибыли сопряжено с рядом трудностей. Этот процесс регулируется положениями ст. 255 НК РФ, которая гласит: «в расходы налогоплательщика на оплату труда включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами»¹. Обязательным условием отнесение каких либо расходов на оплату труда в уменьшение налога на прибыль, является включение этих вопросов в трудовой договор (Приложение 10).

В ст. 272 НК РФ приведены особенности признания расходов при методе начисления (Приложение 11). Расходы на оплату труда, как указано в п. 4 статьи 272, признаются в качестве расходов ежемесячно, исходя из суммы начисленных в соответствии со ст. 255 Налогового кодекса РФ расходов на оплату труда. Расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности (пп. 1 п. 3 ст. 273 НК РФ), которое осуществляется путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, и др. В Приложении 11 приведен перечень расходов, уменьшающих и не уменьшающих налоговую базу. Чтобы сократить риски при применении ПБУ 18 «Учета расчетов по налогу на прибыль» бухгалтеру необходимы обширные знания всего

¹Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая: по сост. на 1 марта 2014 года. – М.: ООО «Рид Групп», 2014.- 720 с. – (Новейшее законодательство России).

комплекса законодательных норм, регламентирующих сферу трудовых отношений, измерения и оценки затрат труда. В Приложении 11 представлены положения, которыми необходимо руководствоваться бухгалтеру, при осуществлении контрольных мероприятий в отношении бухгалтерского учета расчетов по налогу на прибыль (ПБУ 18/02).

Социальные платежи во внебюджетные государственные социальные фонды на сумму материальной помощи не начисляются, если эта помощь не уменьшает налоговую базу на прибыль (п. 3 ст. 236 НК РФ). Наибольшие проблемы возникают при бухгалтерском учете операций, содержание которых не в полной мере регламентировано НК РФ. Так же, проблемы могут возникать, если учетные операции слишком полно раскрыты нормами Трудового кодекса РФ. Наибольшие зоны риска приведены в приложении 12. Эта информация необходима для практикующих бухгалтеров.

Таким образом, в диссертационной работе проведено исследование обеспечения процедур внутреннего контроля и аудита расчетов в сфере учета расчетов по оплате труда позволяет разработать комплексное методическое обеспечения систем учета и контроля которое представляет собой такое изменение организационной структуры службы внутреннего контроля -, при котором осуществляется разработка более совершенных по содержанию, целям и инструментам процедур контроля. Разработанные меры по усилению роли организационно-функциональной структуры службы внутреннего контроля и рекомендации будут способствовать обновлению контрольных процедур и направлены на устранение существующих в организациях проблем ведения учета и регулирования расчетов по оплате труда.

3.2 Обоснование факторной зависимости между вознаграждениями работников и их налогообложением

Основной задачей социально ориентированной экономики, создание которой провозглашено в Российской Федерации, является достижение благосостояния человека, под которым, чаще всего, понимается обеспеченность населения необходимыми для жизни материальными и духовными благами.

Основной экономической категорией, характеризующей благосостояние населения, являются доходы, являющиеся мерой того, насколько личность, семья может удовлетворить свои потребности¹.

В ходе диссертационного исследования выявлено, что в настоящее время в России присутствуют две категории доходов населения: трудовые и нетрудовые. Каждый из указанных видов дохода подлежит налогообложению определенными налогами, между которыми существует взаимосвязь, выявляемая с помощью определенных экономических механизмов, которые представляют собой совокупность экономических действий или процессов, соответствующих данной ступени развития производительных сил общества, определяющих состояние или структуру какого-либо экономического явления.

При помощи отдельных процессов экономического механизма можно выявить взаимосвязь между налогом на доходы физических лиц и страховыми взносами: связующим звеном в данном случае выступает налоговая база по рассматриваемым платежам.

Кроме того, зависимость данных налогов проявляется в результате включения суммы налога на доходы физических лиц в налоговую базу при исчислении страховых взносов за аналогичный отчетный (налоговый) период.

¹Бункина, М.К. Макроэкономика: Учебник / М.К. Бункина, А.М. Семенов А.М. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2003. – 544с.

По своему экономическому смыслу налоговая база по налогу на доходы физических лиц и страховым взносам совпадает, но не в полной мере, а лишь в некоторой части. Этой частью являются те доходы физических лиц, которые выплачиваются им налоговыми агентами - работодателями и одновременно включаются последними в налоговую базу по страховым взносам, то есть трудовые доходы и соответствующие выплаты и доплаты.

Представим выплаты, начисляемые работодателем в пользу физических лиц - сотрудников организации, включаемые в налоговую базу при исчислении рассматриваемых платежей за налоговый (отчетный) период в таблице 11.

Таблица 11 - Выплаты, производимые в пользу сотрудников организации, включаемые в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц и страховым взносам

Вид выплат, производимых в пользу сотрудников организации	Налог	Налог на доходы физических лиц	Страховые взносы
дивиденды и проценты, полученные от российских и иностранных организаций		+	-
вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей			+
пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты		+	-
выплаты, полученные в натуральной форме			+
материальная выгода		+	-
Пособия:			
- государственные пособия		-	-
- пособия по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком)		+	-
- пособия по безработице		+	-
- пособия по беременности и родам;		+	-

«+» - подлежат налогообложению соответствующим налогом,

«-» - не подлежат налогообложению

Не все доходы, начисленные в пользу физических лиц, подлежат налогообложению налогом на доходы физических лиц и страховым взносам одновременно.

Проведем факторный анализ зависимости суммы начисленных рассматриваемых налогов и фонда оплаты труда, а также влияние налога на

доходы физических лиц на изменение налоговой базы при исчислении страховых взносов.

Так как налог на доходы физических лиц и страховые взносы являются обязательными платежами, начисляемыми с фонда оплаты труда, то основным фактором, влияющим на размер налогов, выступает величина выплат, производимых в пользу физических лиц.

Факторы, влияющие на формирование налоговой базы по налогу на доходы физических лиц и страховым взносам, представлены на рисунке 24.

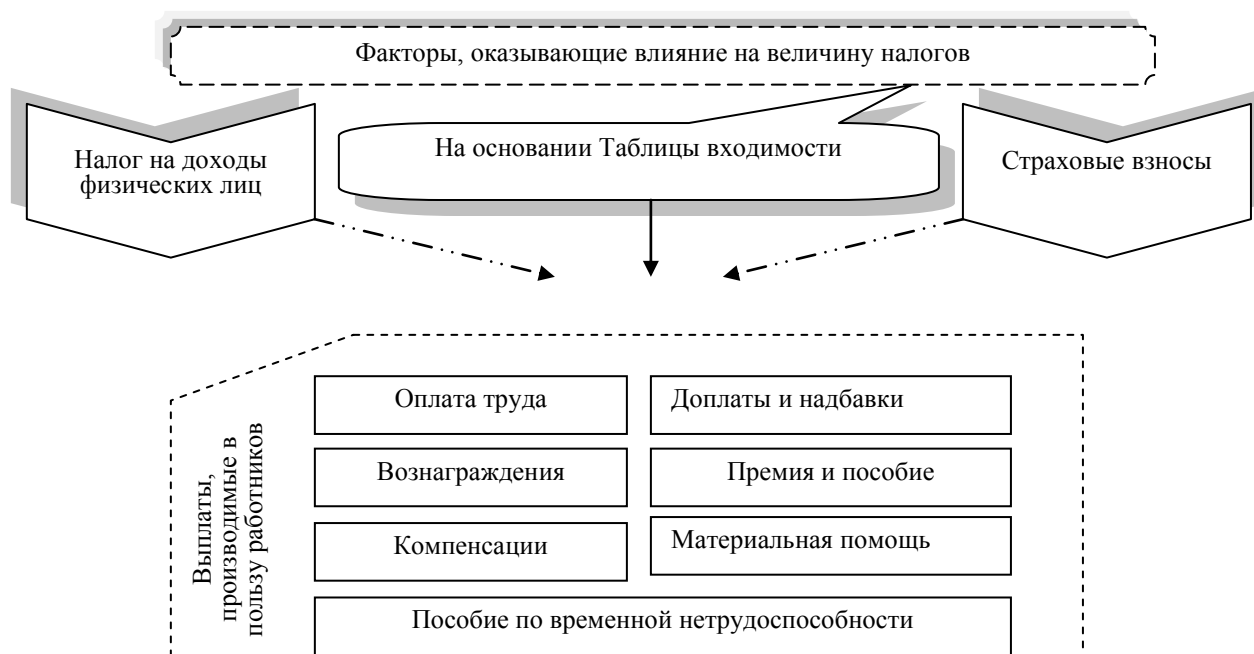


Рисунок 24 - Факторы, оказывающие влияние на величину налога на доходы физических лиц и страховым взносам

Кроме представленных факторов, влияние на размер исчисленных налогов оказывает величина налоговой ставки, установленная законодательством на соответствующий налоговый период.

При изучении зависимости величины исчисленного налога от размера фонда оплаты труда следует учесть, что по налогу на доходы физических лиц и страховым взносам налоговая ставка является пропорциональной (то есть средняя ставка постоянна).

Следовательно, совокупную ставку налогообложения фонда оплаты труда (вне зависимости от категории налогоплательщика) можно рассчитать по формуле:

$$r = \frac{N(x)}{x} * 100\%; \quad (2)$$

где r – ставка налога,

x – сумма выплат, начисленных в пользу сотрудника,

$N(x)$ – сумма налога, подлежащая перечислению в бюджет и внебюджетные фонды¹.

Налогообложение доходов, начисленных в пользу сотрудника X , осуществляется по следующей ставке (Приложение 13):

$$r_{\text{общ}} = \left(\frac{37\,895 \text{ руб.}}{291\,499,56 \text{ руб.}} + \frac{83396 \text{ руб.}}{277\,985,12 \text{ руб.}} \right) * 100\% = 43\%.$$

Однако данная ставка применима не ко всем сотрудникам организации.

В таблице 12 представлена зависимость между налоговой базой и суммой исчисленных налогов на примере сотрудника Y .

При увеличении налоговой базы по страховым взносам в отношении сотрудника Y по отношению к сотруднику X (показатель налоговой базы составил более 624 000 руб. за налоговый период), сумма налога, причитающегося уплате в бюджет, возросла.

Таблица 12 – Зависимость изменения налоговой базы и суммы налога на доходы физических лиц и страховых взносов в отношении сотрудника Y в 2013 году, в руб.

Показатель	Налог	Налог на доходы физических лиц		Страховые взносы	
		ставка	сумма	ставка	сумма
Начислено выплат			635 000		635 000
Выплаты, не подлежащие налогообложению		13%	3 554,58	187200 руб. + 10 % с суммы 624 000 руб..	3 987,18
Налоговая база			631 445		631 013
Налог исчисленный			82 088		187 801

При этом увеличение размера исчисленного налога на доходы физических лиц происходило пропорционально увеличению показателя оплаты труда: вне зависимости от размера налоговой базы платеж взимался по ставке 13%.

¹Чернов, В.А. Экономический анализ: Учебное пособие / Под ред. Проф. М.И. Баканова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 686с.

Таким образом, при исчислении страховых взносов в отношении сотрудника У применяется следующая налоговая ставка:

$$r_{\text{СВ}} = \frac{75\,824,56 \text{ руб.}}{310\,245,85 \text{ руб.}} * 100\% = 29,8\%.$$

Следовательно, при исчислении страховых взносов в отношении сотрудника У произошло снижение налоговой ставки на 0,2 % по сравнению со ставкой, применяемой в отношении сотрудника Х, и общая ставка налогообложения фонда оплаты труда составила:

$$r_{\text{ОБЩ}} = \frac{82088 \text{ руб.}}{631445 \text{ руб.}} * 100\% + 29,8\% = 42,8\%.$$

Рассмотрим зависимость налога на доходы физических лиц и страховых взносов от факторного признака - оплаты труда в целом по организации (Таблица 13).

Таблица 13 – Формирование налоговой базы и суммы исчисленных налога на доходы физических лиц и страховых взносов, в руб.

Показатель	Налог	Налог на доходы физических лиц	Страховые взносы
Начислено выплат		246 996 441,32	246 996 441,32
Выплаты, не подлежащие налогообложению		12 602 225,9	15 828 461,
Налоговая база		234 394 215,4	231 167 980
Налог исчисленный		30 471 248	62415355

На основе данных таблицы 12 рассчитаем среднюю ставку по страховым взносам за год в целом по организации:

$$r = \frac{62415355 \text{ руб.}}{231\,167\,980 \text{ руб.}} * 100\% = 27\%.$$

Таким образом, можно сделать вывод: в 2013 году средняя ставка налогообложения фонда оплаты труда по страховым взносам составила 27%, что на 3% меньше максимальной ставки, установленной законодательством.

В отношении налога на доходы физических лиц исчисление платежа происходило по ставке 13%.

Следовательно, на основании данных расчетов можно сделать вывод, что по налогу на доходы физических лиц наблюдается прямая зависимость

изменения суммы данного платежа от изменения такого факторного признака, как размер налоговой базы: с ростом выплат, производимых в пользу сотрудника, происходит увеличение суммы налога на доходы физических лиц, подлежащего уплате в бюджет.

В отношении страховых взносов наблюдается обратная зависимость от изменения показателя налоговой базы: с ростом базы налогообложения размер страховых взносов, подлежащих уплате во внебюджетные фонды, снижается в результате применения регрессивной шкалы налогообложения.

Взаимозависимость между налогом на доходы физических лиц и страховыми взносами проявляется также посредством наложения одного налога на другой (Рисунок 25).

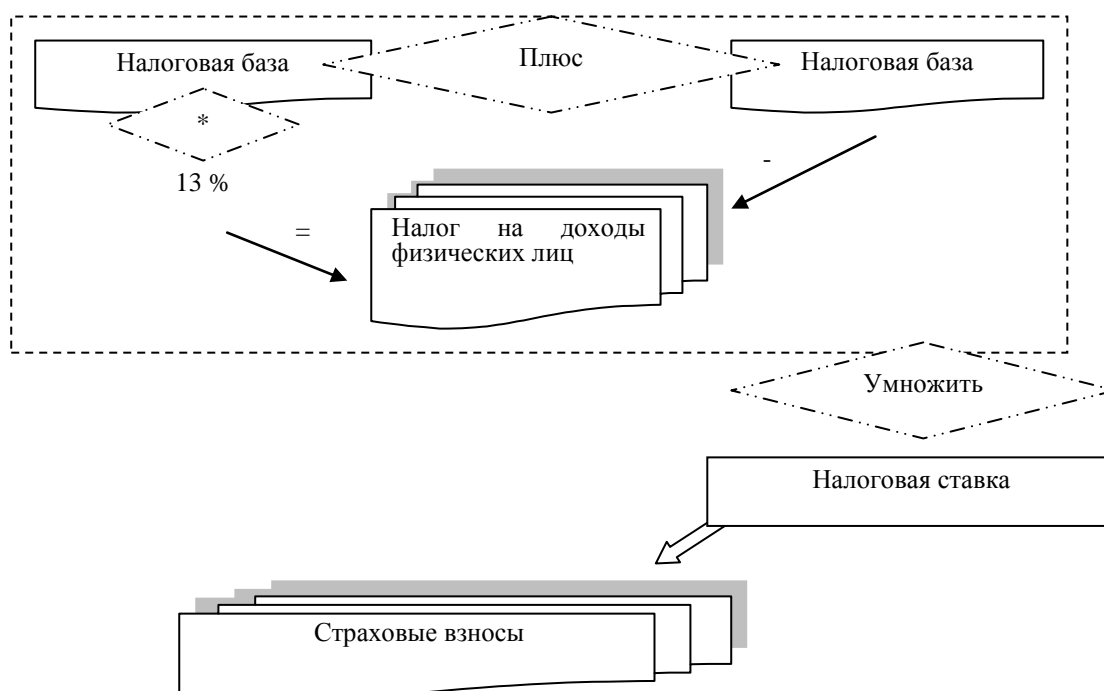


Рисунок 25 – Порядок наложения страховых взносов на налог на доходы физических лиц

При формировании налогооблагаемой базы по страховым взносам в расчет принимается размер выплат, произведенных в пользу физических лиц за налоговый период, с учетом суммы налога на доходы физических лиц.

Так как по страховым взносам установлена регрессивная шкала налогообложения, а по налогу на доходы физических лиц –

пропорциональная, то увеличение величины налоговой базы приведет к возрастанию суммы последнего, при этом сумма страховых взносов будет снижаться в соответствии с интервальной шкалой регрессии, установленной законодательством Российской Федерации.

НДФЛ с фонда оплаты труда перечисляются в бюджет как налогоплательщиками – физическими лицами, являющимися сотрудниками организации, так и самой организации, то есть фонд оплаты труда подлежит двойному налогообложению.

Однако уплата страховых взносов во внебюджетные фонды осуществляется за счет средств работодателя.

Следовательно, можно сделать вывод о том, что при налогообложении фонда оплаты труда происходит наложение налога на налог: налог на доходы физических лиц подлежит обложению страховыми взносами. При этом увеличение налоговой базы приведет к росту суммы налога, взимаемого сотрудников предприятия, а, следовательно, размер платежей, перечисляемых работодателем во внебюджетные фонды, снизится.

Изучение фактов и процессов, подлежащих исследованию, происходит при помощи экономического анализа, задача которого состоит не только в регистрации фактов, но и в том, чтобы раскрыть их сущность, понять связь между ними, причины их возникновения, тенденции развития, а это возможно лишь с помощью научных методов исследования, одним из которых является корреляционно-регрессионный анализ.

Основная задача корреляционно-регрессионного анализа – выявление формы и степени связи между результативным и факторным показателями.

Как по налогу на доходы физических лиц, так и по страховым взносам основным показателем (фактором), влияющим на величину данных платежей, выступает размер фонда оплаты труда (выплаты в пользу сотрудников предприятия). Следовательно, при проведении корреляционно-регрессионного анализа необходимо провести анализ влияния изменения величины фонда оплаты труда на показатель исчисленных обязательных

платежей, а также определить степень данного влияния и выявить тесноту связи, используя коэффициент корреляции.

Зависимость налога на доходы физических лиц от дохода, полученного налогоплательщиком, за налоговый период представим в виде функции:

$$N(x) = x * 0,13 \quad (3)$$

где $N(x)$ – сумма исчисленного налога на доходы физических лиц,
 x – доход налогоплательщика¹.

Из формулы (3) следует, что результативным показателем выступает налог на доходы физических лиц, а величина дохода налогоплательщика – показатель факторный.

Следовательно, обозначим показатель дохода налогоплательщика через X , а результативный показатель – Y (Таблица 14).

Таблица 14 – Сведения о начисленном фонде оплаты труда и сумме налога на доходы физических лиц, в руб.

Период	Показатель	Фонд оплаты труда (X)	Налог на доходы физических лиц (Y)
1		53 652 831,55	6 771 431
2		65 041 417,69	8 220 362
3		59 279 787,48	7 181 117
4		69 022 404,60	8 298 338

Определяя форму взаимосвязи между налогом на доходы физических лиц и фондом оплаты труда необходимо решить уравнение регрессии.

Выбор конкретного уравнения регрессии, адекватно описывающего форму связи между рассматриваемыми показателями, является довольно сложной процедурой. Поэтому при определении формы взаимосвязи между налогом на доходы физических лиц и фондом оплаты труда предположим, что данная зависимость является прямолинейной.

Следовательно, зависимость между факторным и результативным показателем в данном случае представим в виде уравнения:

$$Y = a + bX \quad (4)$$

¹Волошин, Г.Я. Методы оптимизации в экономике: Учебное пособие / Г.Я. Волошин. – М.: «Издательство «Дело и Сервис», 2004. – 320с.

где a – постоянная величина результативного показателя, который не связан с изменением данного фактора,

b – среднее изменение результативного показателя, связанное с повышением или понижением величины факторного показателя

Y – результативный показатель,

X – факторный показатель.

