

На правах рукописи



Бодяко Анна Владимировна

**УЧЕТ И ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ
РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА**

Специальность: 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Москва – 2012 г.

Работа выполнена на кафедре «Бухгалтерский учет и аудит» ФГБОУ ВПО
«Государственный университет управления»

Научный руководитель: доктор экономических наук, профессор

Овсийчук Мария Федоровна

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор,

Мельник Маргарита Викторовна

кандидат экономических наук, доцент

Пугачев Владимир Васильевич

Ведущая организация: ФГБОУ ВПО «Российский государственный
торгово-экономический университет»

Защита состоится 20 февраля 2012 г. в 14 часов на заседании диссертационного совета Д 212.049.05 при Государственном университете управления по адресу: 109542, г. Москва, Рязанский проспект, дом 99, зал заседаний Ученого совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного университета управления, с авторефератом - на официальном сайте - www.guu.ru и на официальном сайте высшей аттестационной комиссии (ВАК) Министерства образования и науки РФ www.vak.ed.gov.ru.

Автореферат разослан 20 января 2012 г.

Ученый секретарь

Диссертационного совета Д 212.049.05,
кандидат экономических наук, доцент



Л.В. Токун

І. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Глобальное изменение парадигмы управления экономикой и ее финансовой сферой требует от российских экономических субъектов интеллектуализации экономических процессов. В связи с этим возникает необходимость максимальной реализации имеющегося трудового потенциала экономических субъектов. Повышение продуктивности затрат труда обеспечивается, при прочих равных условиях, за счет создания эффективной системы оплаты результатов труда, включая широкий спектр компенсационных, стимулирующих выплат и вознаграждений. Затраты труда и расходы экономического субъекта на их компенсацию в форме оплаты труда и разного рода вознаграждений являются важнейшим элементом издержек производства и обращения, имеющим устойчивую тенденцию к росту.

На макроэкономическом уровне средняя величина заработной платы и вознаграждений работников свидетельствует о развитии экономики государства и приоритетах его правительства. основополагающими законодательными документами, регулирующими труд и его оплату, является Конституция РФ, Гражданский кодекс РФ, Трудовой кодекс РФ. Насущная потребность постоянного совершенствования нормативно-правового регламента регулирования трудовых отношений ставит перед финансовыми институтами государства и научным сообществом страны задачу развития методологии учета и контроля.

Исследование практики нормативно-методического обеспечения расчетов по оплате труда выявило отсутствие должного методического обеспечения регулирования этой сферы социально-трудовых отношений, как на общенациональном, так и на корпоративном уровнях. По мнению автора диссертации, используемый в российской экономической практике термин «оплата труда» нуждается в понятийном уточнении, поскольку в нем в условиях конкурентного рынка формализуется множество элементов системы социально-трудовых отношений в цепочке «работодатель – работник – работодатель». В настоящее время обеспечение грамотной кадровой политики, применение новейших методов организации труда и оценки его результатов перешло в разряд первоочередных задач стратегического развития каждого экономического субъекта. В решении этих задач центральное место отводится совершенствованию системы управления расчетов с персоналом и такими ее функциональными элементами, как бухгалтерский учет, экономический анализ, финансовая отчетность и контроль.

Растущая организационно-правовая самостоятельность экономических субъектов в проведении кадровой политики, выборе форм оплаты труда, построении мотивационных систем поощрения высокопроизводительного труда предполагает органичную связь с доступностью работников к информации в разрезе всего спектра социально-трудовых отношений. Совершенствованием методического обеспечения систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля за расчетами по оплате труда достигается не только бóльшая прозрачность, точность данных и полнота их отражения в соответствующих документах, но и информированность каждого работника в вопросах трудовой нагрузки и дисциплины, заработной платы, компенсационных выплат, содержания премиальных и других положений. Достижению таких качественных характеристик в российской практике бухгалтерского учета, контроля и отчетности способствует их постепенная трансформация в соответствии с принципами МСФО. Однако в процессе такой трансформации возникают как объективные, так и субъективные трудности. Особенно сложными являются вопросы бухгалтерского учета расчетов по оплате труда в силу социального характера этой сферы трудовых отношений, отсутствия специального национального учетного стандарта, регламентирующего данную область, несоразмерность норм МСФО 19 «Учет вознаграждений работникам» российской системе социально-трудовых отношений, методам измерения и оценки результатов труда в целях организации учета и составления отчетности.

Формирование научно обоснованной и экономически целесообразной системы бухгалтерского учета и контроля за расчетами по оплате труда требует модификации целого ряда способов сбора и обработки информации, содержания учетных и контрольных процедур, методов оценки объектов учета и составления отчетности. Для экономических субъектов крайне важно не только максимизировать вложения финансовых средств в трудовые ресурсы, но и обеспечить прозрачность использования каждого рубля вложенных средств. Это является одной из функциональных задач системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, трансформирующейся в соответствии с принципами МСФО.

Актуальность проблем модификации элементов метода бухгалтерского учета в соответствии с требованиями МСФО, совершенствования процедур внутреннего контроля, методов формирования отчетности и необходимость их решения предопределили выбор темы диссертации, ее архитектонику и логику изложения материала.

Степень разработанности проблемы. Эволюция научных концепций бухгалтерского учета насчитывает не одно столетие. Наибольшее влияние на формирование русской мысли оказала немецкая школа. Вместе с тем в России сложилась своя интерпретация заимствованных идей. XIX в. знаменовал зарождение отечественной школы бухгалтерского учета. Среди первых русских ученых - К.И. Арнольд, Э.А. Мудров, И.С. Вавилов, А.В. Прокофьев, Ф.В. Езерский, И.П. Шмелев и др.

Дальнейшее развитие отечественного учета ознаменовалось работами В.Д. Белова, Н.А. Блатова, А.М. Галагана, Н.С. Помазкова, А.П. Рудановского, Н.А. Леонтьева, В.Н. Кипарисова и др.

В современной отечественной учетной практике появление новых концепций можно разделить на два периода: советский и постсоветский. Наибольшее значение для современной бухгалтерской науки имеет методологическое наследие советских ученых: Бакаева А.С., Безруких П.С., Гетьмана В.Г., Кутера М.И., Маргулиса А.Ш., Мизиковского Е.А., Новодворского В.Д., Островского А.М. и других. Многие из них, базируясь на теоретическом обосновании новых экономических отношений в условиях рынка такими учеными, как Абалкин Л.И., Глазьев С.В., Перегудов С.П., Паппе Я., Брейли Р. и Майерс С., Ковалев В.В., внесли фундаментальный вклад и в создание рыночно ориентированной системы организации бухгалтерского учета.

Разработке методологии реформирования системы бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (далее - МСФО), совершенствованию методики организации и проведения контроля посвящены труды отечественных методологов учета: Бульги Р.П., Гетьмана В.Г., Ефимовой О.В., Ендовицкого Д.А., Дмитриевой И.М., Ивашкевича В.Б., Кондракова Н.П., Мельник М.В., Овсийчук М.Ф., Палия В.Ф., Петровой В.И., Поповой Л.В., Рогуленко Т.М., Соколова Я.В., Хорина А.Н., Чайковской Л.А., Шнейдмана Л.З. и других выдающихся ученых России. Многие из них также занимались вопросами организации бухгалтерского учета расчетов по оплате труда наряду с такими учеными, как Белуха Н.Т., Грязнов А.Я., Жуков А.Л., Соколова Б.Н., Рукина В.В., Яковлев Р.А. и другие.

Несмотря на сформировавшийся фундамент концептуальных обоснований стратегии совершенствования отечественной системы бухгалтерского учета, до настоящего времени решение многих проблем учета и контроля расчетов по оплате труда носят дискуссионный характер, что обуславливает необходимость их углубленного изучения, осмысления и разрешения. Важнейшей проблемой организации современной системы бухгалтерского учета является нахождение меры адаптации российских стандартов учета к нормам МСФО.

Соответствие темы диссертации требованиям Паспорта специальностей ВАК. Диссертация выполнена по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» в рамках пункта 1 «Бухгалтерский учет» (подпункт 1.5 Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных), пункта 3 «Аудит,

контроль и ревизия» (подпункт 3.2 Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии) Паспорта специальностей ВАК.

Целью работы является исследование методологических основ и практических положений бухгалтерского учета, внутреннего контроля, аудита, а также разработка комплексного методического обеспечения учетно-аналитических и контрольных процессов в разрезе элементов системы оплаты труда работников коммерческих организаций в направлении сближения с принципами МСФО.

Для достижения поставленной в диссертации цели были сформулированы следующие задачи:

- исследовать эволюцию концептуального совершенствования бухгалтерского учета и контроля, выявить тенденции и закономерности, определить на этой основе перспективы развития современного учетного процесса и внутреннего контроля за расчетами по оплате труда в России;
- с позиций экономической теории определить содержание элементов оплаты труда для целей учета и контроля, сопоставить содержание российского и зарубежного стандарта учета вознаграждений и определить возможности их адаптации к российской практике;
- определить на основе SWOT-анализа сильные и слабые стороны нормативно-правового регулирования социально-трудовых отношений, системы оплаты труда, организации бухгалтерского учета для финансовых и налоговых целей, внутреннего контроля и аудита, обосновать возможности совершенствования отдельных положений законодательных актов;
- уточнить методики аналитического бухгалтерского учета, учета для целей налогообложения прибыли, внутреннего контроля в сфере оплаты труда; предложить новые формы документирования информации для учета расчетов по оплате труда и разработать внутренние регламенты по оплате труда; адаптировать к отраслевой специфике обследуемых экономических субъектов калькулятор исчисления средней заработной платы.
- модифицировать проект Минфина России ПБУ «Учет вознаграждений работникам», предложить некоторые изменения в методике учета отчислений в пенсионные фонды и доказать целесообразность применения на практике рекомендуемых изменений;
- раскрыть роль модифицированного комплекса методического обеспечения систем бухгалтерского учета, внутреннего контроля и аудита в управлении бизнес-процессами.

Предметом исследования явилась совокупность социально-трудовых отношений, складывающихся в хозяйственной системе страны при реализации экономическими субъектами кадровой политики, организации труда и использовании методов учета и контроля элементов оплаты труда.

Объект исследования. В качестве объекта исследования определена финансово-хозяйственная деятельность обследуемых экономических субъектов сферы услуг за период 2000-2011 гг., результаты которой отражаются в системе бухгалтерского учета и подвергаются внутреннему контролю и аудиту.

Методологическая база исследования. В основу диссертации положены научные труды ведущих российских и зарубежных специалистов, раскрывающие методологию бухгалтерского учета и контроля, фундаментальные концепции и модели организации внутреннего контроля и аудита, определившие содержание современных научных знаний в области бухгалтерского учета для финансовых и налоговых целей и внутреннего контроля.

Методической базой исследования послужили общенаучные принципы исследования, предполагающие комплексный и системный подход к изучению экономических закономерностей и явлений. Научные положения, выводы и рекомендации получены на основе таких общенаучных приемов и методов, как индукция, дедукция, анализ, синтез,

системный подход, детерминантная зависимость объектов исследования, сопоставительная оценка, SWOT-анализ и др.

Информационная база исследования. В качестве источников информации использовались: монографическая литература, публикации по бухгалтерскому учету и контролю в открытой печати, статистические сборники, Интернет-ресурсы, публикации рейтинговых агентств, показатели финансово-хозяйственной деятельности компаний, интерпретируемые в соответствующих бухгалтерских регистрах и отчетности.

В ходе исследования изучены законодательные и нормативные акты РФ, постановления правительства РФ, специальная литература, материалы периодических изданий по рассматриваемой проблеме.

Научная новизна диссертации заключается в развитии принципов бухгалтерского учета и внутреннего контроля, создании альтернативного стандарта «Бухгалтерский учет расчетов по оплате труда», внесении предложений по улучшению практики учета отчислений в пенсионные фонды, разработке методико-правовых рекомендаций по стратегическому развитию систем финансового бухгалтерского учета элементов оплаты труда и учета для целей налогообложения прибыли, создании и внедрении предложений по улучшению документооборота в сфере оплаты труда и информационного обеспечения финансовой отчетности экономического субъекта, базирующихся на международных принципах финансовой отчетности (МСФО).