Для определения значения параметров a и b уравнения (4) необходимо решить систему уравнений (X)¹:

$$\begin{cases} na + b \sum X = \sum Y, \\ a \sum X + b \sum X^2 = \sum XY. \end{cases} \quad (5)$$

Подставляя в формулу (41) значения, рассчитанные в Приложении 14, получаем:

$$\begin{cases} 4a + 308\,745\,551,7 = 38\,089\,060 \\ 308\,745\,551,7a + 15\,387\,197\,888\,897\,800b = 1\,896\,436\,777\,773\,020 \end{cases}$$

Решая данную систему уравнения, находим искомое уравнение регрессии:

$$Y = 5\,909\,093 + 0,046811 X.$$

Далее определяем значения результативного показателя $Y_{от}$ изменения факторного показателя X помощью построения корреляционного поля графического представления уравнения регрессии (Рисунок 26).

Таким образом, на основе графического представления уравнения регрессии (Рисунок 26) можно сделать вывод о том, что зависимость между налогом на доходы физических лиц и фондом оплаты труда является не строго прямолинейной.

Следовательно, в данном случае необходимо рассчитать коэффициент корреляции, с помощью которого можно дать количественную оценку тесноты связи, а также охарактеризовать силу влияния факторного признака на результативный.

¹Волошин, Г.Я. Методы оптимизации в экономике: Учебное пособие / Г.Я. Волошин. – М.: «Издательство «Дело и Сервис», 2004. – 320с.

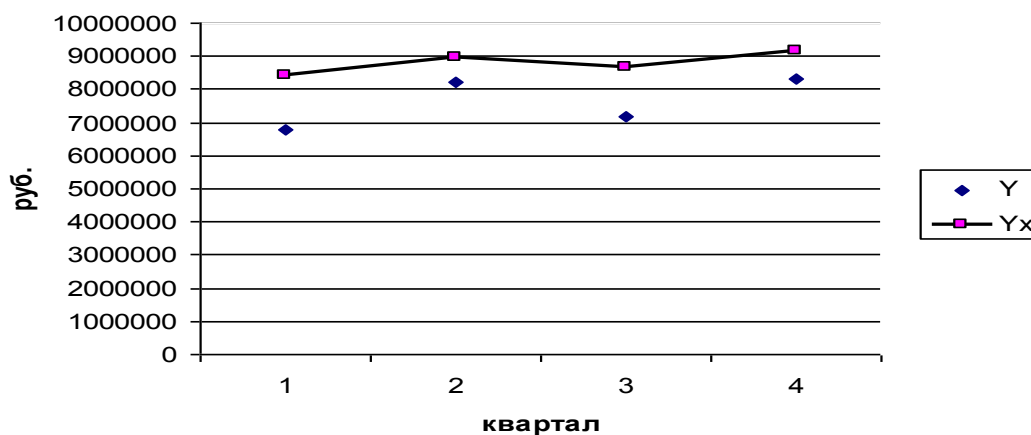


Рисунок 26 - График уравнения регрессии линейной зависимости между фактором фонда оплаты труда и результативным показателем налога на доходы физических лиц

Формула расчета коэффициента корреляции¹:

$$r = \frac{\overline{XY} - \bar{X} \cdot \bar{Y}}{\sqrt{\frac{\sum (X_i - X_{cp})^2}{n} \times \frac{\sum (Y_i - Y_{cp})^2}{n}}}; \quad (6)$$

где X – факторный показатель,

Y – результативный показатель,

n – число наблюдений.

При расчете коэффициента корреляции в отношении зависимости налога на доходы физических лиц от фонда начисленной оплаты труда за 2013 год получаем:

$$r = \frac{1\,896\,436\,777\,773\,020,00 - 308\,745\,551,7 * 38\,089\,060}{\sqrt{\frac{135\,387\,382\,711\,735,00}{4} \times \frac{1\,733\,245\,459\,362,00}{4}}} = 0,9703.$$

Рассчитанный коэффициент корреляции равный 0,9703 свидетельствует о наличии между налогом на доходы физических лиц и фондом оплаты труда наличия связи. При этом данная зависимость является весьма высокой, однако не достигает максимального значения вследствие

¹Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. / Л.Т. Гиляровская (и др.). – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 360с.

присутствия побочных факторов, влияющих на взаимосвязь данных показателей (например, наличие не подлежащих налогообложению вычетов).

Зависимость изменения фонда оплаты труда и величины страховых взносов можно представить функцией (7):

$$N(x) = X * S, \quad (7)$$

где S – ставка страховых взносов, установленная для соответствующего интервала шкалы регрессии,

X – фонд оплаты труда,

$N(x)$ – сумма исчисленных страховых взносов.

Таким образом, результативным показателем (Y) является величина единого социального налога, а факторный показатель – фонд оплаты труда (X).

При проведении корреляционного анализа за рассматриваемые периоды примем I, II, III и IV кварталы 2013 года, так как данные периоды являются отчетными по рассматриваемому налогу. Следовательно, число наблюдений будет равно 4. Данные для проведения анализа и расчета коэффициента корреляции представим в таблице 15.

Проводя корреляционно-регрессионный анализ зависимости страховых взносов изменения показателя фонда оплаты труда, определим степень влияния и тесноту связи между факторным и результативным показателями с помощью расчета коэффициента корреляции:

$$r = \frac{4 \ 406 \ 125 \ 221 \ 184 \ 400 - 308 \ 745 \ 551,7 * 56 \ 942 \ 868}{\frac{135 \ 387 \ 382 \ 711 \ 735}{4} \times \frac{4 \ 759 \ 016 \ 941 \ 598}{4}} = 0,3439.$$

Таблица 15 – Исходные данные для расчета коэффициента корреляции, в руб.

Период \ Показатель	Фонд оплаты труда X	Страховые взносы Y
1	53 652 831,55	12 659 325
2	65 041 417,69	14 562 322
3	59 279 787,48	15 693 182
4	69 022 404,6	14 028 039
Среднее	61 749 110,33	14 235 717
Итого	308 745 551,7	56 942 868

Таким образом, на основе коэффициента корреляции, равным 0,3439, можно сделать вывод, что взаимосвязь между страховыми взносами и фондом оплаты труда присутствует, однако теснота связи является умеренной.

Данная ситуация объясняется наличием влиянием на величину страховых взносов показателя не облагаемого налогом дохода, а также тем, что по данному платежу установлена регрессивная шкала налогообложения.

Для проведения корреляционного анализа предположим, что зависимость между величиной фонда оплаты труда и суммой страховых взносов является прямолинейной. Для решения уравнения воспользуемся данными, рассчитанными в Приложении 14:

$$\begin{cases} 4a + 308\,745\,551,7 = 56\,942\,862 \\ 308\,745\,551,7a + 15\,387\,197\,888\,897\,800b = 4\,406\,125\,221\,184\,400 \end{cases}$$

Решая данную систему уравнений, находим значение параметров a и b . Подставляя найденные значения факторного и результативного признаков в уравнение регрессии, получаем:

$$Y = 14\,335\,441,81 + (-0,001292) * X$$

Для определения зависимости между показателями X и Y воспользуемся расчетными данными, представленными в Приложении 14.

Подставив значения факторного показателя – фонда оплаты труда в уравнение регрессии определим его влияние на изменение результативного признака – суммы страховых взносов.

Для наглядного представления зависимости единого социального налога от величины фонда оплаты труда отразим данную зависимость графически на рисунке 27.

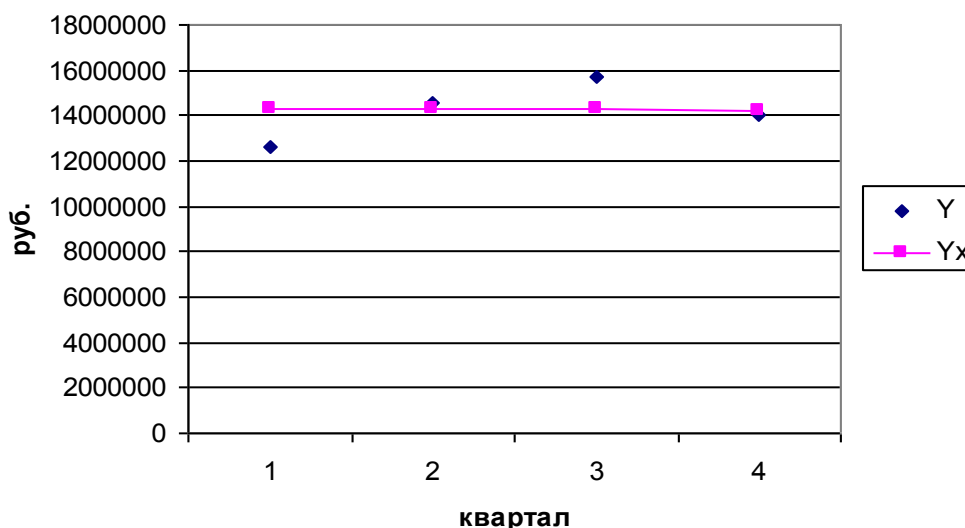


Рисунок 27 – График уравнения регрессии прямолинейной зависимости страховых взносов от фонда оплаты труда

Уравнение регрессии отражено на одном рисунке вместе с полем корреляции (Рисунок 27), которое позволяет наглядно отобразить направление зависимости страховых взносов от фонда оплаты труда.

Зависимость страховых взносов от показателя фонда оплаты труда не является линейной. Об этом свидетельствует колебание расстояния между точками поля корреляции и графиком уравнения регрессии (данная ситуация складывается вследствие применения к показателю фонда оплаты труда в определенный момент времени регрессивной шкалы налогообложения).

В данной работе нами установлено, что налог на доходы физических лиц и страховые взносы имеют одну базу налогообложения – выплаты, начисленные в пользу физических лиц – сотрудников (фонд оплаты труда). Следовательно, можно предположить, что между рассматриваемыми налогами существует зависимость. Данную зависимость можно представить в виде формулы (8):

$$\text{Страховые взносы} = X * S = \left(\sum_{i=1}^k (Zn + \Pi + H + Дв + НДСФЛ) \right) * S, \quad (8)$$

где X – сумма выплат, начисленных в пользу физических лиц – сотрудников,

S – ставка страховых взносов,

k – численность сотрудников,

Zn – размер заработной платы, начисленного в пользу отдельного сотруднику за налоговый (отчетный) период,

P – размер премии, начисленной за рассматриваемый период,

H – величина надбавок, начисленных за анализируемый период в отношении отдельных сотрудников организации,

$Дв$ – величина дополнительно начисленных выплат,

$НДФЛ$ – сумма налога на доходы физических лиц, подлежащего уплате в бюджет за отчетный (налоговый) период.

Следовательно, налог на доходы физических лиц в данном случае является факторным признаком, а страховые взносы – результативным.

Наличие связи между данными налогами и количественную оценку тесноты данной связи определим с помощью коэффициента корреляции, рассчитанного на основе данных представленных в Приложении 14 и таблице 16.

Таблица 16 – Исходные данные для расчета коэффициента корреляции, в руб.

Число наблюдений \ Показатель	Налог на доходы физических лиц (X)	Страховые взносы (Y)
1	6 771 431	12 659 325
2	8 220 362	14 562 322
3	7 181 117	15 693 182
4	8 298 338	14 028 039
Среднее	7 617 812	4 745 239
Итого	30 471 248	56 942 868

Рассчитывая коэффициент корреляции получим значение 0,2623:

$$r = \frac{434\,533\,289\,288\,115 - 433\,780\,063\,164\,816}{\sqrt{1\,733\,245\,459\,362 * 4\,759\,016\,941\,598}} = 0,2623.$$

Таким образом, коэффициент корреляции, равный 0,2623, свидетельствует о наличии между налогом на доходы физических лиц и страховыми взносами связи. При этом, оценивая тесноту указанной связи,

можно отметить, что она является слабой и в количественном выражении составляет 0,2623.

Предполагая, что зависимость между рассматриваемыми налогами является прямолинейной, решаем уравнение регрессии, с помощью системы уравнений, рассчитанной на основе данных Приложения 14:

$$\begin{cases} 4a + 38\,089\,060b = 56\,942\,862 \\ 38\,089\,060a + 233\,857\,484\,128\,738b = 434\,533\,289\,288\,115 \end{cases}$$

Решая данную систему уравнений, находим значение показателей a и b , которые подставляем в уравнение регрессии. В результате вычислений линейное уравнение регрессии имеет следующий вид:

$$Y = 6\,276\,055,69 + 0,8359 * X$$

Для определения зависимости между факторным и результативным показателями воспользуемся расчетными данными, представленными в Приложении 14.

Подставив значения факторного показателя – налога на доходы физических лиц (X) в уравнение регрессии, определим его влияние на изменение результативного признака – суммы страховых взносов (Y), исчисленного за отчетные периоды 2013 года (Приложение 14). При этом число наблюдений равно 4.

Графически линейную зависимость между единым страховыми взносами и налогом на доходы физических лиц можно представить в виде рисунка 28.

Все точки поля корреляции находятся вблизи от графика уравнения регрессии, за исключением точки, отмеченной в третьем квартале. Следовательно, зависимость между страховыми взносами и налогом на доходы физических лиц не является линейной, в результате того, что страховые взносы не взимаются с налога на доходы физических лиц, последний, в свою очередь, только учитывается при формировании налоговой базы по страховым взносам.

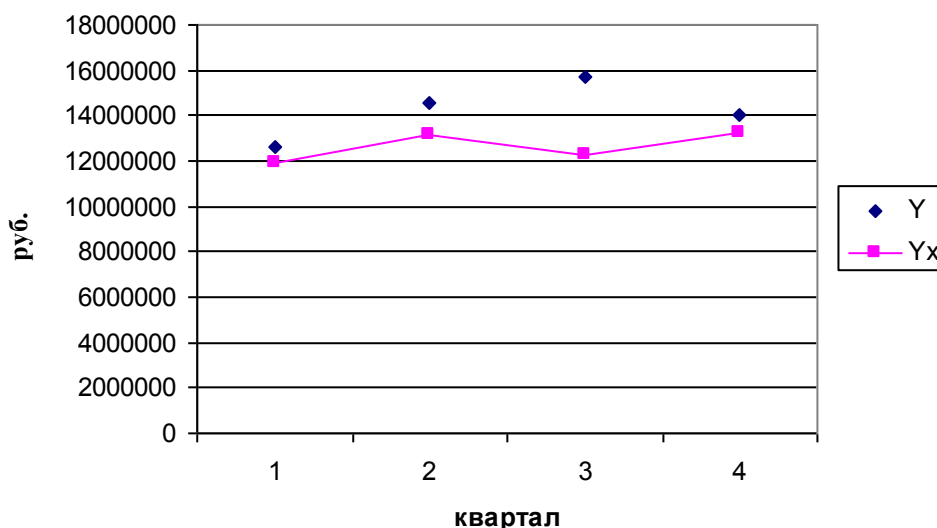


Рисунок 28 - График уравнения регрессии прямолинейной зависимости между страховыми взносами и налогом на доходы физических лиц

Таким образом, произведенные расчеты позволяют сделать вывод о том, что зависимость между страховыми взносами и налогом на доходы физических лиц является самой слабой из трех видов зависимости, рассчитанных выше. Данная ситуация складывается в результате того, что налог на доходы физических лиц по своей сути не выступает налоговой базой при исчислении страховых взносов.

Что же касается зависимости между страховыми взносами и фондом оплаты труда, то данная связь также не является достаточно тесной, так как на показатель исчисленных страховых взносов влияют также побочные факторы: не облагаемые суммы выплат, произведенных в пользу физических лиц, а также наличие регрессивной шкалы налогообложения.

Самая большая степень связи наблюдается между показателями налога на доходы физических лиц и фондом оплаты труда. Данный факт объясняется тем, что незначительная часть трудовых доходов граждан не подлежит налогообложению данными обязательным платежом, а ставка является пропорциональной. Следовательно, факторы, оказывающие побочное влияние на исчисленный налог практически отсутствуют.

3.3 Методика анализа эффективности использования трудовых ресурсов для целей внутреннего контроля учета вознаграждений работников

В рыночных условиях хозяйствования предприятиям предоставлена свобода в определении форм и размеров оплаты труда работникам, т.е. рассчитанной в денежной форме трудовой доли работника, которое он вложит при создании продукции предприятия.

Показатель фонда оплаты труда включает в себя заработную плату всех работников предприятия в зависимости от индивидуальных особенностей деятельности предприятия политики руководства при выплате работникам доли расходов на фонд заработной платы и отраслевой принадлежности может изменяться от нескольких процентов до $\frac{1}{2}$ общей суммы затрат предприятия. Поэтому анализ этих статей расходов очень важен предприятию.

Поэтому расходы предприятия и заработная плата, которая включается работником в натуральной и денежной форме (оклады, премии и вознаграждения регулярного характера, компенсационные выплаты за вредные условия труда, внеурочные работы и т.п.), включает в себя не только единовременные выплаты и оплату неотработанного времени, но и различные обязательные отчисления.

Объем фонда заработной платы предприятия можно разделить на две составляющие: постоянную, которая не изменяется при увеличении или спаде объема производства (зарплата рабочих по тарифным ставкам, зарплата служащих по окладам, все виды доплат, оплата труда работников строительных бригад, социальной сферы и соответствующая им сумма отпускных), и переменную, которая изменяется пропорционально объему производства продукции (зарплата рабочих по сдельным оценкам, премии рабочим и управленческому персоналу за производственные результаты и

сумма отпускных, соответствующая доле переменной зарплаты).¹

Была отмечена вариабельность соотношения постоянной и переменной части различных отраслей предприятия, и их отношение всегда меньше единицы, так как часть работников на любом предприятии работает с повременным условием оплаты труда.

Анализ фонда заработной платы целесообразно проводить в сравнении с плановой величиной с предыдущим отчетным или базовым периодом, со средней величиной по региону. Анализ следует проводить по категориям работающих и по подразделениям. Важно выявить тенденции изменения и причины изменений.

Анализ использования фонда заработной платы рекомендуется начинать с выявления относительного и абсолютного отклонения фактической его величины от плановой.

Абсолютное отклонение определяется сравнением фактически использованных средств на оплату труда с плановым фондом заработной платы в целом по предприятию, производственным подразделением и категориям работников:

$$\Delta\PhiЗП_{абс} = \PhiЗП_{факт} - \PhiЗП_{план}, \text{ где} \quad (9)$$

$\Delta\PhiЗП_{абс}$ - абсолютное отклонение фонда заработной платы;

$\PhiЗП_{факт}$ - фактическая величина фонда заработной платы;

$\PhiЗП_{план}$ - плановая величина фонда заработной платы.

Однако абсолютное отклонение рассчитывается без учёта степени выполнения плана по производству продукции. Учесть этот фактор поможет расчёт относительного отклонения фонда заработной платы. Для этого переменная часть фонда заработной платы корректируется на коэффициент выполнения плана по производству продукции. Относительное отклонение фонда заработной платы можно определить:

¹Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет / Н.Л. Вещунова – Изд. 3-е, перераб. и доп. - М. : Проспект, 2010. - 843 стр.

$$\Delta\PhiЗП_{отн} = \PhiЗП_{факт} - (\PhiЗП_{пер.план} \times K_{пл} + \PhiЗП_{пост.план}), \text{ где} \quad (10)$$

$\Delta\PhiЗП_{отн}$ - относительное отклонение фонда заработной платы;

$\PhiЗП_{факт}$ - фактическая величина фонда заработной платы;

$\PhiЗП_{пер.план}$ - плановая величина переменной части фонда заработной платы;

$\PhiЗП_{пост.план}$ - плановая величина постоянной части фонда заработной платы;

$K_{пл}$ - коэффициент выполнения плана по производству продукции.

Далее важно определить факторы, вызвавшие абсолютное и относительное отклонения по фонду заработной платы.

Факторная модель переменной части фонда зарплаты представлена на рисунке 29.