Научная новизна исследования подтверждается результатами, выносимыми на защиту:

- на основе исследования эволюции концептуального совершенствования бухгалтерского учета и контроля выявлены тенденции и закономерности становления теории бухгалтерского учета, позволившие развить принципы современной организации бухгалтерского учета и контроля, рассмотреть содержание элементов оплаты труда с позиций экономической теории для целей бухгалтерского учета и контроля и обосновать правомерность использования в бухгалтерском стандарте термина «расчеты по оплате труда» вместо «вознаграждения»;
- на основе SWOT-анализа определены возможности улучшения отдельных положений нормативно-правового регулирования социально-трудовых отношений: обоснованы уточнения содержания некоторых статей трудового законодательства и нового бухгалтерского законодательства; улучшен регламент документооборота в сфере оплаты труда; обновлены регистры аналитического бухгалтерского учета и регистры учета для целей исчисления налога на прибыль; предложена новая организационно-функциональная структура внутреннего контроля и аудита для обследуемых экономических субъектов и усовершенствованы методики внутреннего контроля и аудита, что позволяет существенно улучшить информационное обеспечение для целей управления бизнес-процессами;
- сопоставлено и оценено содержание российского и международного стандарта учета вознаграждений; на основе базовых интегрированных свойств этих стандартов разработан модифицированный вариант РСБУ «Учет расчетов по оплате труда» и предложены способы учета отчислений в пенсионные фонды; доказана целесообразность применения новаций на практике с целью повышения степени ответственности работодателя за своевременность выплат и объективное отражение показателей расчетов по оплате труда в отчетности;
- обоснована необходимость совершенствования организации и информационного обеспечения бухгалтерского учета, внутреннего контроля расчетов по оплате труда; разработаны новые Положения по премированию, компенсационным и командировочным выплатам; предложены усовершенствованные формы документирования информации для учета расчетов по оплате труда; адаптирован к отраслевым условиям деятельности обследованных экономических субъектов Калькулятор исчисления средней заработной платы;

- проведено анкетирование работников бухгалтерских служб обследованных экономических субъектов на основе авторских форм Анкет; исходя из экспертных оценок результатов анкетирования, дополнены методики внутреннего контроля расчетов по оплате труда в части проверки начисленной и выплаченной заработной платы, различных компенсационных и премиальных выплат, а также их контроля для целей исчисления налога на прибыль; уточнен алгоритм планирования, осуществления контрольных действий и реализации их результатов; разработаны документы для проведения аудита в сфере оплаты труда. Практическое значение предложенных усовершенствований направлено на расширение и улучшение качества информационной базы для формирования консолидированной финансовой отчетности;
- обосновано значение модифицированного комплекса методического обеспечения бухгалтерского учета, внутреннего контроля и аудита для реализации экономическими субъектами принятой ими миссии в сфере социально-трудовых отношений.

Теоретическое значение результатов исследования заключается в развитии некоторых теоретических положений организации бухгалтерского учета, внутреннего контроля и аудита, обусловленном интеграционными процессами стандартизации учета расчетов по оплате труда, а также в обосновании содержания элементов оплаты труда для целей учета и контроля с позиций экономической теории, разработке их бухгалтерской классификации.

Практическое значение результатов исследования заключается в том, что использование разработок, представленных в диссертации, будет способствовать стратегическому развитию системы бухгалтерского учета расчетов по оплате труда, оперативности и достоверности учета, эффективности внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов.

Осуществление качественного внутреннего контроля оплаты труда позволит получить полную информацию о состоянии финансово-хозяйственной деятельности, улучшить финансовые результаты, выявить резервы.

Разработанные Положения, практические рекомендации и методические аспекты могут быть использованы в системе учета и внутреннего финансового контроля экономических субъектов всех типов и форм собственности, при чтении учебных курсов по дисциплинам «Бухгалтерский финансовый учет», «Внутренний аудит», «Контроль и ревизия».

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертационной работы докладывались автором и обсуждались на 14 международных, всероссийских, межвузовских научно-практических конференциях (г. Москва, г. Астрахань, г. Иркутск, г. Воронеж, г. Ставрополь) и др.

Результаты работы используются в учебном процессе ФГБОУ ВПО «Государственный университет управления» при изучении студентами курсов: «Бухгалтерский финансовый учет», «Внутренний аудит», «Контроль и ревизия».

Прикладные аспекты диссертационного исследования внедрены в работу бухгалтерии ООО «Хеликом», ООО «Аудиторская фирма Совет», ООО «Гарантия - аудиторская фирма», ООО «Кью Эй Групп».

Публикации. Основные положения и выводы диссертационного исследования изложены в 17 публикациях общим объемом 19,5 п.л., из них в изданиях, рекомендованных ВАК – 4; монография – 1.

Структура и объем работы. Диссертационная работа состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованной литературы, содержащего 278 наименований, и приложения. Объем работы 166 страниц основного текста, 8 таблиц, 41 рисунок.

Во введении обоснована актуальность темы исследования, показана степень разработанности, определены цель, задачи и логика изложения проблем и их решения.

В первой главе диссертации «Теоретические аспекты развития российской системы бухгалтерского учета и контроля» рассмотрена эволюция научных концепций совершенствования учета оплаты труда, определены базовые теоретические основы, позволившие концептуально охарактеризовать особенности интеграционных процессов в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля. С позиций экономической теории раскрыто понятие «оплата труда» и его практические формы для целей бухгалтерского учета и учета расчетов по налогу на прибыль. Систематизированы критерии и объекты бухгалтерской классификации элементов оплаты труда.

Во второй главе диссертации «Методико-правовой регламент регулирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля» на основе SWOT-анализа оценено содержание статей Трудового кодекса РФ, Закона № 204-ФЗ «О бухгалтерском учете» и внутренних документов экономических субъектов - объектов исследования, регламентирующих социально-трудовые отношения, оплату труда и организацию учета и контроля, обоснованы предложения по совершенствованию системы правового регулирования оплаты труда. В ходе сопоставительного анализа текстов МСФО 19 «Вознаграждения работникам» и проекта Минфина России «Учет вознаграждений работникам» обоснована необходимость устранения выявленных несоответствий, разработан авторский вариант Положения «Учет расчетов по оплате труда». Предложены усовершенствованные способы сбора и обработки информации по заработной плате, начислениям и вознаграждениям для целей бухгалтерского учета и учета расчетов по налогу на прибыль. Адаптирован к отраслевым особенностям финансовой деятельности обследуемых субъектов классификатор исчисления средней заработной платы. Предложен комплекс методического обеспечения контрольных процедур в сфере расчетов с работниками по оплате труда.