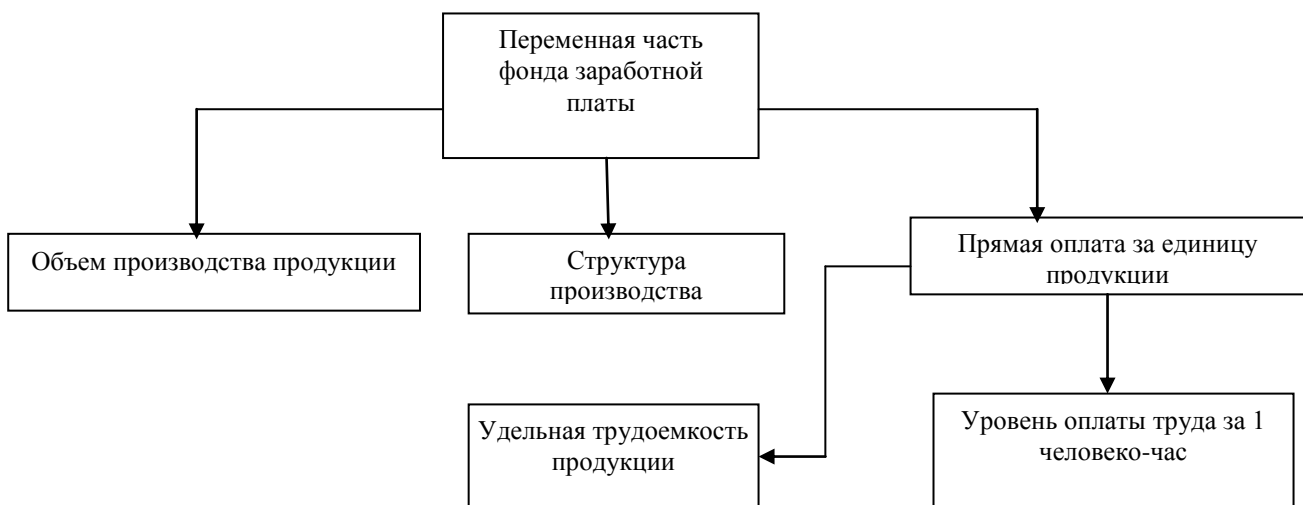


Рисунок 29 - Схема факторной модели переменной части фонда заработной платы

Согласно этой схеме алгоритм факторной модели будет иметь следующий вид:

$$\PhiЗП_{пер} = \Sigma(V_{ВПи} \times УД_i \times УТ_i \times ОТ_i), \quad (11)$$

где, $\PhiЗП_{пер}$ - переменная часть фонда заработной платы;

$V_{ВПi}$ - объем производства продукции;

$УД_i$ - структура производства;

$УТ_i$ - удельная трудоемкость продукции;

$ОТ_i$ - оплата труда за 1 человеко-час.

Для расчёта влияния этих факторов на абсолютное и относительное отклонение по фонду оплаты труда необходимы следующие данные:

1. Фонд заработной платы:

а) по плану:

$$\PhiЗП_{пер} = \Sigma(V_{ВП\ планi} \times УТ_{планi} \times ОТ_{планi}) \quad (12)$$

б) по плану, пересчитанному на объём производства, при плановой структуре:

$$\PhiЗП_{усл1} = \PhiЗП_{план} \times K_{nn} \quad (13)$$

в) по плану, пересчитанному на фактический объём производства продукции и фактическую структуру:

$$\PhiЗП_{усл2} = \Sigma(V_{ВП\ факти} \times УТ_{планi} \times ОТ_{планi}) \quad (14)$$

д) фактически при фактической удельной трудоёмкости и плановом уровне оплаты труда:

$$\PhiЗП_{усл3} = \Sigma(V_{ВП\ факти} \times УТ_{факти} \times ОТ_{планi}) \quad (15)$$

е) по факту:

$$\PhiЗП_{усл3} = \Sigma(V_{ВП\ факти} \times УТ_{факти} \times ОТ_{факти}) \quad (16)$$

2. Абсолютное и относительное отклонение переменной части фонда оплаты труда от плана.

1) влияние объёма производства продукции:

$$\Delta\PhiЗП_{V_{ПП}} = \PhiЗП_{усл1} - \PhiЗП_{план}; \quad (17)$$

2) влияние изменения структуры произведённой продукции:

$$\Delta\PhiЗП_{УД} = \PhiЗП_{усл2} - \PhiЗП_{усл1}; \quad (18)$$

3) влияние изменения удельной трудоёмкости продукции:

$$\Delta\PhiЗП_{УТ} = \PhiЗП_{усл3} - \PhiЗП_{усл2} ; \quad (19)$$

4) влияние изменения оплаты труда:

$$\Delta\PhiЗП_{ОТ} = \PhiЗП_{факт} - \PhiЗП_{усл3} . \quad (20)$$

Факторная модель постоянной части фонда оплаты труда представлена на рисунке 30.

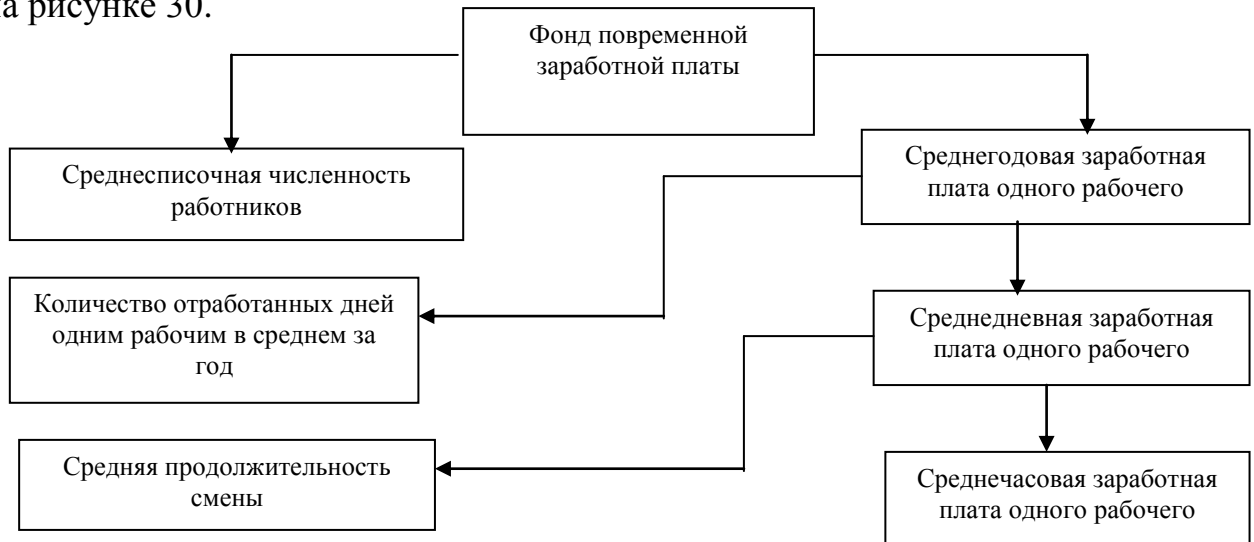


Рисунок 30 - Детерминированная факторная модель фонда заработной платы рабочих-повременщиков

Согласно этой схеме алгоритм расчета факторной модели будет иметь следующий вид:

$$\PhiЗП_{повр} = Ч_{сс} \times Д \times t \times ЧЗП , \text{ где} \quad (21)$$

$\PhiЗП_{повр}$ - фонд повременной заработной платы;

$Ч_{сс}$ - среднесписочная численность работников;

$Д$ - количество отработанных дней одним рабочим в среднем за год;

$ЧЗП$ - средняя продолжительность смены.

Расчет влияния факторов по данной модели можно произвести способом абсолютных разниц:

$$\Delta\PhiЗП_{Д} = Ч_{сс\ факт} \times (Д_{факт} - Д_{план}) \times t_{план} \times ЧЗП_{план}; \quad (22)$$

$$\Delta\PhiЗП_{t} = Ч_{сс\ факт} \times Д_{факт} \times (t_{факт} - t_{план}) \times ЧЗП_{план}; \quad (23)$$

$$\Delta\PhiЗП_{Ч_{сс}} = (Ч_{сс\ факт} - Ч_{сс\ план}) \times Д_{план} \times t_{план} \times ЧЗП_{план}; \quad (24)$$

$$\Delta\Phi_{ЗП_{ЧЗП}} = Ч_{с\text{с факт}} \times Д_{\text{факт}} \times t_{\text{факт}} \times ЧЗП_{\text{факт}}. \quad (25)$$

В процессе анализа необходимо также установить эффективность использования фонда заработной платы. Для расширенного воспроизводства получения желаемой прибыли и рентабельности важно, чтобы темпы роста производительности труда опережали темп роста его оплаты. Если этот принцип не соблюдается, то происходит перерасход фонда зарплаты, повышение себестоимости продукции и, соответственно, уменьшение суммы прибыли¹.

Изменение среднего заработка работающих за период характеризуется его индексом :

$$I_{ЗП} = \frac{ЗП_{ср\text{ отч}}}{ЗП_{ср\text{ баз}}}, \text{ где} \quad (26)$$

$I_{ЗП}$ - индекс изменения заработной платы;

$ЗП_{ср\text{ отч}}$ - средняя заработная плата за отчетный период;

$ЗП_{ср\text{ баз}}$ - средняя заработная плата за базисный период.

Изменение среднегодовой выработки определяется аналогично на основе индекса производительности труда:

$$I_{ПТ} = \frac{ПТ_{ср\text{ отч}}}{ПТ_{ср\text{ баз}}}, \text{ где} \quad (27)$$

$I_{ПТ}$ - индекс изменения производительности труда;

$ПТ_{ср\text{ отч}}$ - средняя производительность труда за отчетный период;

$ПТ_{ср\text{ баз}}$ - средняя производительность труда за базисный период.

Темп роста производительности труда должен опережать темп роста средней заработной платы. Для этого следует рассчитать коэффициент опережения и проанализировать его в динамике:

$$K_{он} = \frac{I_{ПТ}}{I_{ЗП}}, \text{ где} \quad (28)$$

¹Ивашкевич, В.Б. Практический аудит: учебное пособие / В.Б. Ивашкевич. - М. : Магистр, 2007. - 286 с.

K_{on} - коэффициент опережения роста производительности труда над ростом средней заработной платы;

$I_{ПТ}$ - индекс изменения производительности труда;

$I_{ЗП}$ - индекс изменения заработной платы.

Затем следует произвести подсчёт суммы экономии (перерасхода) фонда заработной платы в связи с изменением соотношений между темпами роста производительности труда и его оплаты:

$$\pm \mathcal{E}_{\Phi ЗП} = \Phi ЗП_{факт} \times \frac{I_{ЗП_{р}} - I_{ПТ}}{I_{ЗП_{р}}}, \text{ где} \quad (29)$$

$\pm \mathcal{E}_{\Phi ЗП}$ - сумма экономии (-Э) или перерасхода (+Э) фонда заработной платы;

$\Phi ЗП_{факт}$ - фактическая величина фонда заработной платы;

$I_{ПТ}$ - индекс изменения производительности труда;

$I_{ЗП}$ - индекс изменения заработной платы.

К основным показателям, характеризующим состояние трудовых ресурсов, относятся: численность работников на определенную дату; среднегодовая численность работников; структура работников предприятия; коэффициенты оборота по приему, увольнению и текучести кадров; абсолютное и относительное отклонение численности работников по их категориям; экономия или перерасход по оплате труда¹.

Эффективность использования трудовых ресурсов определяется показателями: производительность труда работников; уровень расходов по оплате труда; соотношение темпа роста оплаты труда с темпом роста объема выпущенной продукции и с темпом роста производительности труда.

Средняя сумма оплаты труда на одного работника, уровень квалификации работников, уровень обеспеченности работников предприятия жилищным фондом, здравоохранением, общежитиями, санаториями и т.п.

¹Феоктистов, И.А. Сельскохозяйственные предприятия: особенности бухгалтерского учета и налогообложения / И.А. Феоктистов, И.А. Толмачев. - М. : ГроссМедиа, 2007. - 310 с.

относятся к показателям социально-экономического развития и эффекта на предприятии, которые относятся к факторам, влияющим на показатели состояния и эффективности использования трудовых ресурсов.

В целях проведения внутреннего контроля расчетов по оплате труда предложена методика анализа использования трудовых ресурсов.

Схематичная последовательность анализа представлена на рисунке 31.

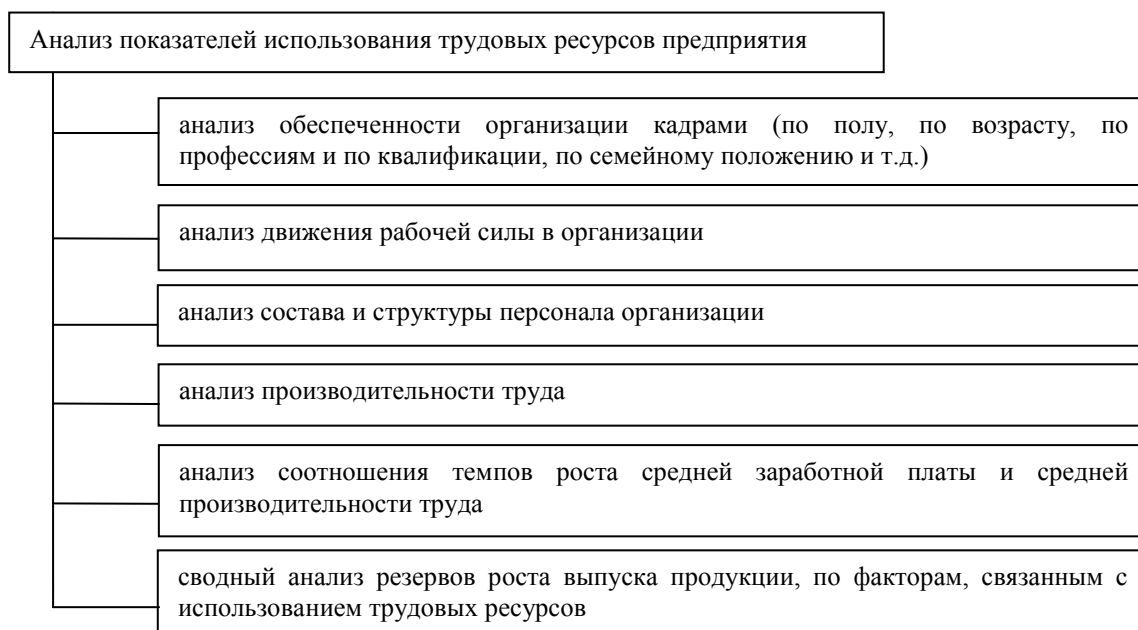


Рисунок 31 - Последовательность анализа использования трудовых ресурсов на предприятии для внутреннего контроля за расчетами по оплате труда

Источниками информации для анализа трудовых ресурсов являются: отчет о численности персонала, форма 1-т - Сведения о численности и заработной плате работников по видам деятельности, штатное расписание организации, расчет потребности организации в кадрах, данные табельного учета о движении рабочей силы, данные отдела кадров и т.д.

Основные задачи анализа трудовых ресурсов для проведения внутреннего контроля представлены на рисунке 32.

В настоящее время в соответствии с действующим законодательством предприятия сами определяют общую численность работников, их профессиональный и квалификационный состав, утверждают штат, в связи с

чем для анализа необходимо использовать данные первичного учета и проводить сравнение численности персонала отчетного и предыдущего года.

Среднесписочная численность работников за месяц определяется путем суммирования числа работников по списку за все рабочие дни месяца и деления полученной суммы на число рабочих дней в данном месяце.

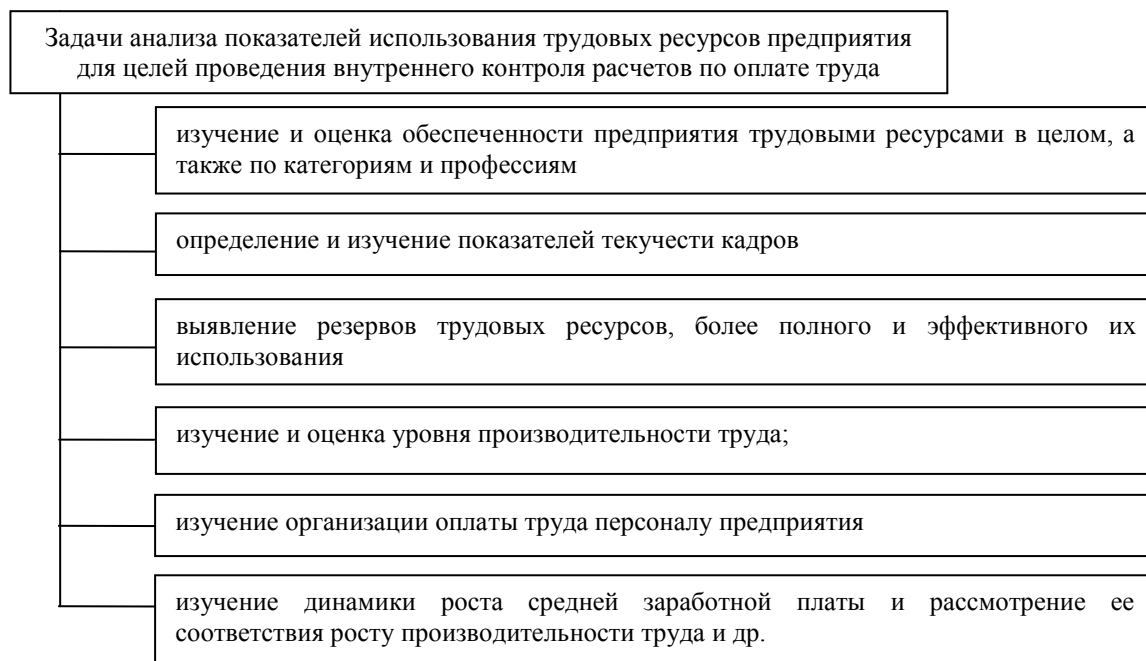


Рисунок 32 – Задачи анализа показателей использования трудовых ресурсов предприятия

Среднесписочная численность работников за квартал определяется суммированием среднесписочной численности за все месяцы квартала и делением полученной суммы на число месяцев: за квартал - 3, за полугодие - 6 месяцев. Среднесписочная численность работников за год определяется суммированием среднесписочной численности за каждый месяц и делением полученной суммы на 12.

Среднесписочная численность работников показывается в статистической отчетности «Отчет по труду»¹.

Аналитическая структура подразделяется на общую и частную. В

¹Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н (в ред. Приказав Минфина РФ от 8.11.2010 №144н) //internet resource: <http://base.consultant.ru>

разрезе общей структуры персонал рассматривается по таким признакам, как профессия, квалификация, образование, пол, возраст, стаж работы. Частная структура отражает соотношение отдельных групп работников. Критерием оптимальности структуры персонала является соответствие численности работников различных должностных групп объемам работ, необходимых для выполнения каждой должностной группой, выраженным в затратах времени.

Для оценки уровня производительности труда применяется система обобщающих, частных и вспомогательных показателей.

К обобщающим показателям относятся среднегодовая, среднедневная и среднечасовая выработка продукции одним рабочим, а также среднегодовая выработка продукции на одного работающего в стоимостном выражении.

Частные показатели - это затраты времени на производство единицы продукции определенного вида (трудоемкость продукции) или выпуск продукции определенного вида в натуральном выражении за один человеко-день или человеко-час. Вспомогательные показатели характеризуют затраты времени на выполнение единицы определенного вида работ или объем выполненных работ за единицу времени¹.

Среднегодовая выработка продукции одним работником равна произведению следующих факторов:

$$ГВ=УД*Д*П*ЧВ, \quad (30)$$

где, ГВ- среднегодовая выработка одного работника;

УД- удельный вес рабочих в общей численности работников;

Д- количество отработанных дней одним рабочим за год;

П- средняя продолжительность рабочего дня, час.;

ЧВ- среднечасовая выработка продукции.

Рассчитаем влияние данных факторов способом абсолютных разниц:

$$\Delta ГВ=Д*П*ЧВ \quad (31)$$

$$\Delta ГВ_{д}=\Delta Д*П_{п}*ЧВ_{п} \quad (32)$$

$$\Delta ГВ_{п}=\Delta Д_{ф}*\Delta П*ЧВ_{п} \quad (33)$$

¹Гаврикова, И.А. Выплачиваем премию по итогам года / И.А. Гаврикова // Зарплата. – 2009. - №1. – С.99-116

$$\Delta ГВ_{чв} = Д_{ф} * П_{ф} * \Delta ЧВ \quad (34)$$

Для того чтобы узнать, как за счет этих факторов изменилась среднегодовая выработка рабочих, необходимо полученные приросты среднечасовой выработки умножить на фактическое количество отработанных человеко-часов одним рабочим:

$$\Delta ГВ^1_{xi} = \Delta ЧВ_{xi} * Д_1 * П_1 \quad (35)$$

Для определения влияния их на среднегодовую выработку работника нужно полученные приросты среднегодовой выработки рабочих умножить на отчетный удельный вес рабочих в общей численности производственно-промышленного персонала:

$$\Delta ГВ_{xi} = \Delta ГВ^1_{xi} * УД_1 \quad (36)$$

Чтобы рассчитать влияние этих факторов на изменение объема выпуска продукции следует прирост среднегодовой выработки работника за счет *i*-го фактора умножить на отчетную среднесписочную численность промышленно-производственного персонала:

$$\Delta ВП_{xi} = \Delta ГВ_{xi} * ППП_1 \quad (37)$$

или изменение среднечасовой выработки за счет *i*-го фактора умножить на отчетную величину продолжительности рабочего дня, количества отработанных дней одним рабочим за год, удельного веса рабочих в общей численности работников и среднесписочной численности работников организации:

$$\Delta ВП_{xi} = \Delta ЧВ_{xi} * П_1 * Д_1 * УД_1 * ППП_1 \quad (38)$$

Изучение использования фонда заработной платы следует начать с выявления абсолютной и относительной экономии (перерасхода) фонда. Для этого сопоставляется фактический расход фонда заработной платы с плановым.

$$\text{Абсолютное отклонение} = ФЗП_{факт} - ФЗП_{план}, \quad (39)$$

где $ФЗП_{факт}$ и $ФЗП_{план}$ - фонд заработной платы соответственно фактического и планового периодов, руб.

Относительное отклонение фонда заработной платы:

$$\PhiЗП = \PhiЗП_{\text{факт}} - (\PhiЗП_{\text{пер.план}} * K_{\text{пп}} + \PhiЗП_{\text{пост.план}}) \quad (40)$$

В процессе последующего анализа определяются факторы, вызвавшие абсолютное и относительное отклонения по фонду заработной платы. На величину абсолютного отклонения оказывают влияние два фактора: изменение среднесписочного числа работников, изменение среднегодовой зарплаты на одного среднесписочного работника¹.

На относительное отклонение фонда оплаты труда оказывают влияние три фактора: изменение среднесписочного числа работников; изменение среднегодовой зарплаты; процент выполнения плана по объему производства продукции.

Основными источниками экономии фонда заработной платы в организации являются: внедрение современных организационных форм производства и труда; выполнение плана по труду и эффективное использование численного состава работников; повышение производительности труда.

Для установления влияния вышеперечисленных факторов на эффективность использования фонда заработной платы, можно использовать следующую факторную модель:

$$\frac{ВП}{\PhiЗП} = \frac{ВП}{T} \times \frac{T}{УД} \times \frac{УД}{ЧР} \times \frac{ЧР}{ППП} / \left(\frac{\PhiЗП}{ППП} \right) = ЧВ \times ПД \times Д \times \frac{УД}{ГЗП}, \quad (41)$$

где ВП- выпуск продукции в текущих ценах;

ΦЗП- фонд заработной платы персонала;

T-количество часов, затраченных на производство продукции;

УД и Д-количество отработанных дней соответственно всеми рабочими и одним рабочим за анализируемый период;

ЧР- среднегодовая численность работников;

ППП- среднесписочная численность персонала;

ЧВ-среднечасовая выработка продукции;

¹Феоктистов, И.А. Сельскохозяйственные предприятия: особенности бухгалтерского учета и налогообложения / И.А. Феоктистов, И.А. Толмачев. - М. : ГроссМедиа, 2007. - 310 с.

ПД- средняя продолжительность рабочего дня;

Уд-удельный вес рабочих в общей численности персонала;

ГЗП- среднегодовая зарплата одного работника.

Выручка на рубль заработной платы зависит еще от соотношения реализованной и произведенной продукции (Дрп):

$$В/ФЗП= Дрп \times ЧВ \times ПД \times Д \times Уд/ГЗП \quad (42)$$

Прибыль от реализации продукции на рубль заработной платы, кроме вышеназванных факторов, зависит еще и от уровня рентабельности продаж(отношение прибыли к выручке):

$$П/ФЗП= R_{рп} \times Дрп \times ЧВ \times ПД \times Д \times Уд/ГЗП \quad (43)$$

При анализе размера чистой прибыли на рубль заработной платы добавляется фактор чистой прибыли в общей сумме валовой прибыли(Дчп):

$$ЧП/ФЗП= Дчп \times R_{рп} \times Дрп \times ЧВ \times ПД \times Д \times Уд/ГЗП \quad (44)$$

Рекомендуемая методика анализа эффективности использования трудовых ресурсов направлены на усиление контроля за использованием денежных средств, направленных на вознаграждение работникам, а также на поиск резервов повышения эффективности использования средств на оплату труда.

По итогам анализа разрабатывают конкретные мероприятия по освоению выявленных резервов и осуществляют мониторинг за их проведением.

Схематично методика анализа эффективности использования трудовых ресурсов для целей внутреннего контроля учета вознаграждений работников представлена на рисунке 33.

Достаточная обеспеченность предприятий необходимыми трудовыми ресурсами, их рациональное использование, высокий уровень производительности труда имеют большое значение для увеличения объема производства продукции и повышения эффективности производства.

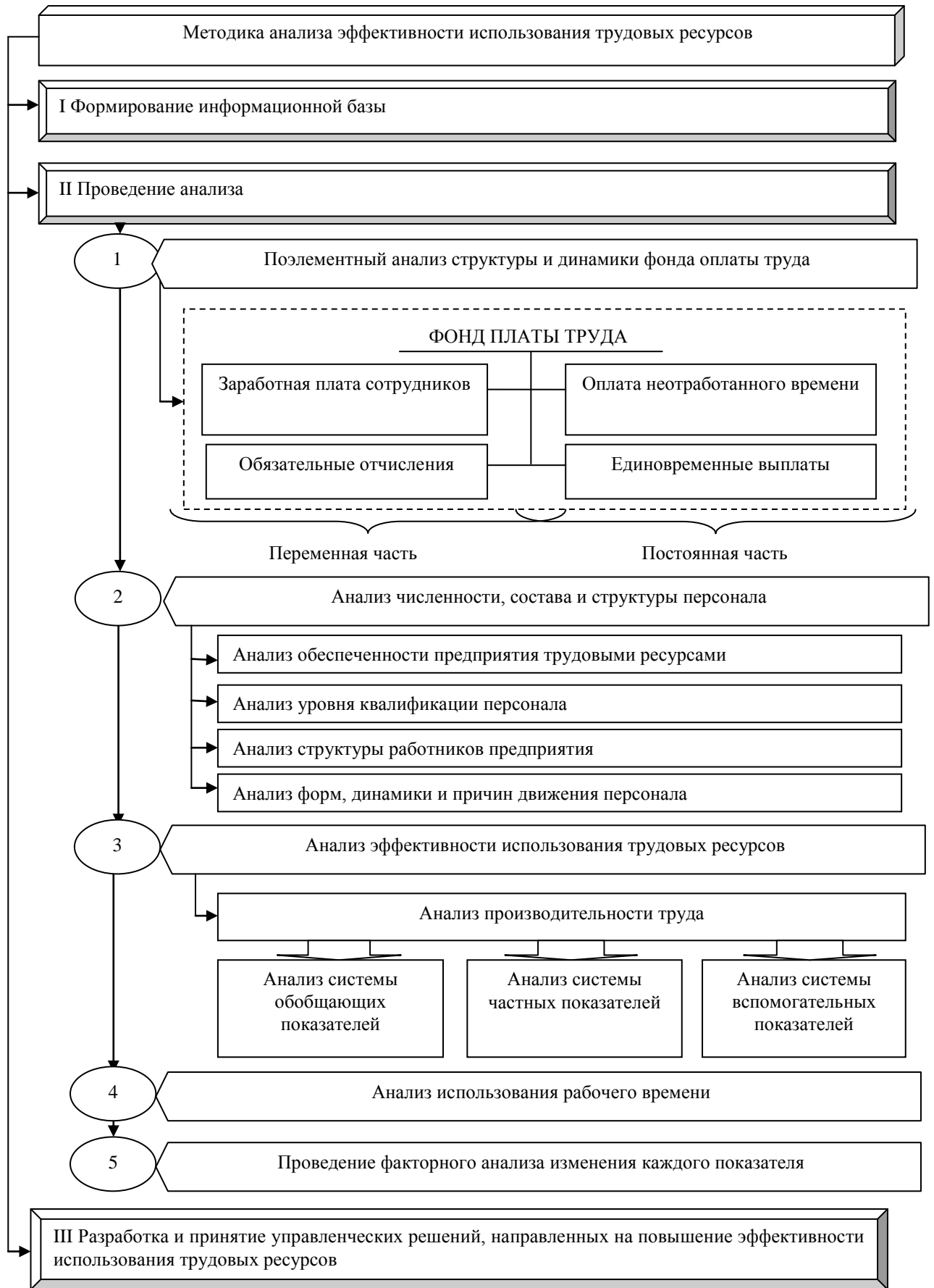


Рисунок 33 - Методика анализа эффективности использования трудовых ресурсов

В частности, от обеспеченности предприятия трудовыми ресурсами и эффективности их использования зависят объем и своевременность производства готовой продукции, эффективность использования техники и, как результат, себестоимость продукции, прибыль и ряд других экономических показателей. Результатом проведения анализа оплаты труда на предприятии является выбор оптимальных для данного предприятия форм и систем заработной платы.

Рациональное использование персонала и фонда заработной платы позволяет обеспечить организациям дополнительный объем реализации продукции при минимальных капитальных вложениях, что в свою очередь позволит снизить себестоимость выпускаемой продукции и увеличить прибыль предприятия.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Анализируя текущее состояние вопросов учета и внутреннего контроля труда и его оплаты, можно говорить о следующих моментах.

Современная тенденция реформирования российской системы бухгалтерского учета основывается на зарубежных аналогах, в следствие этого, содержание многих объектов учета не соответствует российской экономической практике. Также в настоящее время представляется актуальной проблема приведения в соответствие всех характеристик экономических выгод работника (заработная плата, компенсации, премии и др.), получаемых от работодателя, требованиям конкурентного рынка и международным нормам регулирования трудовых отношений, включая бухгалтерский учет (производственно-хозяйственный, финансовый, налоговый) и отчетность.

Таким образом, понятие «заработная плата», несмотря на то что в свой состав включает многочисленные компенсации разной функциональной направленности, является узким и должно быть представлено более развернуто в составе прав и обязанностей работодателя.

Анализируя вопросы идентификации элементов оплаты труда по экономическому содержанию и их систематизации для целей бухгалтерского учета, были сделаны следующие выводы:

1) с позиций экономической теории, заработная плата представляет собой материализацию трудовых отношений и в тоже время базовую часть средств, направляемых на потребление, как доли дохода (чистая продукция), зависящая от конечных результатов работы коллектива и распределяющаяся между работниками в соответствии с количеством и качеством затраченного труда, реальным трудовым вкладом каждого и размером вложенного капитала;

2) с позиций теории компенсационного управления компенсация затрат труда и жизнеобеспечения - это экономически predetermined

результатами труда совокупность выплат за результаты труда (заработная плата), вознаграждений и социально-экономических компенсаций и различного рода доплат;

3) с позиции бухгалтерского учета, с целью развития стандартизации его объектов и методов, необходимо организовывать бухгалтерский учет, объединяя важные теоретические основания и экономической теории, и теории компенсационного менеджмента и бухгалтерской теории.

В первой главе также был проведен сравнительный анализ отечественных и международных стандартов учета и отчетности по оплате труда, который позволил сделать нижеприведенные выводы. Целесообразность форм перехода российской учетной практики к правилам признания обязанностей по вознаграждениям работникам в соответствии с МСФО 19 «Вознаграждения работникам» до настоящего времени является предметом дискуссии ученых, практикующих бухгалтеров, аудиторов и работников государственных финансовых институтов. Характеристика российской и международной практик учета вознаграждений дает основания для формулирования нижеследующих выводов.

Во-первых, в отличие от МСФО 19 «Вознаграждения работникам» в российском стандарте должны содержаться требования, реализуемые как экономическим субъектом, так и бухгалтерами, отвечающими за организацию бухгалтерского учета, документирование операций, контроль за качеством исполнения трудовых договоров и эффективность системы мотивации высокопроизводительного труда. Обязательным является наличие в документе общего правила принятия решения о признании в учете обязанности предоставить вознаграждение наряду с общим правилом выбора способа признания этой обязанности в учете. При этом, должна быть раскрыта цель учетного признания обязанности предоставить вознаграждение и общее правило признания «негарантированных» вознаграждений.

Во-вторых, следует отказаться от стремления к собственно

идентичности текстов нового РСПБУ и МСФО 19 «Вознаграждения работникам». Таким образом, приведенные выше результаты сопоставления российских и международных стандартов учета расчетов по оплате труда, позволяют сделать вывод, что они имеют целый ряд отличий. Подготовка первичных сведений не относится к функциям бухгалтерского учета. Однако бухгалтер обязан досконально проверять содержание первичных документов, сведения из которых участвуют в расчете элементов системы оплаты труда. Как правило, в организациях фиксируются недочеты работы с первичными документами. Для устранения этих недостатков необходимо разработать план-график документооборота по разделам «Кадровый учет», «Заработная плата», «Налог на доходы физических лиц». Это вызвано в частности тем, что в учетной политике обследуемой организации не содержится положений об обязательной разработке плана-графика документооборота по расчетам заработной платы. В результате не осуществляется внутреннего контроля, который представляет собой важнейший элемент системы управления бизнесом.

Во второй главе разработан план-график документооборота, в который дополнительно включены разделы: «Внутрифирменные регламенты по регулированию расчетов», «Заработная плата» и «Учет НДФЛ». Использование плана-графика документооборота обеспечивает прозрачность процесса начисления и выдачи заработной платы, повышает эффективность управления, регулирует корректный перенос информации из документа в документ. Также был разработан пакет документов, позволяющий структурировать информацию, обрабатываемую в бухгалтерии при начислении всех форм оплаты труда. Это будет способствовать проведению как кадровой, так и зарплатной политики, и, как следствие, по повышению качества оперативного управления организации. Для выработки зарплатной политики работодатели должны анализировать состояние рынка труда и существующие на рынке параметры оплаты труда. На помощь работодателям приходят мировые глобальные информационные сети, которые

предоставляют широкую справочную информацию. На основе этой информации, организации могут формироваться локальные тарифные системы и осуществлять кадровую и зарплатную политики. Примером такой системы является фонд WageIndicator. Калькулятор заработной платы позволяет определить предполагаемую зарплату по конкретно заданному пользователем должностному профилю. Калькулятор позволяет дать ответ на вопрос: сколько предположительно может зарабатывать работник на определенной должности.

В третьем параграфе второй главы предложен механизм по отображению информации в бухгалтерской отчетности по вознаграждениям работникам, которые позволят повысить уровень достоверности этой отчетности. Таким образом, удастся добиться соответствия раскрываемости информации с требованиями МСФО. Эти требования определяют необходимость организации всех элементов учетного процесса, в соответствии с требованиями по раскрытию информации в отчетности.

Внедрение представленных выше предложений в практику организации и ведения учета расчетов по оплате труда в российских экономических субъектах позволит повысить действенность аналитического учета и обеспечить составление отчетности в части вознаграждений работникам в соответствии с МСФО.

В третьей главе диссертационной работы проведена разработка комплексного методического обеспечения процедур внутреннего контроля и аудита расчетов в сфере учета расчетов по оплате труда. Совершенствование методического обеспечения систем учета и контроля представляет собой такое изменение организационной структуры службы внутреннего контроля организации, при котором осуществляется разработка более совершенных по содержанию, целям и инструментам процедур контроля.

Разработаны меры по усилению роли организационно-функциональной структуры службы внутреннего контроля. Данные рекомендации приведут к обновлению контрольных процедур и направлены на устранение

существующих в организациях проблем учета и регулирования расчетов по оплате труда. Новые решения по совершенствованию деятельности всей службы внутреннего контроля, должны вырабатываться в рамках центров ответственности, которые осуществляют процесс управления по соответствующим функциям. Как результат такого совершенствования, предполагается улучшить качество всей финансовой деятельности и повысить качества исполнения всех бюджетов организации. Необходимо осуществить экономически целесообразный и финансово выгодный всем участникам экономических отношений (как на макроэкономическом уровне, так и на уровне корпоративной сферы трудовых отношений) выбор экономико-финансовой стратегии и регламента управления. Такой выбор невозможен без адекватной системы организации учета, контроля, отчетности и анализа.

Эффективный выбор методов учета, анализа и контроля, направленных на решение стратегических задач, предполагает учет влияния отраслевых факторов: содержание затрат, их стоимостная динамика, наличие рабочих мест, миграция работников и др. Кроме того, рекомендовано составлять «Реестр старения дебиторской задолженности». В реестре должна отражаться информация о суммах задолженности по срокам возникновения и погашения, ее оценка и признание в учете. Также в ходе диссертационного исследования разработана схема информационного обеспечения проверки расчетов по оплате труда в обследуемых субъектах. Данная схема была разработана для улучшения организации системы внутреннего контроля.

В ходе диссертационного исследования выявлено, что в настоящее время в России присутствуют две категории доходов населения: трудовые и нетрудовые. Каждый из указанных видов дохода подлежит налогообложению определенными налогами, между которыми существует взаимосвязь, выявляемая с помощью определенных экономических механизмов, которые представляют собой совокупность экономических действий или процессов, соответствующих данной ступени развития

производительных сил общества, определяющих состояние или структуру какого-либо экономического явления.

При помощи отдельных процессов экономического механизма можно выявить взаимосвязь между налогом на доходы физических лиц и страховыми взносами: связующим звеном в данном случае выступает налоговая база по рассматриваемым платежам. Кроме того, зависимость данных налогов проявляется в результате включения суммы налога на доходы физических лиц в налоговую базу при исчислении страховых взносов за аналогичный отчетный (налоговый) период.

Так как налог на доходы физических лиц и страховые взносы являются обязательными платежами, начисляемыми с фонда оплаты труда, то основным фактором, влияющим на размер налогов, выступает величина выплат, производимых в пользу физических лиц.

Произведенные в диссертации расчеты позволяют сделать вывод о том, что зависимость между страховыми взносами и налогом на доходы физических лиц является слабой. Данная ситуация складывается в результате того, что налог на доходы физических лиц по своей сути не выступает налоговой базой при исчислении страховых взносов. Что же касается зависимости между страховыми взносами и фондом оплаты труда, то данная связь также не является достаточно тесной, так как на показатель исчисленных страховых взносов влияют также побочные факторы: не облагаемые суммы выплат, произведенных в пользу физических лиц, а также наличие регрессивной шкалы налогообложения. Самая большая степень связи наблюдается между показателями налога на доходы физических лиц и фондом оплаты труда. Данный факт объясняется тем, что незначительная часть трудовых доходов граждан не подлежит налогообложению данными обязательным платежом, а ставка является пропорциональной. Следовательно, факторы, оказывающие побочное влияние на исчисленный налог практически отсутствуют.

Анализируя фонд заработной платы целесообразно проводить по

плану, что и анализ других видов расходов: либо по сравнению с предыдущим базовым или отчетным периодом, либо сравнивая плановую величину или нормативную величину, поэтому анализ осуществляется по подразделениям и категориям работающих. Поэтому анализируя результаты можно увидеть недостачи фонда заработной платы относительно плановых или нормативных значений, а также причины и изменения перерасхода.