В третьей главе диссертации «Совершенствование методического обеспечения систем учета и контроля за расчетами по оплате труда» раскрыто содержание предлагаемого в диссертации Положения по учету расчетов по оплате труда работников. Внесено и обосновано предложение по совершенствованию учета отчислений в пенсионные фонды. Разработаны изменения действующей концепции стандартизации аудита и формирования консолидированной отчетности в соответствии с МСФО. На основе Классификатора рисков, адаптированного к условиям обследуемых экономических субъектов, раскрыто значение модифицированных в диссертации систем методического обеспечения бухгалтерского учета и внутреннего контроля оплаты труда. Обозначена роль этих систем в улучшении управления бизнес-процессами.

В заключении охарактеризованы основные положения, выносимые на защиту.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Тенденции, закономерности становления теории бухгалтерского учета, позволившие развить принципы организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, рассмотреть содержание элементов оплаты труда с позиций экономической теории для целей бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Эволюционный путь, который прошла наука и практика бухгалтерского учета, характеризуется не только постоянным изменением правил учета в связи с возникающими на практике противоречиями, но и поиском теорий, способствующих развитию практики бухгалтерского учета. Различные теоретические конструкции совершенствования бухгалтерского учета, конкурируя друг с другом, дополняли и до настоящего времени продолжают дополнять друг друга.

Исследование теоретических и методико-правовых аспектов стандартизации положений бухгалтерского учета любого из его объектов предполагает их идентификацию в общем массиве с позиций экономического содержания каждого из них. Это объективно необходимо, по нашему мнению, по двум причинам. Во-первых, современная парадигма реформирования российской системы бухгалтерского учета основывается на зарубежных аналогах, в результате содержание многих объектов учета трактуется в отрыве от российских экономических реалий. В качестве примера можно привести понятие «вознаграждения», охватывающее огромное число сущностно неоднородных категорий: заработная плата, жалование, премия, компенсация, бонус и др. Во-вторых, экономические процессы в условиях конкурентного рынка предполагают предоставление больших юридических прав корпоративным собственникам в определении зарплатной и компенсационной политики и, как следствие, сужение рамок администрирования норм бухгалтерской практики. С другой же стороны, специфика российских экономических реалий (отсутствие конкуренции, ценовой диктат монополий, сокрытие доходов и налогов, перевод капиталов в оффшорные зоны и т.д.) и правовых основ их приведения в цивилизованный вид (не всегда справедливое судопроизводство) диктует необходимость усиления мер государственно-властного надзора за товарообменными и финансовыми операциями и отражением их результатов в бухгалтерском учете. Противоречивость этих двух целевых установок предопределяет в свою очередь нахождение так называемой «золотой середины» в ее разрешении. Вполне очевидно, что без углубления теоретических и методико-правовых исследований решить эту дилемму невозможно. Прежде всего, потребуется проведение анализа детерминантных связей между многочисленными экономическими процессами (в том числе финансовыми, кредитными, налоговыми и т.п.) и их нормативно-правового регламентирования.

Проведение такого анализа позволило установить ряд несоответствий экономического содержания базовых понятий, включенных в проект нового стандарта Минфина России «Учет вознаграждений работникам», глубинным пластам экономической теории.

Экономическое содержание категории «заработная плата» до настоящего времени трактуется учеными по-разному. Многие экономисты и практики настойчиво доказывают, что вместо понятия «заработная плата» следует употреблять понятие «трудовой доход». С позиций экономической теории и финансового менеджмента такое суждение вполне правомерно. Однако возникает вопрос использования данного понятия бухгалтерской наукой и практикой. От вариантов ответа на этот вопрос зависит не только развитие бухгалтерской науки, но и точность фиксирования многочисленных форм категории «заработная плата» практическими бухгалтерскими записями. В соответствии с методологией Росстата в состав фонда заработной платы и средней заработной платы работников включают: оплату за отработанное время; оплату за неотработанное время; единовременные поощрительные и другие выплаты; оплату питания, жилья, топлива, предусмотренную законодательством РФ, а также дополнительные объемы выплат по этим направлениям по инициативе организации¹. В настоящий момент некоторые российские компании для обозначения всей совокупности выплат в разной форме используют более широкое понятие, заимствованное из практики американского и европейского менеджмента, а именно, «компенсационный пакет». Компенсационный пакет каждой компании формируется исходя из финансовых возможностей, степени понимания руководством и собственником его роли в мотивации трудовой активности работников.

С позиций экономической теории нами дано научное обоснование содержанию понятия «оплата труда», обозначенного классиками как «V» в совокупности объективных

¹ Методологические положения по статистике [Электронный ресурс]. - Вып. 4. - М.: Госкомстат России, 2003. - 248 с. (<http://www.gks.ru/>).

факторов расширенного воспроизводства: $C + V + m$. Экономическое содержание компонента «V» обуславливает необходимость отражения начисленной заработной платы по дебету затратных счетов (08, 20, 23, 44,) и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Корреспондирующий счет выбирается исходя из того, в каком подразделении работает работник, которому начислена зарплата, и какие работы он выполняет. Понятие «оплата труда» многоаспектно, в нем реализованы 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.

Такое понимание оплаты труда позволяет органично соединить ее форму и содержание в отличие от все более распространяющегося в научных кругах и среди регуляторов системы бухгалтерского учета понятия «вознаграждения». По мнению автора диссертации, понятие «вознаграждение» не раскрывает подлинную суть трудовых отношений, когда работодатель обязан не вознаграждать работника, а, покупая его рабочую силу, оплачивать затраты труда по рыночной стоимости (оплата труда). Помимо этого, работодатель, заботясь о приросте стоимости своего бизнеса, создает систему мотиваций к увеличению работниками производительности труда (премии, доплаты, возмещения и др.).