В целях проведения внутреннего контроля расчетов по оплате труда предложена методика анализа трудовых ресурсов. Проведен анализ показателей эффективности использования трудовых ресурсов на предприятии. Определены задачи анализа показателей использования трудовых ресурсов предприятия. Обоснована последовательность анализа показателей использования трудовых ресурсов на предприятии.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Абрютин, М.С. Финансовый анализ коммерческой деятельности: Учебное пособие / М.С. Абрютин. – М.: Издательство «Финпресс», 2002. – 176с.
2. Адамчук, В.В., Ромашов, О.В., Сорокина, М.Е. Экономика и социология труда: Учебник.— М.: ЮНИТИ, 2007. - 407с.
3. Азрилиян, А.Н. Экономический и юридический словарь / А.Н. Азрилиян. – М.: Институт новой экономики, 2004. – 1088с.
4. Александров, А.М. Налоговые системы России и зарубежных стран / А.М. Александров. - М.: Бератор-Пресс, 2002. - 192с.
5. Ансофф, И. Стратегическое управление: Уч.пособие/ Международная школа менеджеров фирмы «Континент Норт», - Спб.: Питер, 2002.- 160 с.
6. Армстронг, М. Оплата труда: Практическое руководство по построению оптимальной системы оплаты труда и вознаграждения персонала/ Пер. с англ.под науч. ред. Т.В. Герасимовой.- Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2007.- С.14.
7. Багудин, Е.Г. Экономический словарь / Е.Г. Багудин. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – 624с.
8. Базылев, Н.И. Экономическая теория: пособие / Н.И. Базылев, С.П. Гурко, М.Н. Базылева. – Мн.: Интерпрессервис; Экоперспектива. - 2001. - 637с.
9. Бакаев, А.С. Международные стандарты финансовой отчетности / А.С.Бакаев, Л.В.Горбатова и др.-М. - 1998. - 126 с.
10. Белов, А.А. Бухгалтерский учет. Теория и практика: Учебник / А.А. Белов, А.Н. Белов. – М.: Издательство «Эксмо», 2005. – 678с.
11. Белов, Н.Г. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве / Н.Г. Белов, Л.И. Хоружий; под ред. Белова Н.Г. - М.: Эксмо, 2010. - 597 с.

12. Бодяко, А.В. Разработка положения по бухгалтерскому учету «Учет вознаграждений работникам» / А.В. Бодяко // Актуальные проблемы управления.- 2009: Материалы 14-й Всероссийской научно- практической конференции, ГУУ, 28-29 октября 2009 г.- с. 205-209.
13. Бодяко, А.В. Учет и внутренний контроль расчетов по оплате труда / А.В. Бодяко: автореферат диссертации на соискание ученой степени к.э.н. по спец. 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика. – М., 2012. – 24 с.
14. Большой экономический словарь / под ред. А.Н. Азрилиана- 5-е изд. Доп. и перераб.- М.: Институт новой экономики, 2002.
15. Борисов, А.Б. Большой экономический словарь / А.Б. Борисов. - М.: Книжный мир, 2004. – 860с.
16. Бункина, М.К. Макроэкономика: Учебник / М.К. Бункина, А.М. Семенов А.М. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2003. – 544с.
17. Бухгалтерское дело / под ред. Р.Б. Шахбанова.- М.:Магистр, 2010.- 383.с.
18. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ
19. Введение в экономико-математические модели налогообложения: Учеб. пособие / Под ред. Д.Г. Черника. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 256с.
20. Вещунова, Н.Л. Бухгалтерский и налоговый учет / Н.Л. Вещунова – Изд. 3-е, перераб. и доп. - М. : Проспект, 2010. - 843 стр.
21. Викулин, А.Ю. Финансово-экономический словарь законодательно определенных терминов: Учеб.-практ. пособие / А.Ю. Викулин, Ш.Ш. Узденов. – М.: Дело, 2002. – 199с.
22. Владимирова, Л. П. Прогнозирование и планирование в условиях рынка. Учебное пособие / Л.П. Владимирова. - М.: Дашков и К., 2006.
23. Волошин, Г.Я. Методы оптимизации в экономике: Учебное пособие / Г.Я. Волошин. – М.: «Издательство «Дело и Сервис», 2004. – 320с.

24. Вострикова, Л.А. Экономический анализ вознаграждения персонала / Л.А. Вострикова: Дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 Воронеж, 2005. - 216 с.
25. Габдуллина, Г.К. Совершенствование системы оплаты труда как необходимое условие развития регионального промышленного комплекса / Г.К. Габдуллина: диссертация на соискание ученой степени к.э.н. по спец. 08.00.05 - Экономика и управление народным хозяйством. – Чебоксары, 2007. – 156 с.
26. Гаврикова, И.А. Выплачиваем премию по итогам года / И.А. Гаврикова // Зарплата. – 2009. - №1. – С.99-116
27. Глухов, В.В. Налоги. Теория и практика: Учебник / В.В. Глухов, И.В. Дольдэ, Т.П. Некрасова. – СПб.: Лань, 2002. – 448с.
28. Глушков, И.Е. Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии / И.Е. Глушков, Т.В. Киселева. – Новосибирск: «ЭКОР-книга», 2004. – 1000с.
29. Гражданский кодекс РФ от 30.11.1994 №51-ФЗ (в ред. от 5 мая 2014 г.) // internet resource: <http://www.consultant.ru>
30. Гришин, А.В. Налогообложение оплаты труда в условиях реформирования налоговой системы в России / А.В. Гришин: диссертация на соискание ученой степени к.э.н. по спец. 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит. – М., 2005. – 218с.
31. Дмитриева, Н.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: Учебник для вузов / Н.Г. Дмитриева, Д.Б.Дмитриев. – Ростов н/Д: Феникс, 2004. – 512с.
32. Дмитриева, Н.Г. Налоги и налогообложение: Учебник / Н.Г. Дмитриева, Д.Б. Дмитриев. – Ростов н/Д: Феникс, 2005. - 344с.
33. Дрогобыцкий, И.Н. Системный анализ в экономике: учеб. пособие / И.Н. Дрогобыцкий. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 512с.
34. Дымова, И.А. Бухгалтерская отчетность и принципы ее составления в соответствии с международными стандартами / И.А. Дымова. - М.: «Современная экономика и право». – 2001. – 156 с.

35. Егоршин, А.П. Сценарии развития высшего образования в России / А.П. Егоршин // Высшее образование в России. 2006. № 5. С. 21-26
36. Елисеев, Т.Н. Его мы можем увеличить: современные взгляды на доходы населения в рыночной экономике России / Т.Н. Елисеев // Российское предпринимательство. – 2007. - №10. – С.92-95.
37. Ендовицкий Д.А. Финансовые резервы организации: анализ и контроль/ научное издание/ Д.А.Ендовицкий, А.Н. Исаенко.- М.:КНОРУС, 2007.- 304 с.
38. Жукова, Т.В. Бухгалтерский учет вознаграждений работникам лесопромышленных организаций / Т.В. Жукова: диссертация на соискание ученой степени к.э.н. по спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика. – М., 2012. – 186 с.
39. Завъялова, З.М. Теория экономического анализа: Курс лекций / З.М. Завъялова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 189с.
40. Закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»
41. Иванова, Н.А. Особенности организации и регулирования оплаты труда в рыночной экономике / Н.А. Иванова: диссертация на соискание ученой степени к.э.н. по спец. 08.00.05 - Экономика и управление народным хозяйством. – Саратов, 2004. – 171 с.
42. Ивашкевич, В.Б. Практический аудит: учебное пособие / В.Б. Ивашкевич. - М. : Магистр, 2007. - 286 с.
43. Интернет источник: <http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>
44. Каляев, К.С. Регрессивная шкала по Единому социальному налогу и обязательным взносам в ПФР / К.С. Каляев // Главбух. – 2004. - №3. – С.37-43.
45. Капелюк, З.А. Организация, нормирование и оплата труда на предприятиях торговли и общественного питания: Учебное пособие / З.А. Капелюк. - М.: Омега-Л, 2006. - 224 с.
46. Карагод, В.С. Теория и методология международной системы корпоративной социальной отчетности.- М.: «Бухгалтерский учет», 2005. - 252 с.

47. Керимов, В.Э. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / В.Э. Керимов – Изд. 2-е, перераб. и доп. – М. : Дашков и К, 2008. – 681 с.
48. Климова, М.А. Налоги и налогообложение: Учебное пособие / М.А. Климова. – М.: РИОР, 2005. – 160с.
49. Кобенко, А. Формирование бюджета налогов / А. Кобенко // Финансовый директор. – 2004. - №4 // Справочно-правовая система (СПС) «Консультант».
50. Коваль, Л.С. Бухгалтерский (финансовый) учет: Учебно-методическое пособие / Л.С. Коваль. – М.: Гелиос АРВ, 2003. – 450с.
51. Козырин, А.Н. Система налогов и сборов России /А.Н. Козырин. – СПб.: Питер, 2004. – 2064с.
52. Колганов, А. Экономико-статистический анализ заработной платы в России / А. Колганов // Российский экономический журнал. - 2005. - №11-12. - С.76.
53. Колемаев, В.А. Экономико-математическое моделирование. Моделирование макро-экономических процессов и систем: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности 061800 «Математические методы в экономике» / В.А. Колемаев. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 295с.
54. Колобов, С.А. О налоге на доходы физических лиц / С.А. Колобов // Налоговый вестник. – 2005. – №8. – С.14–17.
55. Колчин, С.П. Налогообложение: учебное пособие / С.П. Колчин. - Информационное агентство «ИПБ-БИНФА». - 2002 // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант».
56. Комментарий к новому плану счетов бухгалтерского учета / Под ред. руководителя Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина РФ А.С. Бакаева. – «ИПБ-БИНФА», 2001. // Справочно-правовая система (СПС) «Гарант».
57. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. / Л.Т. Гиляровская (и др.). – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 360с.

58. КонвенцииМОТ // internet resource:
<http://www.grandars.ru/college/pravovedenie/konvencii-mot.html>
59. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учебник / Н.П. Кондраков. – М.: Велби; М.: Проспект, 2007. – 442с.
60. Конституция Российской Федерации.- М.: Экономика, 2007. - 435 с.
61. Косарева, Т.Е. Налогообложение юридических и физических лиц. / Т.Е. Косарева, Л.А.Юринова, Л.Г. Баранова.- М.: Бизнес-пресса, 2005. – 232с.
62. Крайнова Ю. Краткий курс: Международные стандарты аудита — М.: Омега-Л, 2009.- 119. с
63. Красс, М.С. Математика в экономике. Основы математики: Учебник / Красс М.С. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2005. – 472с.
64. Кудиярова, Е.Н. Налогообложение в Российской Федерации доходов физических лиц – резидентов и нерезидентов / Е.Н. Кудиярова // Налоговый вестник. – 2005. – №6. – С.44-53.
65. Липсиц, И.В. Экономика: учебник / И.В. Липсиц. - М.: Вита-Пресс, 2000. – 304с.
66. Малыхин, В.И. Экономико-математическое моделирование налогообложения: Учеб. пособие / В.И. Малыхин – М.: Высшая школа, 2006. – 103с.
67. Мальтус, Т.Р. Опыт закона о народонаселении/ перевод И.А. Вернера.- М., 1895.
68. Маркс, К. Капитал. Критика политической экономии / пер. И.И. Скворцова-Степанова. - М., Политиздат, 1978, - 648 с.
69. Маслоу, А.Г. Мотивация и личность.- СПб.: Евразия, 1999.- 478 с.
70. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: сравнительный анализ, принципы трансформации, направление реформирования. / Под ред. С.А.Николаевой. - М.: Аналитик-Пресс, 2001. - 624 с.

71. Международные стандарты финансовой отчетности - 1999: издание на русском языке. - М.: Аскери-АССА, 1999. - 1136 с.
72. Международный бухгалтерский учет. GAAP и IAS. Справочник бухгалтера от А до Я/ Сост. Матвеева В.М.- М.: Издательство «Дело и Сервис», 1998.
73. Мейриева, М.А. Развитие методического обеспечения учета и анализа человеческих ресурсов коммерческой организации: стратегический аспект / М.А. Мейриева: диссертация на соискание ученой степени к.э.н. по спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика. – Ростов-на-Дону, 2006. – 303 с.
74. Мескон Майкл Х., Альберт Майкл, Хедоури Ф. Основы менеджмента, 3-е изд.: Пер. с англ.- М.: ООО «И.Д. Вильямс», 2007
75. Методические рекомендации по применению Налогового кодекса РФ. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 321с.
76. Милкович, Дж. Т. Система вознаграждений и методы стимулирования персонала / Джорж Т. Милкович, Джери М. Ньюман; пер. с англ. - М.: Вершина, 2005, - С.26
77. Минин, А.Л. Учетно-аналитическое обеспечение системы внутреннего контроля оплаты труда в организациях / А.Л. Минин: диссертация на соискание ученой степени к.э.н. по спец. 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика. – Йошкар-Ола, 2006. – 297 с.
78. Молирукова, О.И. Налоги и налогообложение: Курс лекций / О.И. Малирукова. – М.: Омега-Л, 2006. – 330с.
79. МСФО 26. Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения (пенсионным планам). Приложение № 16 к Приказу Министерства финансов РФ от 25.11.2011 № 160н//Интернет источник: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=123938>
80. Муравицкая, Н.К. Бухгалтерский учет: финансовый учет. Управленческий учет. Финансовая отчетность: учеб. пособие для вузов / Н.К. Муравицкая, Г.И. Лукьяненко. – М.: КноРус, 2005. – 522с.

81. Налоги и налогообложение: Учебное пособие для вузов / Под ред. проф. Г.Б. Поляка, проф. А.Н. Романова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 399с.
82. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая: по сост. на 1 марта 2014 года. – М.: ООО «Рид Групп», 2014.- 720 с. – (Новейшее законодательство России).
83. Немова, Л.А. Экономика и социальная сфера: Канада в начале XXI в. / Л.А. Немова // США – Канада: экономика, политика, культура. - 2004. - № 4. – С.26-32.
84. Никитин, С.М. Личные доходы населения (на примере развитых стран) / С.М. Никитин // Мировая экономика и международные отношения. – 2007. - №2. – С.16-23.
85. Новинский, Д.Ю. Последствия применения для сотрудников стандартных налоговых вычетов / Д.Ю. Новинский // Налоговый учет. – 2008. - №4. – С.32-46.
86. О бухгалтерском учете: федеральный закон от 6.12.2011г. №402-ФЗ // internet resource: <http://www.consultant.ru>
87. Об индивидуальном (персонифицированном) учете в системе обязательного пенсионного страхования: Федеральный закон от 1 апреля 1996 г. № 27-ФЗ (в ред. Федеральных законов от 12.03.2014 № 33-ФЗ) // internet resource: <http://www.consultant.ru>
88. Ожегов, С.И., Толковый словарь русского языка. - М.: ООО «Издательство Оникс», 2008, - С.242.
89. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности.- М.: Финансы и статистика, 2004.- 472 с.
90. Пансков, В. Новейшие концепции налогообложения доходов физических лиц: суть и возможности разрешения / В. Пансков // Российский экономический журнал. – 2007. - №1-2. – С.47-55.
91. Парыгина, В.А. Налоги и налогообложение: Учебное пособие / В.А. Парыгина, А.А. Тедеев. – М.: Эксмо, 2005. – 288с.

92. Перов, А.В. Налоги и налогообложение / А.В. Перов, А.В. Толкушкин. – М.: Юрайт-Издат, 2003. – 635с.
93. Перов, Ю. Анализ налогообложения фонда оплаты труда и распределяемой прибыли российских предприятий в 1992-2005 годах на основе моделей полных налоговых ставок / Ю. Перов // Экономический журнал. – 2006. - №5-6. – С.48-58.
94. Петров А. Тарифная система заработной платы// Вопросы трудового права, 2011, №5
95. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. N 94н с изменениями от 7 мая 2003 г.) // internet resource: <http://www.consultant.ru>
96. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденное Приказом Минфина РФ от от 06.10.2008 № 106н (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.04.2012 № 55н) // internet resource: <http://www.consultant.ru>.
97. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденное Приказом Минфина РФ от 6.05.1999 №33н (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.04.2012 № 55н) // internet resource: <http://www.consultant.ru>.
98. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», утвержденное Приказом Минфина РФ от 16.10.2000 № 92н // Экономика и жизнь.-48.-2000.
99. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», утвержденное Приказом МФ РФ от 10.12.2002 № 126н (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.04.2012 № 55н) // internet resource: <http://www.consultant.ru>.
100. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»,

утвержденное Приказом Минфина РФ от 27.11.2006 № 154н (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.10 №186н) // internet resource: <http://www.consultant.ru>.

101. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н// internet resource: <http://www.consultant.ru>.

102. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденное Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (в ред. Приказа Минфина РФ от 24.12.10 № 186н) // internet resource: <http://www.consultant.ru>.

103. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», Утвержденное Приказом Минфина РФ от 25.11.1998 № 56н (в ред. Приказа Минфина РФ №143н от 20.12.07) // internet resource: <http://www.consultant.ru>.

Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 8/2010 «Условные факты хозяйственной Деятельности», утвержденное Приказом Минфина РФ от 13 декабря 2010 г. N 167н (в ред. Приказа Минфина РФ от 27.04.2012 № 55н) // internet resource: <http://www.consultant.ru>.

104. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 «Доходы организации», утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н (в ред. Приказав Минфина РФ от 8.11.2010 №144н) // internet resource: <http://base.consultant.ru>

105. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное Приказом МФ РФ от 29.07.1998 № 34н // Российская газета («Ведомственное приложение»). - № 208. - 1998.

106. Положение ЦБ РФ от 24.04.2008 г. №318-П «О порядке ведения кассовых операций и правилах хранения, перевозки и инкассации банкнот и монет Банка России в кредитных организациях на территории РФ» // internet resource: <http://www.consultant.ru>.

107. Полякова, Н.В. Аудит расчетов по оплате труда в системе потребительской кооперации / Н.В. Полякова: диссертация на соискание

ученой степени к.э.н. по спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика. – М., 2004. – 186 с.

108. Попова, Л.В. Налоги и налогообложение: конспект лекций для вузов / Л.В.Попова, И.А.Дрожжина. – Орел: ОрелГТУ, 2007. – 307с.

109. Попова, Л.В. Налоговые системы зарубежных государств: учебное пособие / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, С.А. Алимов. – Орел: ОрелГТУ, 2007. – 342с.

110. Попова, Л.В. Налоговые системы зарубежных стран: учеб.-метод. пособие / Л.В. Попова и др. – М.: «Финансы и Кредит», 2007. – 440с.

111. Постановление Правительства РФ от 24.12.2007 г. № 922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» в редакции постановления Правительства РФ № 1054 от 15.10.2014

112. Постановление Президиума ВАС РФ от 15.07.2008 № 3596/08 по делу N А57-10603/06-6// «Вестник ВАС РФ», 2008, № 12.

113. Потрубейко, В.А. Система оплаты труда организации и основные направления ее совершенствования / В.А. Потрубейко: диссертация на соискание ученой степени к.э.н. по спец. 08.00.05 - Экономика и управление народным хозяйством. – М., 2007. – 173 с.

114. Приказ Минфина РФ № 10н, ФКЦБ РФ № 03-6/пз от 29.01.2003 «Об утверждении порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ» // Российская газета. - № 51. - 19.03.2003

115. Приказ Минфина РФ от 1.07.2004 № 180 «Об одобрении концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу» // Бухгалтерский учет. - №16. - 2004.

116. Приказ Минфина РФ от 13.12.2010 № 167н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)

117. Приказ Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (в ред. Приказа Минфина России от 04.12.2012 № 154н) // internetresource: <http://base.consultant.ru>

118. Приказ Минфина РФ от 21.03.2000 №29н «Об утверждении методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию» // Бухгалтерский учет. - № 11.- 2000.

119. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 18.09.2006) «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению» // Экономика и жизнь. - № 46, 2000.

120. Приказ МНС РФ от 27 июля 2004 г. N САЭ-3-05/443@ «Об утверждении форм индивидуальных и сводных карточек учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета) и Порядка их заполнения».

121. Приказ ФСФО РФ от 23 января 2001 г. № 16 «Об утверждении «Методических указаний по проведению анализа финансового состояния организаций» Методические указания по проведению анализа финансового состояния организаций.

122. Пятов, М.Л. Смирнова, И.А. Сборник статей: МСФО (IAS) 37: измерение оценочных обязательств / М.Л. Пятов, И.А. Смирнова // СПбГУ, «БУХ 1С». – 2007. - № 7.

123. Расстригина, И.А. Заработная плата: удержания и выплаты / И.А. Расстригина. - М. : Финансовая газета, 2007. - 48 с.

124. Рогуленко А.В. Анализ системы бухгалтерского и налогового учета в ходе проведения внешнего аудита// Реформы России и проблемы управления - 2008.: Материалы 23-й Всероссийской научной конференции молодых ученых и студентов. Выпуск 3 ГУУ. Москва -2007, с.92-94.

125. Рогуленко А.В., Ланг М.М. Разработка учетной политики организации для целей бухгалтерского, налогового и управленческого учета//Вестник университета, №11, 2008- с.348-365.

126. Родин, А.Ю. Оценка предприятия как метод прогнозирования его бюджетной эффективности / А.Ю. Родин // Налоговая политика и практика. – 2006. - №8. – С.24-25.
127. Российская Федерация. Законы. Гражданский кодекс РФ: По состоянию на 1 января 2007 г. – Новосибирск: Сиб. унив. изд-во, 2004. – 578с.
128. Российский статистический ежегодник. 2013: Стат. сб. / Госкомстат России. – М. - 2013.
129. Рофе А.И. О некоторых основополагающих вопросах о труде: материал для дискуссии// Известия Академии труда и занятости.- 2002.- № 1-2.
130. Саакян, А.К. Управление персоналом в организации / А.К.Саакян, Г.Г.Зайцев, Н.В.Лашманова. - С-Пб.: Питер, 2002. - 176 с.
131. Савицкая, Г.В. Анализ хозяйственной деятельности: Учебник / Г.В. Савицкая. – Мн.: Новое знание, 2002. – 704с.
132. Савицкая, Г.В. Экономический анализ: учеб. / Г.В. Савицкая. – М.: Новое издание, 2006. – 679с.
133. Савченко, П.В. Политика доходов и заработной платы: учебник / П.В. Савченко, Ю.П. Кокина. - М.: Юристъ, 2005. - 456с.
134. Сергеев, И.В. Экономика организаций (предприятий): учебник / под ред. И.В. Сергеева. – М.: ТК Велби, Издательство «Проспект», 2005. – 560с.
135. Сердюков, А.Э. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов / А.Э. Сердюков и др. – СПб: Питер, 2005. – 725с.
136. Симоненко, В.И. Механизм отношений по оплате труда работников и его информационное обеспечение на уровне предприятия / В.И. Симоненко: диссертация на соискание ученой степени к.э.н. по спец. 08.00.05 - Экономика и управление народным хозяйством. – Саратов, 2011. – 152 с.

137. Слипачук, С. Система грейдов: методика определения должностных окладов С. Слипачук [электронный ресурс]. - Режим доступа: profhressa.com
138. Смирнов, В.Т. Основы экономической теории. Учебное пособие / В.Т. Смирнов и др. – Орел: ОрелГТУ. – 2002. – 417с.
139. Справочник корреспонденций счетов бухгалтерского учета (под ред. А.С. Бакаева). – «ИПБ-БИНФА», 2002 // Справочно-правовая система (СПС) «ГАРАНТ».
140. Суглобов, А.Е. Бухгалтерский учет и аудит / А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова. - М. : КноРус, 2007. - 494 с.
141. Сулейманова, Е.В. Бухгалтерский финансовый учет / Е.В. Сулейманова, В.В. Хисамудинова. - М. : Инфра-М, 2011. - 186 с.
142. Сунгатуллина Л.Б. Теория и методология бухгалтерского управленческого учета и анализа расходов на вознаграждения работников / Л.Б. Сунгатуллина: диссертация на соискание ученой степени д.э.н. по спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика. – Казань, 2014.
143. Талышева, Ю.Н. Разработка и внедрение эффективной системы оплаты труда персонала современной организации / Ю.Н. Талышева: диссертация на соискание ученой степени к.э.н. по спец. 08.00.05 - Экономика и управление народным хозяйством. – М., 2012. – 204 с.
144. Тарануха, Ю.В. Микроэкономика: Учебник / Под общей ред. д.э.н., проф. А.В. Сидоровича; МГУ им. М.В. Ломоносова. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2002. – 304с.
145. Тарасова, В.Ф. Налоги и налогообложение :учебное пособие / В.Ф. Тарасова, Т.В. Савченко, Л.Н. Семькина. – М.:КНОРУС, 2004. – 288с.
146. Трудовой кодекс Российской Федерации (утв. Законом от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ). - М.: Проспект. - 2009. - 260 с.
147. Тютюрюков, Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран – Европа и США: Учеб. пособие / Н.Н. Тютюрюков. – М.: Дашков и К°, 2002. – 174с.

148. Управление организацией: Энциклопедический словарь.- М.: Издательский Дом ИНФРА, 2001.- 465 с.

149. Федеральное правило (стандарт) № 7 «Контроль качества выполнения заданий по аудиту» // http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standarts/standarts_audit/

150. Федеральное правило (стандарт) № 8. Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности (в ред. Постановления Правительства РФ от 27 января 2011 г. №30) // internet resource: <http://base.consultant.ru>

151. Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» от 27 июля 2010 г. N 208-ФЗ//»Российская газета».- N 168, 30.07.2010,

152. Федеральный закон «О минимальном размере оплаты труда» от 19 июня 2000 г. № 82-ФЗ (ред. от 24 июля 2009 г.) // internetresource: <http://base.consultant.ru>.

153. Федеральный закон «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования» от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ (в ред. от 4 июня 2014 г. №143-ФЗ) // internet resource: <http://www.consultant.ru>

154. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ

155. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 7.08.2001 № 119-ФЗ (при-нят ГД ФС РФ 13.07.2001) // Парламентская газета. - № 152-153. - 14.08.2001

156. Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ (в ред. от 28.06.2014 г. №192-ФЗ) // internet resource: <http://www.consultant.ru>

157. Федеральный закон от 24.07.2009 № 213-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования»

158. Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» (в ред. от 12.03.2014 г.) // internet resource: <http://www.consultant.ru>

159. Федеральный стандарт «Учет вознаграждений»/ проект Минфина России // Бухгалтерский учет. - № 12. - 2011.

160. Федченко, А.А. Оплата труда и доходы работников /А.А. Федченко, Ю.Г. Одегов. – М.: Издательский дом «Дашков и К», 2004.- 549с.

161. Феоктистов, И.А. Сельскохозяйственные предприятия: особенности бухгалтерского учета и налогообложения / И.А. Феоктистов, И.А. Толмачев. - М. : ГроссМедиа, 2007. - 310 с.

162. Хендерсон, Р. Компенсационный менеджмент. 8-е изд./ Пер. с англ. под ред. Горелова Н.А.- Спб.: Питер, 2004.- С.83

163. Чая, В.Т. Бухгалтерский учет / В.Т. Чая, О.В. Латыпова. - М. : КноРус, 2007.- 496 с.

164. Чая, В.Т.Международные стандарты финансовой отчетности: International Accounting Standards. International Financial Reporting Standards./В.Т. Чая, Г.В. Чая.- М.: КНОРУС, 2005.- 240 с.

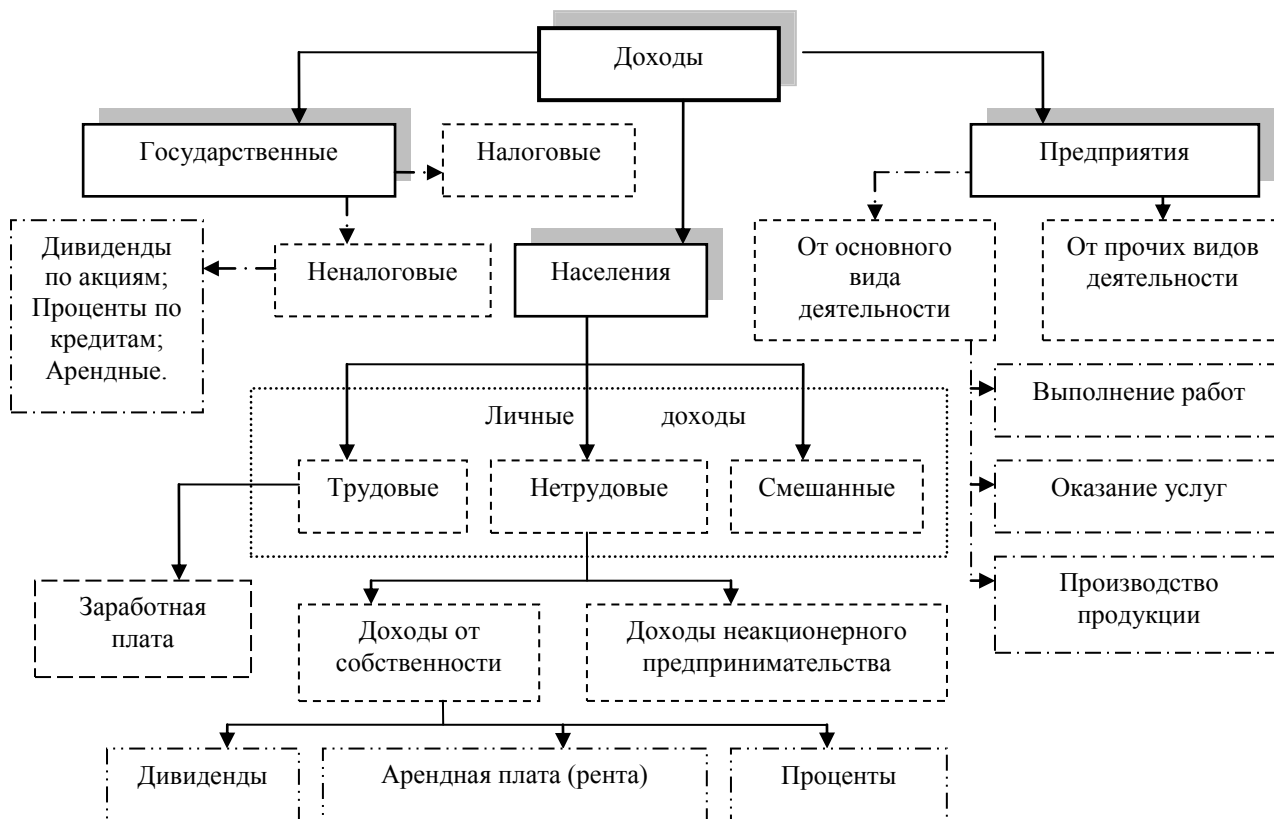
165. Чемяков, В.П. Грейдинг: технология построения системы управления персоналом / В.П. Чемяков.- М.: Вершина, 2007. -208 с.

166. Черкасова, И.О. Налоги и налогообложение: Учебное пособие / И.О. Черкасова, Т.Н. Жукова. – СПб.: Вектор, 2005. – 224с.

167. Черник, Д.Г. Налоговые системы зарубежных стран: учебник / В.Г. Князев, Д.Г. Черник. – М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1997. – 191с.
168. Черник, И.Д. Регулирование и порядок взимания единого социального налога / И.Д. Черник // Финансы. – 2005.- №2. – С.23-29.
169. Чернов, В.А. Экономический анализ: Учебное пособие / Под ред. Проф. М.И. Баканова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 686с.
170. Шейдман Л.З. Доклад на международной конференции «Развитие бухгалтерского учета в России»/ стенограмма на офиц. Сайте МинфинаРФ, май, 2011.
171. Шеремет, А.Д. Анализ финансово-хозяйственной деятельности / А.Д. Шеремет. – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России; Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2003. – 312с.
172. Юринова, Л.А. Налоги и налогообложение: Учебное пособие / Л.А. Юринова. – СПб.: Питер, 2005. – 256с.
173. Яковлев Р.А. Оплата и нормирование труда (комментарий к новой редакции Трудового кодекса РФ) Р.А. Яковлев // Трудовое право, 2007, № 1.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Классификация доходов в зависимости от субъекта получения



ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Таблица 1 - Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата работников организаций по видам экономической деятельности, рублей

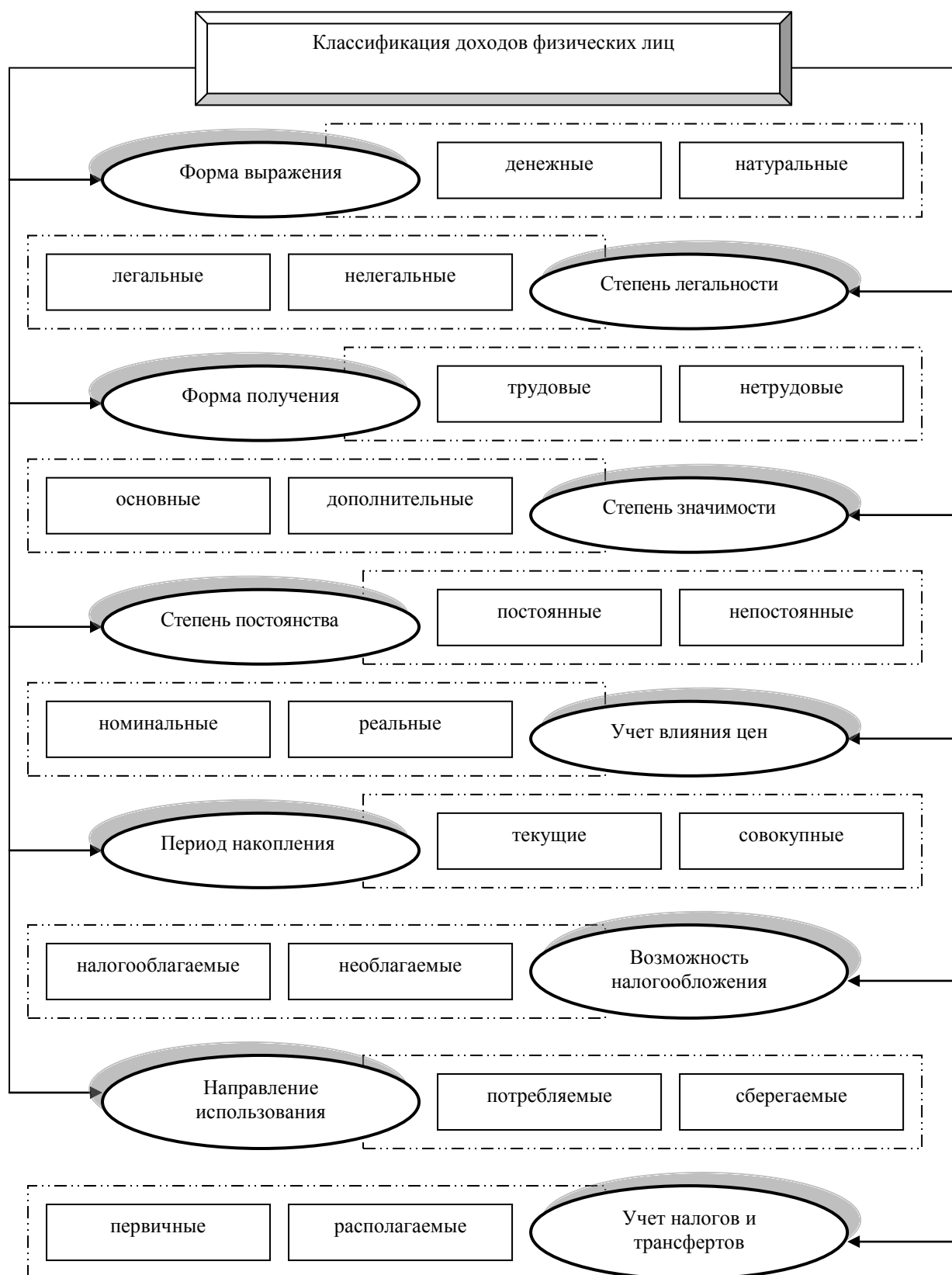
	2000	2005	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Всего в экономике	2223	8555	17290	18638	20952	23369	26629	29960
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство	985	3646	8475	9619	10668	12464	14129	15637
Рыболовство, рыбноводство	2846	10234	19499	22914	23782	25940	29201	32308
Добыча полезных ископаемых	5940	19727	33206	35363	39895	45132	50401	54324
добыча топливно-энергетических полезных ископаемых	6985	23456	39051	41568	46271	51588	57210	61376
добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических	4000	13176	22937	24064	28306	33580	38267	41608
Обрабатывающие производства	2365	8421	16050	16583	19078	21781	24512	26997
производство пищевых продуктов, включая напитки, и табака	2183	7304	13930	15653	17317	19094	21105	23442
текстильное и швейное производство	1215	3986	8454	9021	10302	11004	12095	13301
производство кожи, изделий из кожи и производство обуви	1348	4695	9522	10073	11346	12351	13136	14429
обработка древесины и производство изделий из дерева	1739	5895	11301	10947	12720	13942	15248	16856
целлюлозно-бумажное производство; издательская и полиграфическая деятельность	2737	9419	17632	17707	20104	23710	26312	28110
производство кокса и нефтепродуктов	4916	19397	34913	37964	41563	48463	59195	65214
химическое производство	2755	9928	18220	19429	22229	25583	28901	32453
производство резиновых и пластмассовых изделий	2140	6879	13464	13851	15766	17713	19758	21279
производство прочих неметаллических минеральных продуктов	2182	7922	16372	16054	18118	20518	23180	25414
металлургическое производство и производство готовых металлических изделий	3855	10261	18171	17946	21152	23887	26564	28704
производство машин и оборудования	1975	8380	16940	17010	20103	22778	25671	28074
производство электрооборудования, электронного и оптического оборудования	2004	8219	16609	17360	20178	23375	26354	29228
производство транспортных средств и оборудования	2454	9377	17331	17368	20766	24503	27660	30688
прочие производства	2053	6387	12593	12543	13674	15573	17146	18331
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды	3157	10637	19057	21554	24156	26966	29437	32220
Строительство	2640	9043	18574	18122	21172	23682	25951	27675
Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования	1585	6552	14927	15959	18406	19613	21634	24073
Гостиницы и рестораны	1640	6033	11536	12470	13466	14693	16631	18426
Транспорт и связь	3220	11351	20761	22401	25590	28609	31444	34555
из них связь	2879	11389	19918	20923	24275	26995	28701	31328
Финансовая деятельность	5232	22464	41872	42373	50120	55789	58999	63506
Операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг	2457	10237	21275	22610	25623	28239	30926	34291
Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное страхование	2712	10959	21344	23960	25121	27756	35701	40391
Образование	1240	5430	11317	13294	14075	15809	18995	23421
Здравоохранение и предоставление социальных услуг	1333	5906	13049	14820	15724	17545	20641	24564
Предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг	1548	6291	13539	15070	16371	18200	20985	24788

Таблица 2 - Среднемесячная номинальная начисленная заработная плата в расчете на одного работника по региону Рязанская область