С 2002 г. в разряд теоретических концепций развития бухгалтерского учета ученые пытаются возвести «теорию налогового учета», в которой устанавливаются отличающиеся от бухгалтерских принципы признания и оценки фактов хозяйственной деятельности. С такими устремлениями трудно согласиться в связи с отсутствием в налоговом учете двойной записи на счетах, отсутствием самих счетов. Применение регистров налогового учета, их информационное обеспечение не согласуется с бухгалтерским учетом, что обязывает бухгалтеров осуществлять дополнительные учетно-расчетные операции.

Считаем учет расчетов по налогу на прибыль, хотя и относительно специфической, но органичной подсистемой системы бухгалтерского учета, подчиняющейся классическим принципам бухгалтерского учета и развивающейся согласно его теоретической сущности. Формализация этой сущности предопределяет наличие объективных отличий содержания практической модели учета расчетов по налогу на прибыль от нормативно-правовой концепции бухгалтерского учета, реализуемой в конкретном пространстве и времени (например, в 2011 г. в Российской Федерации). Это дает основание считать, что совершенствование методов такого учета должно вестись в рамках принципов, предмета и методов бухгалтерской науки. Создание особой теории налогового учета не имеет под собой веских научных оснований.

Нормативно-правовое регулирование социально-трудовых отношений. Обоснование целесообразности уточнения отдельных статей трудового и нового бухгалтерского законодательства. Оценка методического обеспечения учета, внутреннего контроля и отчетности в сфере оплаты труда.

Результаты проведенного исследования подтвердили, что до настоящего времени решение многих проблем учета и внутреннего контроля носит дискуссионный характер, что обуславливает необходимость их углубленного изучения, осмысления и разрешения. При этом, несмотря на множество нормативно-правовых актов, регулирующих оплату труда, в трудовом законодательстве остались «пробелы», требующие устранения. SWOT-анализ содержания статей Трудового кодекса РФ, некоторых статей НК РФ, новой редакции Закона о бухгалтерском учете и внутренних нормативных актов по оплате труда позволил выявить ряд недостатков и несогласованностей, нивелирование которых представлено в диссертации.

В Трудовом кодексе РФ четко определены три элемента оплаты труда: заработная плата, государственные гарантии и компенсации (раздел 6 «Оплата и нормирование труда»). Регламент других элементов оплаты труда определяется на корпоративном уровне, следовательно, каждый экономический субъект должен руководствоваться собственными внутренними документами, определяя премии, стимулирующие надбавки к заработной плате, бонусы и др. С одной стороны, экономическая свобода субъектов в формировании системы мотиваций труда действительно обеспечивает рост производительности труда и сдерживает необоснованную миграцию рабочей силы, а с другой, жесткое налоговое администрирование ограничивает такую свободу, в результате чего экономический субъект несет финансовые потери. На наш взгляд, во избежание таких потерь в учетной политике экономического субъекта для финансовых и налоговых целей должны быть четко прописаны основания для компенсационных, стимулирующих, гарантирующих и других выплат работникам с указанием источника выплат.

На практике руководители экономических субъектов выплачивают работникам, понесшим ущерб в результате чрезвычайных обстоятельств (кража имущества и т.п.), компенсации, и суммы таких выплат бухгалтер относит на расходы. В результате проведенного исследования правомерности признания таких расходов для целей налогообложения прибыли было установлено, что эти выплаты всегда влекут за собой налоговые риски (доначисление налога, штрафы и пени). Причина в том, что в Налоговом кодексе РФ отсутствует определение термина «чрезвычайное обстоятельство». Он упоминается в трудовом законодательстве. Следует полагать, что такие выплаты правомерны, а действия налоговых органов неосновательны, поскольку в п. 1 ст. 11 НК РФ сказано, что термины гражданского, трудового и других отраслей законодательства, поименованных в НК РФ, применяются в значении, используемом в этих отраслях.

Миссией системы бухгалтерского учета является защита финансовых и имущественных интересов корпоративных собственников, инвесторов, работников, не противоречащая общенациональным интересам (выполнение обязательств перед казной государства). Для выполнения данной миссии в системе бухгалтерского учета должны быть определены и рационально функционировать элементы, имманентные ее сущности. Такими элементами являются внутренний контроль и аудит, органично связанные с другими функциональными элементами: учетно-расчетным и аналитическим. Необходимо отметить, что органичность такой связи означает присутствие контрольных процедур на всех этапах осуществления учетно-расчетных, аналитических операций, а также при формировании финансовой отчетности.

На основании результатов SWOT-анализа содержания статей нового Закона № 204 «О бухгалтерском учете» в диссертации обоснована необходимость уточнения некоторых из них. Согласно новой редакции, «международный стандарт - стандарт бухгалтерского учета, применение которого является обычаем в международном деловом обороте независимо от конкретного наименования такого стандарта, а национальный стандарт - стандарт бухгалтерского учета, утвержденный уполномоченным федеральным органом». Как видим, административный характер формирования национальных стандартов по-прежнему сохраняется в отличие от МСФО, где доминируют правила делового оборота.

Статьей 5 нового Закона несколько подробнее, чем прежде, обозначены объекты бухгалтерского учета: факты хозяйственной жизни; активы; обязательства; источники финансирования его деятельности; доходы; расходы; иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами. Как видим, в новой редакции Закона при выделении объектов бухгалтерского учета указаны «источники финансирования его деятельности», но не уточняется, что подразумевается под словами «его деятельности». Для внесения ясности следовало указать «источники финансирования деятельности экономического субъекта». На наш взгляд, должно быть восстановлено указание видов учета (аналитический и

синтетический), поскольку снятие этой нормы ограничивает возможности внешних пользователей запросить аналитическую информацию для принятия управленческих решений (например, покупка акций).

Считаем, что статус главного бухгалтера в новом Законе не столь высок по сравнению с прежней редакцией. Следует, как и прежде, считать главного бухгалтера вторым лицом экономического субъекта, тем более что в условиях конкурентного рынка он становится ответственным за информационное обеспечение контрольно-аналитических мероприятий, результаты которых являются основой выработки и принятия управленческих решений для реализации стратегических целей развития бизнеса.

Считаем необходимым наличие в Законе определения понятия «учетная политика», необходимого для практикующих бухгалтеров и руководителей экономических субъектов. Следует особой статьей прописать регламент оценки объектов бухгалтерского учета. Это особо актуально для экономических субъектов сферы услуг, где крайне сложно калькулировать стоимость услуги, ибо такая статья, как заработная плата не поддается измерению в расчете на единицу выпущенного продукта, как это имеет место в производственной сфере деятельности.

На практике часто возникают вопросы об оплате труда в ночное время. С одной стороны, в ст. 154 Трудового кодекса РФ закреплено, что каждый час работы в ночное время оплачивается в повышенном размере по сравнению с работой в нормальных условиях, но не ниже размеров, установленных на законодательном уровне. Однако в настоящее время отсутствует какой-либо единый нормативный правовой акт Российской Федерации, определяющий минимальные для всех отраслей экономики и всех работников размеры доплаты за работу в ночное время. На обследуемых экономических субъектах размер доплаты за работу сверх нормального числа рабочих часов за учетный период при суммированном учете рабочего времени 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 по календарю той продолжительности рабочей недели, которая установлена в организации. Остальные часы оплачиваются в двойном размере. Однако данный подход не соответствует трудовому законодательству по следующим основаниям. Во-первых, ст. 152 ТК 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 фактически принята в учете экономического субъекта, противоречит ст. 57, ст. 91 и ст. 104 Трудового кодекса РФ, поскольку на работников, которым установлен суммированный учет рабочего времени, общий режим рабочего времени не распространяется (в том числе пятидневная или шестидневная рабочая неделя).

В статье 126 Трудового кодекса РФ предусмотрено право работника на получение денежной компенсации вместо предоставления по законодательству дней отпуска. В этой статье записано, что «часть отпуска, превышающая 28 календарных дней, по письменному заявлению работника может быть заменена денежной компенсацией». На практике руководители отделов кадров часто по-разному трактуют содержание данной статьи. О двоякости толкования этой нормы Трудового кодекса РФ еще в 2002 г. высказались специалисты Минтруда РФ², подтвердившие, что существуют два мнения по поводу трактовки ст. 126 Трудового кодекса РФ. Однако вопрос так и остается открытым. Решить этот вопрос можно в судебном порядке. Отметим, что на сегодняшний день судебная практика по этому поводу так и не сформировалась, а следовательно, выбор метода расчета компенсации должен быть определен соглашением сторон социально-трудовых отношений. Например,

² Письмо от 25.04.2002 г. № 966-10.

в трудовом договоре предлагается предусмотреть пункт о том, что если у сотрудника за период работы накапливается больше 28 дней отпуска, то за все дни превышения работодатель выплачивает компенсацию. Сумма, выплаченная взамен отпуска, будет уменьшать налоговую прибыль экономического субъекта, поскольку такие выплаты соответствуют условию п. 8 ст. 255 НК РФ, где указано, что в расходы на оплату труда, уменьшающие налоговую прибыль, включаются «денежные компенсации за неиспользованный отпуск, установленные трудовым законодательством Российской Федерации».

Распределение ответственности и полномочий в сфере оплаты труда должно гарантировать правильное ведение хозяйственных операций, точный учет их результатов и обеспечивать осуществление защитной и надзорно-превентивной функции всей системы бухгалтерского учета. Для этого разрабатываются должностные инструкции, следование которым подвергается внутреннему контролю. В составе разработанного в диссертации комплекса методик учета и внутреннего контроля важное место отведено принципам и порядку формирования организационно-функциональной структуры внутреннего контроля, учитывающих отраслевые особенности деятельности обследуемых экономических субъектов.

Модифицированный вариант РСПБУ «Учет расчетов по оплате труда» и авторские предложения по совершенствованию учета отчислений в пенсионные фонды на основе анализа содержания проекта российского и международного стандарта учета вознаграждений

Базируясь на авторской трактовке содержания многоэлементной системы оплаты труда, в диссертации разработан проект модификации стандарта Минфина России «Учет вознаграждений работникам», названный «Учет расчетов по оплате труда». В основу данного проекта были положены международные принципы стандартизации этой сферы трудовых отношений, их применение в условиях российской экономики и ее институционального регулирования. Развитие таких принципов предопределено наличием в МСФО 19 «Вознаграждения работникам» положений, как спорных с позиций экономической целесообразности перенесения их в российскую бухгалтерскую практику, так и полностью неприемлемых для нее. Заметим, что не у всех российских методологов бухгалтерского учета однозначно позитивное отношение к МСФО как к единственно верному пути реформирования РСПБУ.

На основе изучения концептуальных суждений российских ученых относительно форм перехода на МСФО нами построена блок-схема содержания таких форм, одной из которых придерживается автор диссертации - гармонизация международных и отечественных принципов стандартизации учетных процессов (рис. 1). Выбор конвергенции в качестве наиболее приемлемой формы сближения национальных и международных стандартов учета и финансовой отчетности основывается на необходимости сочетания методологически ценных положений, содержащихся и в тех, и в других стандартах. Это позволило создать в рамках исследования отечественный стандарт, адекватный современным условиям экономического и социального развития Российской Федерации.

На основе результатов сопоставительного анализа содержания проекта Минфина России ПБУ «Учет вознаграждений работникам» и МСФО 19 «Вознаграждения работникам», подтверждающих необходимость модификации целого ряда позиций отечественного стандарта, нами разработан вариант Положения «Учет расчетов по оплате труда». Базовые положения содержания предлагаемого стандарта проиллюстрированы на рис. 2.