Отрасль	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
В среднем по всем отраслям	6149,7	7677,1	9796,6	12686,3	13439,5	15288,9	16717,7	19098,4	21796,5
Сельское хозяйство, охота и лесное хозяйство (ОКВЭД 1, 2)	3187,4	3943,3	5593,8	8294,6	10023,5	10887,0	12326,6	13878,3	15238,2
Рыболовство, рыбоводство (ОКВЭД 5)	5375,5	6373,6	6888,8	11017,8	13698,3	13601,7	14123,0	13829,8	14168,7
Добыча топливно-энергетических полезных ископаемых (ОКВЭД 10, 11, 12)	7370,7	7042,5	10469,5	8787,1	9078,6	9189,8	10980,7	13826,3	7439,8
Добыча полезных ископаемых, кроме топливно-энергетических (ОКВЭД 13, 14)	5370,7	7361,2	10801,6	14182,4	12738,2	14810,2	16967,3	17626,0	21664,3
Производство пищевых продуктов, включая напитки, и табака (ОКВЭД 15, 16)	5290,6	6713,8	8586,5	11000,5	12179,7	13588,9	14724,9	15920,4	18008,5
Текстильное и швейное производство (ОКВЭД 17, 18)	3131,3	3951,3	5218,0	6728,3	7549,2	8043,2	9105,8	9475,6	11745,3
Производство кожи, изделий из кожи и производство обуви (ОКВЭД 19)	9534,0	11778,0	13829,6	15297,4	14767,6	16875,2	18050,3	18963,3	21652,6
Обработка древесины и производство изделий из дерева (кроме мебели) (ОКВЭД 20)	3467,4	3818,4	5654,8	7477,3	7984,1	8469,2	9835,9	10869,9	8248,7
Целлюлозно-бумажное производство; издательская и полиграфическая деятельность (ОКВЭД 21, 22)	5458,9	7695,0	9867,7	11231,5	11603,3	13307,5	13445,9	15331,3	16132,9
Производство кокса, нефтепродуктов и ядерных материалов (ОКВЭД 23)	13928,5	19877,6	23700,0	28824,2	33085,6	37235,2	44262,0	48753,6	57143,0
Химическое производство (ОКВЭД 24)	6177,8	7038,0	11163,8	12985,1	14736,9	16612,1	18570,7	19162,7	23176,1
Производство резиновых и пластмассовых изделий (ОКВЭД 25)	5790,3	7193,0	7929,2	11329,3	11640,1	11952,0	14597,3	17110,8	17694,2
Производство прочих неметаллических минеральных продуктов (ОКВЭД 26)	8551,4	10147,9	14066,0	18589,3	17148,2	19231,7	22326,1	25869,7	28803,4
Металлургия, производство металлических изделий (ОКВЭД 27, 28)	7846,4	9305,7	11784,3	14506,7	13916,7	16531,2	19168,0	20715,0	23639,4
Производство электро- и оптического оборудования (ОКВЭД 30, 31, 32, 33)	8037,2	9594,7	12827,7	15904,7	15512,8	18996,4	22281,7	23890,6	26307,8
Производство транспортных средств и оборудования (ОКВЭД 34, 35)	7451,0	9692,7	12131,3	15138,5	13925,1	18129,8	20951,2	23079,1	26486,7
Обрабатывающие производства: Прочие производства (ОКВЭД 36, 37)	4897,7	6361,6	9090,5	11664,9	11449,4	13663,9	13595,0	16139,2	17463,3
Производство и распределение электроэнергии, газа и воды (ОКВЭД 40, 41)	9848,6	11846,1	13790,2	16932,9	19065,2	20469,8	23764,5	25562,3	26972,6
Строительство (ОКВЭД 45)	6374,6	6911,7	9396,7	14050,2	12665,3	16931,0	13839,4	15569,0	15824,4
Торговля авто и мотоциклами, их техобслуживание и ремонт (ОКВЭД 50)	5554,8	5924,8	7445,4	11834,3	14429,5	15047,3	13944,9	15438,5	18474,9
Оптовая торговля, включая торговлю через агентов (ОКВЭД 51)	5197,9	6863,7	9193,4	11916,7	11081,9	14772,0	12406,1	14159,9	16398,4
Розничная торговля; ремонт бытовых и личных изделий (ОКВЭД 52)	4029,0	5493,8	6734,6	9030,5	9822,2	11076,6	12081,7	12803,5	15329,4
Гостиницы и рестораны (ОКВЭД 55)	3930,5	4230,0	5288,8	7242,3	7533,4	10115,4	11541,0	11539,3	13655,8
Транспорт (ОКВЭД 60, 61, 62, 63)	—	11342,1	12622,7	17471,6	19201,5	22128,6	24899,5	28490,7	29329,8
Связь (ОКВЭД 64)	7776,3	8731,7	10419,0	13411,9	15665,5	17749,4	19231,9	20625,8	22846,3
Финансовая деятельность (ОКВЭД 65, 66, 67)	15526,0	18606,0	24410,8	27939,8	28191,4	32075,9	33168,9	36819,6	37848,5
Операции с недвижимым имуществом; Аренда, бытовая прокат; Прочие услуги (ОКВЭД 70, 71, 74)	6480,7	8077,7	10090,4	12475,1	13055,8	14672,5	16302,9	17178,9	21120,2
Деятельность в области информационных технологий (ОКВЭД 72)	10339,5	11929,5	15167,1	15301,1	16534,5	17850,7	21364,9	21359,4	24614,1
Научные исследования и разработки (ОКВЭД 73)	10285,1	12462,6	16248,2	18325,4	19384,8	23900,2	28754,8	30976,8	37724,4
Гос. управление и военная безопасность; соц. обеспечение (ОКВЭД 75)	9071,7	11831,3	14983,6	17816,9	19570,7	20741,6	22918,8	28654,9	31820,5
Образование (ОКВЭД 80)	3790,9	4731,8	6085,5	7766,5	9376,3	10024,0	11518,8	14165,3	18248,0
Здравоохранение и предоставление социальных услуг (ОКВЭД 85)	4000,4	5662,1	6789,1	8437,4	9655,5	10154,9	11890,6	15137,7	18578,4
Социальные, коммунальные и персональные услуги (ОКВЭД 90, 91, 92, 93, 95)	3759,7	4776,6	5938,4	7427,3	8221,7	8892,5	9678,0	11405,6	14521,0

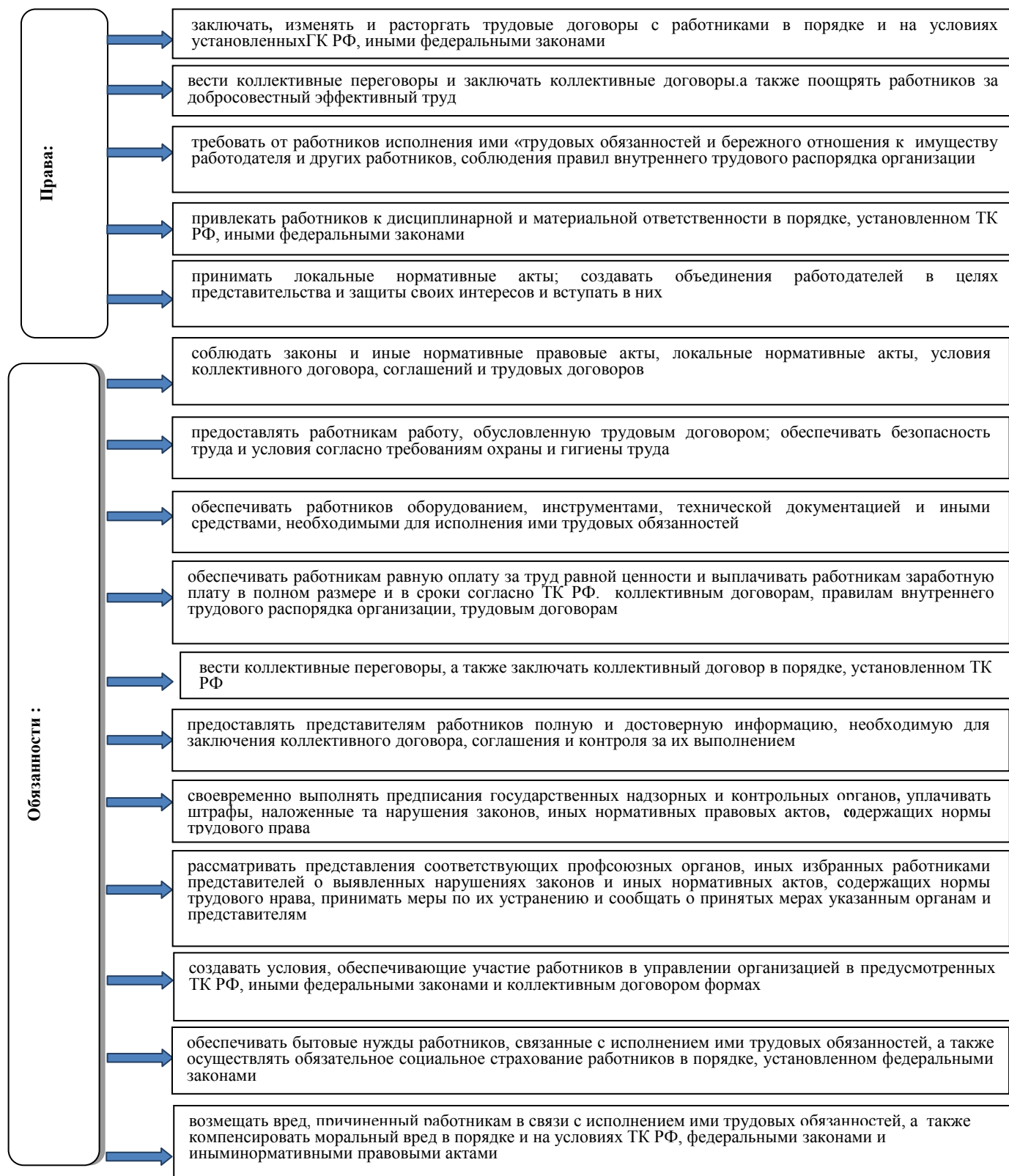
ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Классификация доходов физических лиц



ПРИЛОЖЕНИЕ 4

Перечень прав и обязанностей работодателя, определяющих полноту информационного обеспечения бухгалтерского учета и контроля



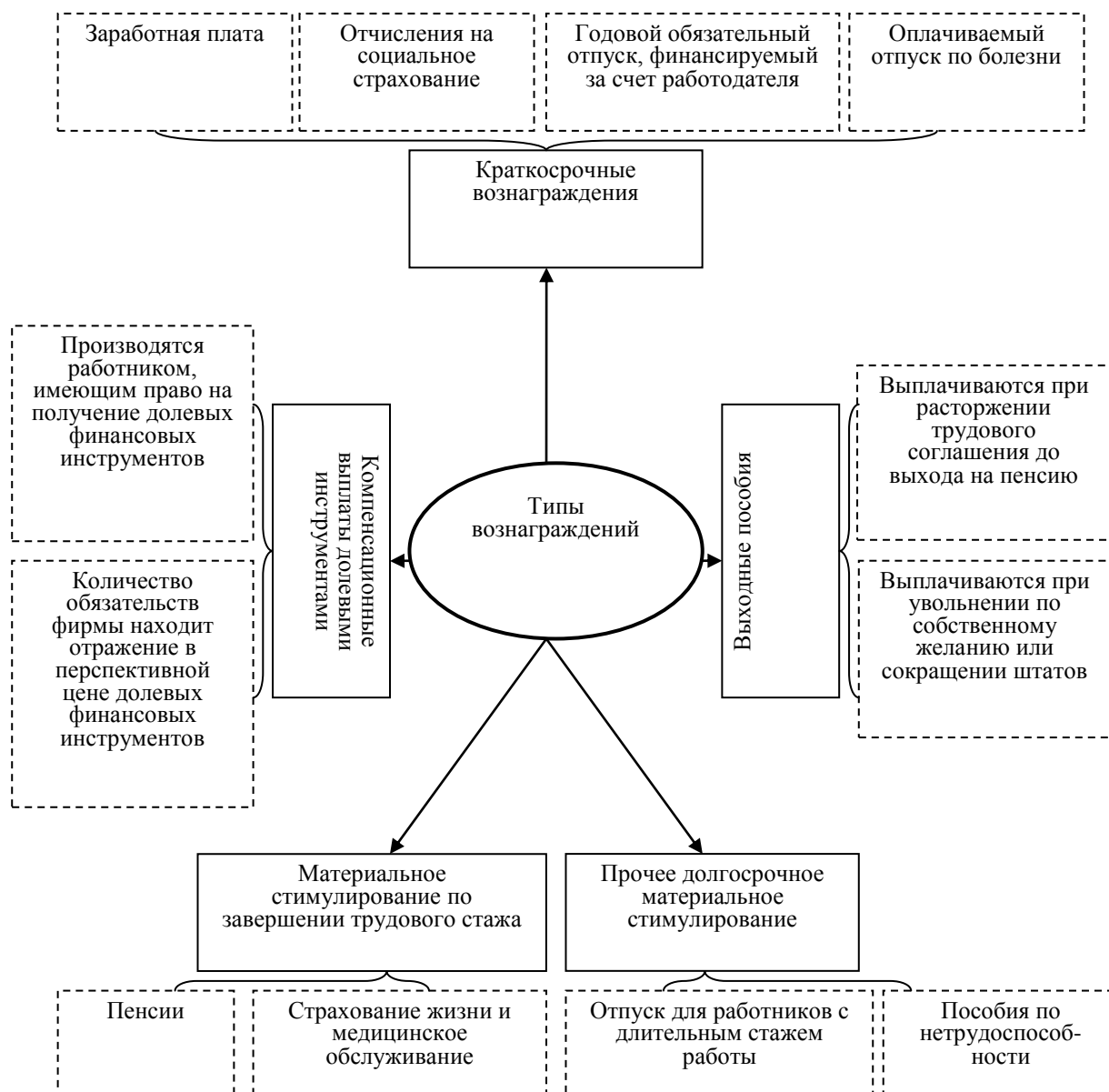
ПРИЛОЖЕНИЕ 5

Позитивные и негативные тенденции развития законодательства РФ

позитивные тенденции	негативные тенденции
Внешняя среда	
Акцентируется внимание на необходимости раскрытия финансовой информации для внешних пользователей, что мотивирует инвесторов к участию в бизнесе экономических субъектов.	Снятие указания на виды учета (аналитический и синтетический) ограничивает возможности внешних пользователей запросить аналитическую информацию для принятия управленческих решений (например, покупка акций).
Предоставление саморегулирующим организациям больших регулятивных прав по совершенствованию положений о бухгалтерском учете развивает их правовое и экономическое содержание, с одной стороны, а с другой, сдерживает чисто административное вмешательство государственных финансовых институтов (административное вмешательство) в процесс изменения учетного регламента.	Отсутствие раздела об оценке объектов бухгалтерского учета неминуемо приведет к искажению совокупной стоимости экономического субъекта, создаваемой им добавленной стоимости, а в конечном счете, может отклоняться величина рыночной стоимости. Не устраняется проблема недооценки стоимости российских экономических субъектов.
Расширяет возможности совершенствования информационной, аналитической, контрольной функций системы бухгалтерского учета в соответствии с развитием международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).	Вменение в обязанности ведения полного бухгалтерского учета малым предприятиям и индивидуальным предпринимателям вовлечет их в формализованный поток документооборота с незаполненными реквизитами в силу отсутствия операций.
Внутренняя среда	
Единообразие трактовки всех участников экономических отношений как «экономический субъект».	Индивидуальные предприниматели, филиалы могут не вести бухгалтерский учет, если это право не предоставлено налоговым правом
Вменение обязанности всем экономическим субъектам вести бухгалтерский учет.	Статус главного бухгалтера не столь высок по сравнению с прежней редакцией ФЗ (1996).
Экономическим субъектам предоставлено право разрабатывать целесообразные с их экономических позиций первичные документы.	Аналитические возможности системы бухгалтерского учета не определены в качестве основополагающей функции.
Представлены положения по содержанию учетной политики.	Должного определения понятию «учетная политика» не дано, и не раскрыто его содержания, так необходимое для практикующих бухгалтеров и руководителей экономических субъектов.
В обязанность руководителей экономических субъектов вменено участие в организации бухгалтерского учета на основе правовых партнерских взаимоотношений с главным бухгалтером (ст. 7).	Отсутствует положение (как особая статья) о регламенте оценки объектов бухгалтерского учета
Состав отчетности не регламентирован(ст.14 пункты 3-5).	В ст. 14 не акцентировано внимание на важности и содержании объяснительной записки.
Целесообразно разделены функции регулирования государственных финансовых институтов и экономических субъектов.	Излишне расширен круг экспертов, наблюдателей и прочих регуляторов.

ПРИЛОЖЕНИЕ 6

Типы вознаграждений в соответствии с МСФО



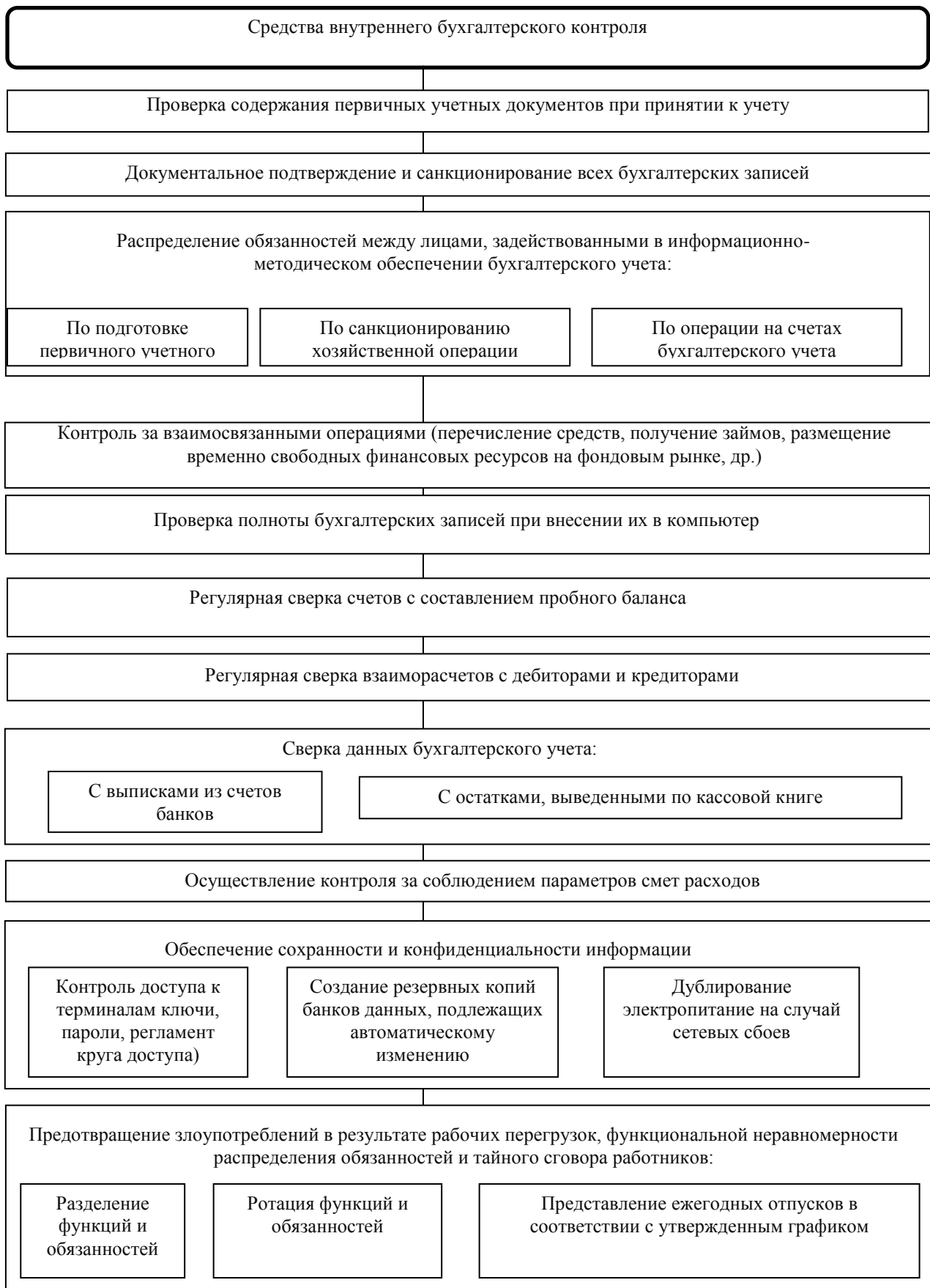
ПРИЛОЖЕНИЕ 7

Рекомендуемые показатели для форм лицевого счета

Показатели для форм лицевого счета	Разработка для лицевого счета	Для типового лицевого счета	Для расчетно-платежной ведомости	Для налоговой карточки
Фамилия, Имя, отчество	X	X	X	X
Номер по табелю	X	X	X	
Должность	X	X		X
Оклад	X	X		X
Начислено (по видам оплат)	X	X	X	
В том числе:				
- Краткосрочные вознаграждения (по видам выплат)				
- Долгосрочные вознаграждения (по видам выплат)				
Всего начислено	X	X	X	
Доходы, подлежащие налогообложению	X			X
Удержано (по видам удержания)	X	X	X	
Всего удержано	X	X	X	
Период удержания	X	X	X	X
Долг за организацией	X		X	
Задолженность за работникам	X		X	
К выплате	X	X	X	
Сумма облагаемого дохода	X			X
Количество детей	X	X		
Право на вычеты	X	X		X
Сумма стандартных вычетов	X		X	X
Подразделение	X	X	X	
Страховое свидетельство №	X			X
Идентификационный номер налогоплательщика	X			X
Место жительства	X			X
Паспортные данные	X			X
Страна проживания	X			X
Движение по службе	X	X		
Сведения о лице, ответственном за исполнение	X	X	X	X