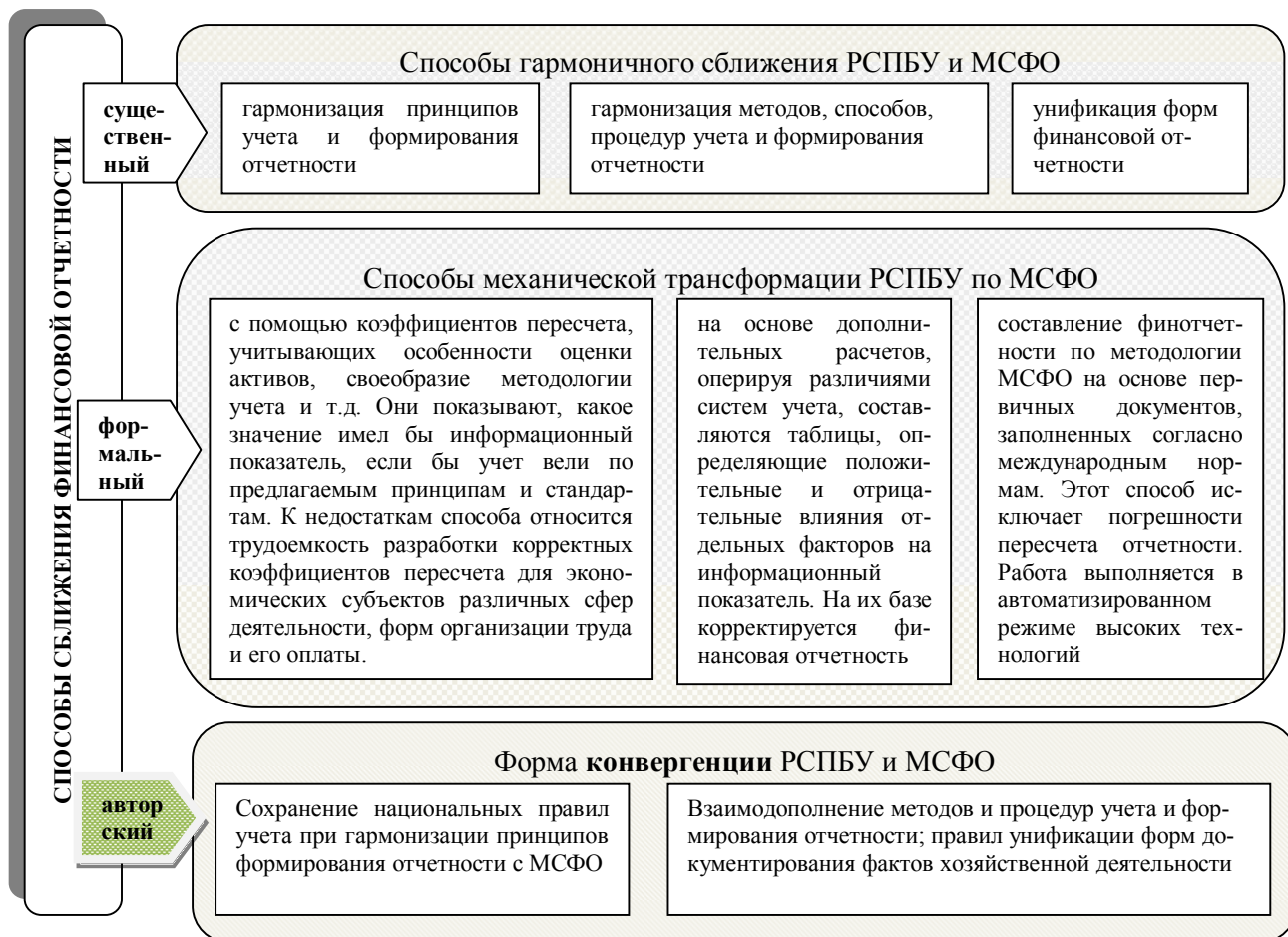


Рис. 1. Развитие в диссертации форм сближения принципов и методов национальной и международной систем учета и отчетности

На наш взгляд, обновление некоторых позиций данного Положения, равно как и уточнение его названия, согласуется с сущностью понятия «оплата труда», определяемой экономической теорией и содержанием Трудового кодекса РФ³.

Формированию прозрачной и точной отчетной информации по оплате труда способствует разработанная в диссертации методика представления данных о вознаграждениях работникам в отчетности в соответствии с МСФО. Эта методика определяет в бухгалтерском учете правила формирования информации по всему комплексу выплат работникам, включая пенсионные планы, а также способы и формы подачи материала в приложении к отчетности и в пояснительной записке. При этом в аналитических регистрах бухгалтерского учета следует формировать данные отчетности по вознаграждениям работникам в разрезе всех форм выплат. Информацию следует располагать развернуто по видам, формам и структуре текущей оплаты труда, премиям, бонусам, оплате больничных, оплате отпусков, медицинскому страхованию персонала, прочим денежным и неденежным выплатам.

Приложения к отчетности следует структурировать по срочности выплат в разрезе краткосрочных и долгосрочных вознаграждений. Таблицы с информацией по краткосрочным (текущим) выплатам должны включать в себя отдельные разделы, раскрывающие структуру и формы оплаты труда, социальных выплат (оплата больничных, отпусков, медицинского страхования), неденежных краткосрочных выплат.

³ Доказательства в пользу данного утверждения приведены в параграфе 1.2 диссертации.