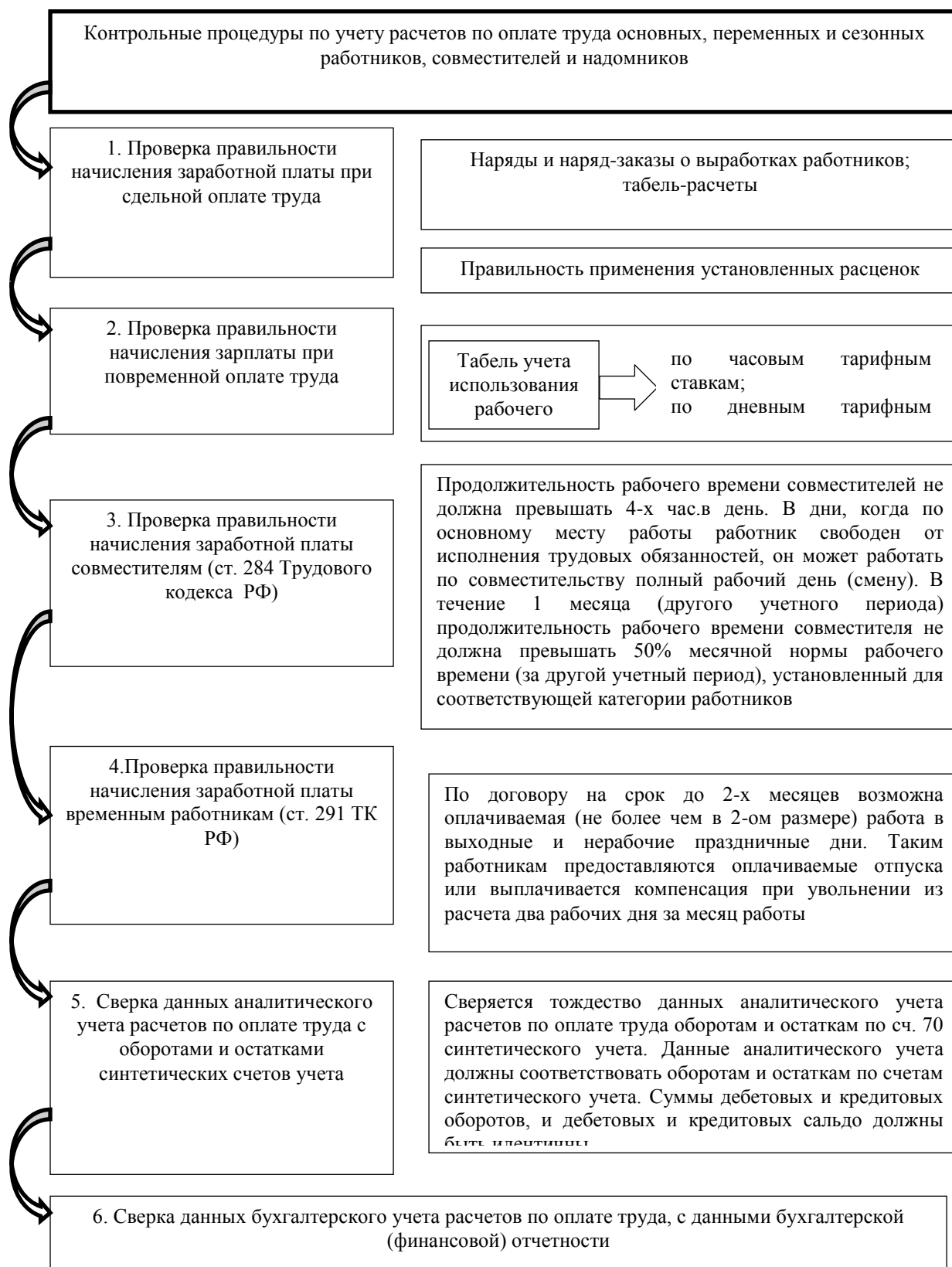
ПРИЛОЖЕНИЕ 8

Средства внутреннего бухгалтерского контроля



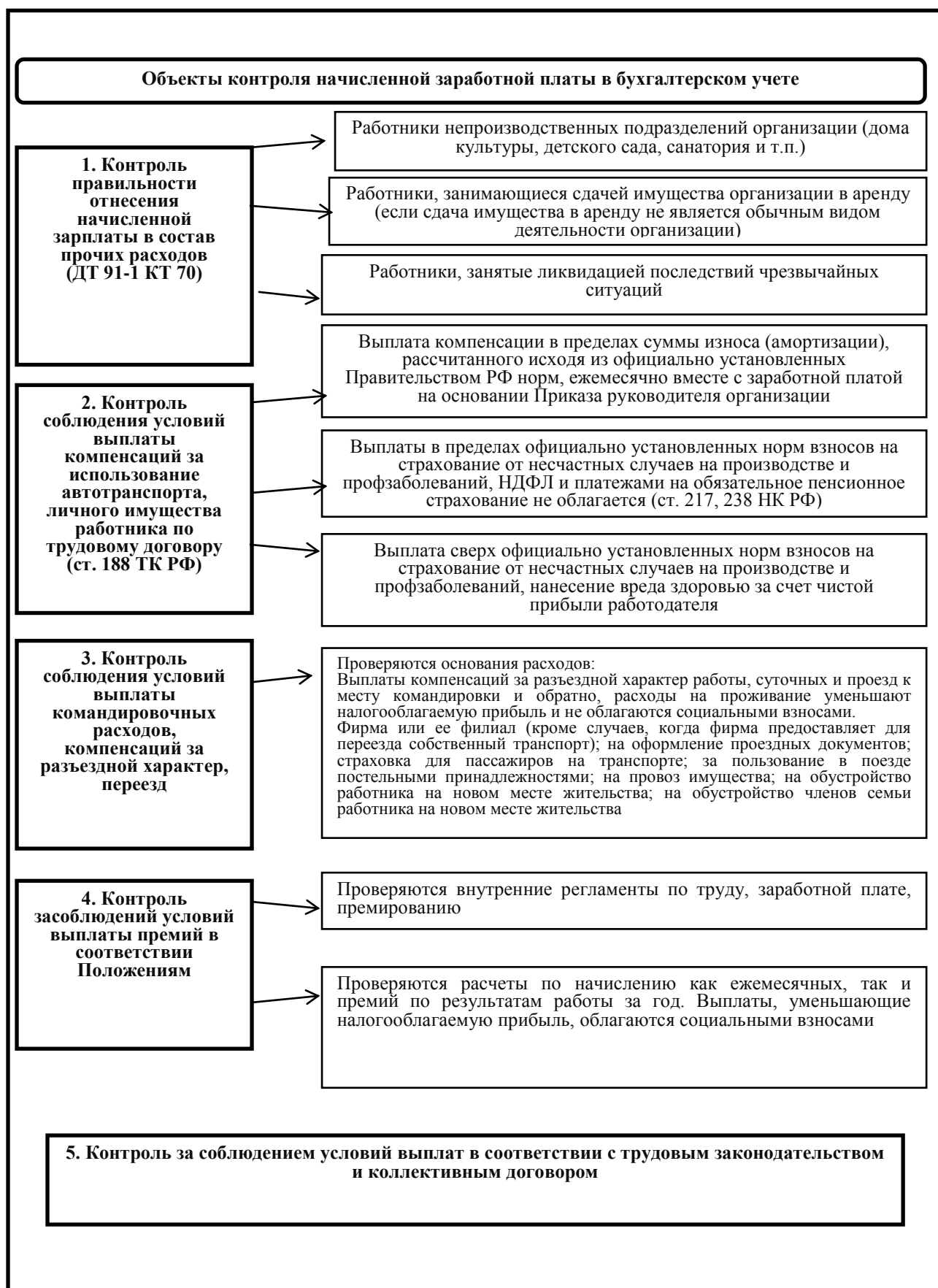
ПРИЛОЖЕНИЕ 9

Контрольные действия бухгалтера-контролера при проверке учета расчетов по оплате труда



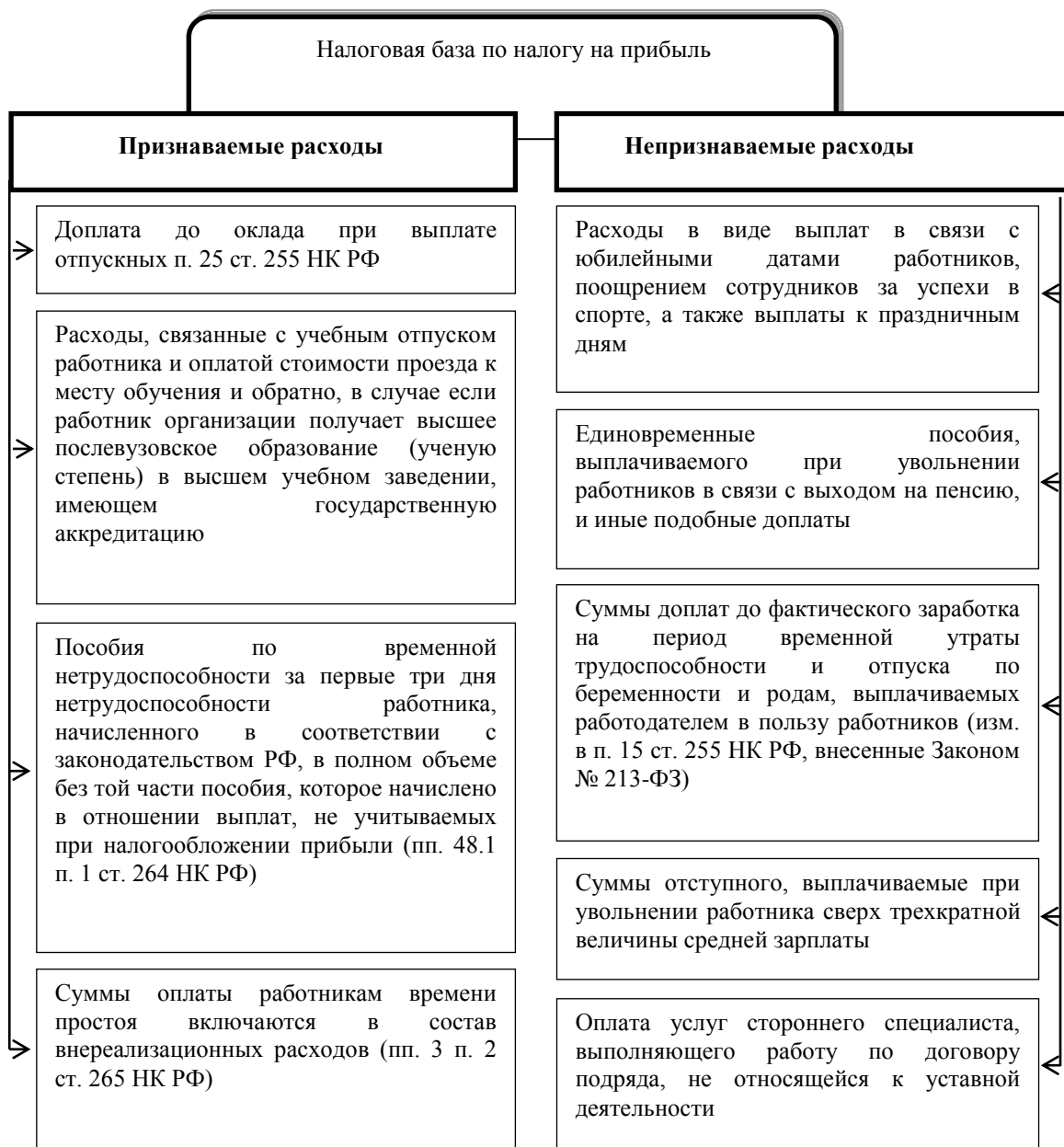
ПРИЛОЖЕНИЕ 10

Содержание внутреннего контроля бухгалтерских операций по начислению заработной платы в бухгалтерском учете



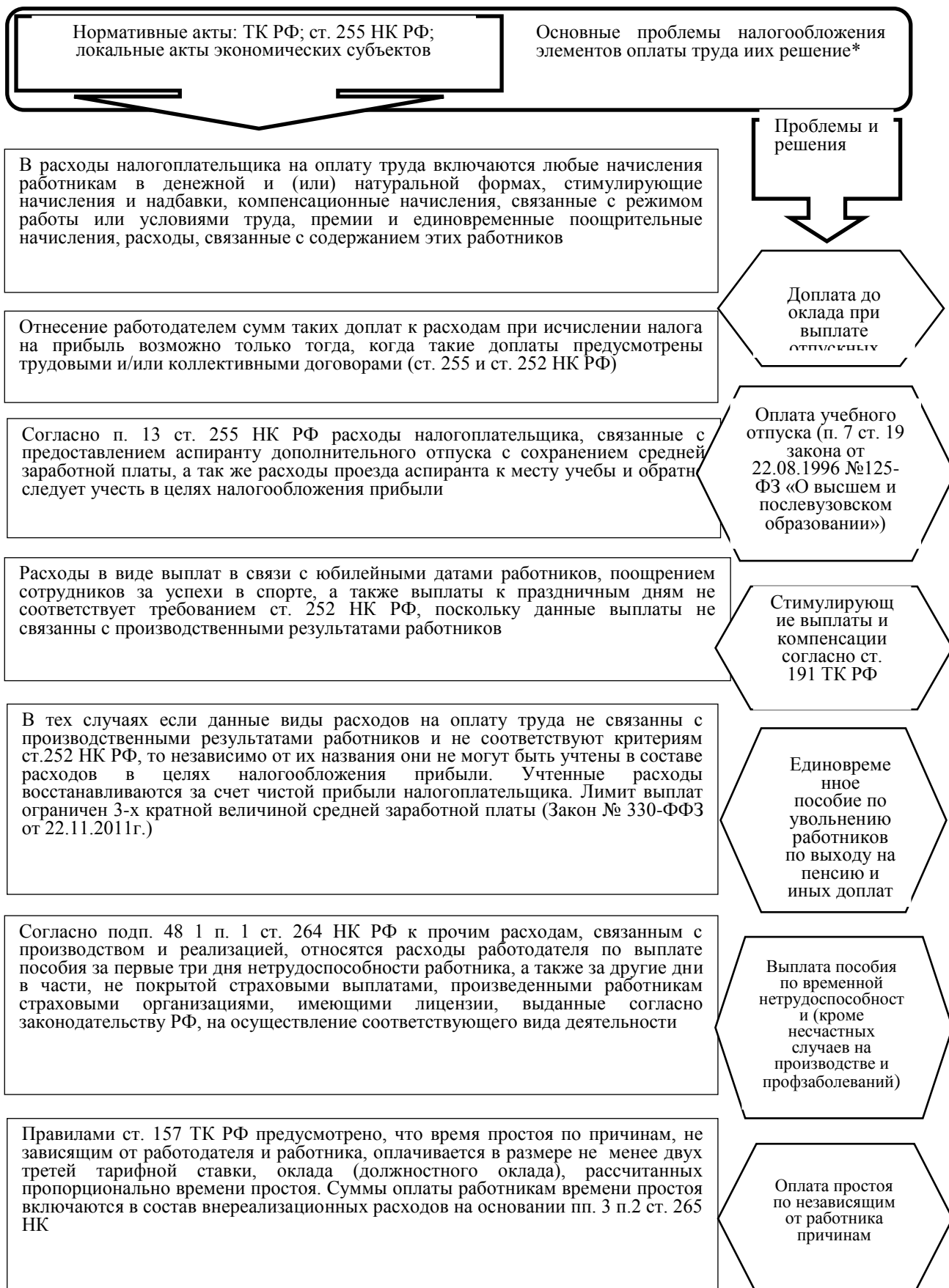
ПРИЛОЖЕНИЕ 11

Регламент признания расходов по оплате труда при исчислении налога
на прибыль



ПРИЛОЖЕНИЕ 12

Зоны риска при ведении экономическими субъектами бухгалтерского учета расчетов по налогу на прибыль (ПБУ 18/02)



ПРИЛОЖЕНИЕ 13

Процесс формирования налоговой базы и исчисление налога на доходы физических лиц и страховых взносов в отношении сотрудника Х в 2013 году

В руб.

Показатель	Налог	Налог на доходы физических лиц		Страховые взносы	
		ставка	сумма	ставка	сумма
Начислено выплат			296 759,49		296 759,49
Выплаты, не подлежащие налогообложению		13%	5 259,91	30%	18 774,37
Налоговая база			291 499,58		277 985,12
Налог исчисленный			37 895		83396

ПРИЛОЖЕНИЕ 14

Таблица 1 – Расчеты для проведения анализа зависимости налога на доходы физических лиц и фонда оплаты труда за 2013 год

	X	Y	X Y	X ²	Y ²
1	53652831,55	6771431	363306446795448,00	2878626333332670,00	45852277787761,00
2	65041417,69	8220362	534663998405004,00	4230386015125040,00	67574351411044,00
3	59279787,48	7181117	425695089629015,00	3514093203673960,00	51568441367689,00
4	69022404,6	8298338	572771242943555,00	4764092336766100,00	68862413562244,00
Среднее	61749110,33	7617812	474109194443255,00	3846799472224450,00	58464371032184,50
Итого	308745551,7	38089060	1896436777773020,00	15387197888897800,00	233857484128738,00

	$X_i - X_{cp}$	$Y_i - Y_{cp}$	$(X_i - X_{cp})^2$	$(Y_i - Y_{cp})^2$	Y_x
1	-8096278,78	-846381,00	65549730083478,30	716360797161,00	8420635,698
2	3292307,36	602550,00	10839287752710,20	363066502500,00	8953746,803
3	-2469322,85	-436695,00	6097555337532,13	190702523025,00	8684039,132
4	7273294,27	680526,00	52900809538014,80	463115636676,00	9140100,782
Среднее	-	-	-	-	-
Итого	0,00	0	135387382711735,00	1733245459362,00	35198522,41

Таблица 2 – Расчеты для проведения анализа зависимости страховых взносов и фонда оплаты труда за 2013 год

	X	Y	X Y	X ²	Y ²
1	53652831,55	12659325	679208631761704,00	2878626333332670,00	160258509455625,00
2	65041417,69	14562322	947154067738276,00	4230386015125040,00	212061222031684,00
3	59279787,48	15693182	930288493844961,00	3514093203673960,00	246275961285124,00
4	69022404,6	14028039	968248983602579,00	4764092336766100,00	196785878185521,00
Среднее	61749110,33	14235717	881225044236880,00	3846799472224450,00	203845392739488,00
Итого	308745551,7	56942868	4406125221184400,00	15387197888897800,00	815381570957954,00

	$X_i - X_{cp}$	$Y_i - Y_{cp}$	$(X_i - X_{cp})^2$	$(Y_i - Y_{cp})^2$	Y_x
1	-8096278,78	-1576392,00	65549730083478,30	2485011737664,00	14266122,35
2	3292307,36	326605,00	10839287752710,20	106670826025,00	14251408,3
3	-2469322,85	1457465,00	6097555337532,13	2124204226225,00	14258852,32
4	7273294,27	-207678,00	52900809538014,80	43130151684,00	14246264,86
Среднее	-	-	-	-	-
Итого	0,00	0,00	135387382711735,00	4759016941598,00	-

Таблица 3 – Расчеты для проведения анализа зависимости страховых взносов и налога на доходы физических лиц за 2013 год

	X	Y	X Y	X ²	Y ²
1	6771431	12659325	85721745744075,00	45852277787761,00	160258509455625,00
2	8220362	14562322	119707558400564,00	67574351411044,00	212061222031684,00
3	7181117	15693182	112694576044294,00	51568441367689,00	246275961285124,00
4	8298338	14028039	116409409099182,00	68862413562244,00	196785878185521,00
Среднее	7617812	14235717	108633322322029,00	58464371032184,50	203845392739488,00
Итого	38089060	56942868	434533289288115,00	233857484128738,00	815381570957954,00

	$X_i - X_{\text{ср}}$	$Y_i - Y_{\text{ср}}$	$(X_i - X_{\text{ср}})^2$	$(Y_i - Y_{\text{ср}})^2$	Y_x
1	-846381	-1576392	716360797161,00	2485011737664,00	-11500885
2	602550	326605	363066502500,00	106670826025,00	-11257688
3	-436695	1457465	190702523025,00	2124204226225,00	-11432121
4	680526	-207678	463115636676,00	43130151684,00	-11244600
Среднее	-	-	433311364840,50	1189754235399,50	-
Итого	0	0	1733245459362,00	4759016941598,00	-