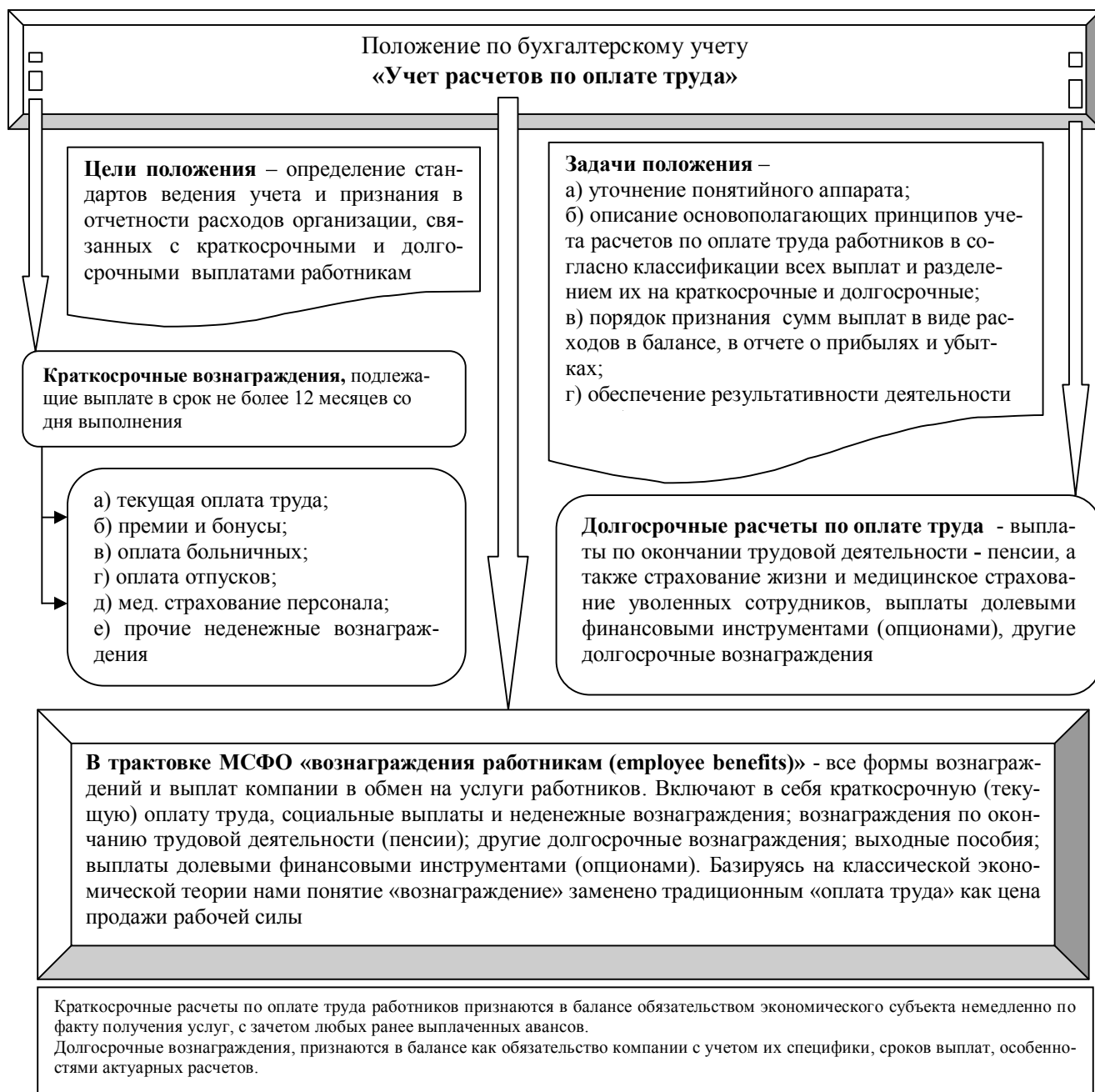


Рис. 2. Структура и содержание модифицированного стандарта «Учет расчетов по оплате труда» (вариант нового РСБУ)

Недостатком в организации бухгалтерского учета расчетов с работниками по оплате труда, а также работы с первичными документами в практике является отсутствие в системе учета и отчетности понятий «ненакапливаемые отпуска» и «накапливаемые отпуска». По нашему мнению, в практику бухгалтерского учета и формирования отчетности следует ввести в соответствии с МСФО 19 эти понятия, поскольку их содержание различается, что обуславливает особый порядок их учета и контроля.

Ненакапливаемые отпуска следует учитывать в момент наступления отпуска, в сумме причитающихся работнику отпускных, в соответствии с правилами расчета отпускных. На счетах бухгалтерского учета эта операция отражается в зависимости от того, за какой период предоставляется работнику отпуск. Так, сумма отпускных, приходящихся на часть выплат, относящихся к текущему году, может быть отражена на счетах бухгалтерского учета в обычном порядке: дебетуются затратные счета, и кредитуется счет расчетов с персоналом. Однако если отпуск дается и за прошедший год, то суммы отпускных, при-

ходящихся на часть отпуска за прошлый отчетный период, целесообразно отражать по счетам бухгалтерского учета как списанные со счета накапливаемые отпуска.

По нашему мнению, накапливаемые отпуска реализуют права работника на будущий отпуск в соответствии с трудовым законодательством. Их следует учитывать как обязательство работодателя при оказании работниками услуг, увеличивающих их права на будущий отпуск (фактически - ежемесячно), даже если отпуск является некомпенсируемым и обязательство может исчезнуть с увольнением работника. Обязательства целесообразно оценивать в сумме, предполагаемой к выплате работнику за неиспользованный отпуск, накопленный на отчетную дату.

Применяемые отдельными экономическими субъектами приемы резервирования сумм на выплату отпускных, премирование по итогам года не имеют аналогов в международных стандартах. Это касается как норм вышеуказанного МСФО 19, так и содержания понятия «резерв» по МСФО 37. Более правильно российский «резерв отпусков» классифицировать как инструмент краткосрочного финансового планирования, позволяющий равномерно распределить на себестоимость продукции, работ, услуг расходы на выплату отпускных и перенести их в бухгалтерскую отчетность. Если экономический субъект резервирует средства в своем внутреннем планировании, то при составлении отчетности по МСФО суммы «резервов» по ненакапливаемым отпускам отражаться не должны.

Особым подходом следует пользоваться при организации учета и отражении в отчетности премий в соответствии с МСФО. Это обусловлено необходимостью выделения текущих премий, которые следует учитывать наравне с обычной заработной платой - по выходу распоряжения о начислении премий, и премий – как обязательств. В балансе на конец отчетного года («тринадцатая зарплата» и иные регулярные выплаты, начисляемые по окончании отчетного года) следует выделять отдельной позицией премии, имеющие характер юридического или признанного на практике обязательства. При этом решение о сумме и порядке выплаты должно приниматься до даты составления отчетности за год, подтверждая обоснованность регулярной практики премирования работников и обеспечивая своевременности информирования каждого из них о механизме расчета премий.

Совершенствование организации и информационно-методического обеспечения бухгалтерского учета и внутреннего контроля расчетов по оплате труда на основании результатов анкетирования и экспертных оценок

Для улучшения практики учета расчетов по оплате труда, внутреннего контроля и аудита в диссертации предложены и обоснованы с позиций практической ценности усовершенствованные способы сбора и обработки информации, проведения проверок и реализации их результатов.

В обследованных нами компаниях (в 37 из 61 организации) были выявлены недостатки организации работы с первичными документами. В практике учета отсутствует план-график документооборота по расчетам заработной платы и вознаграждениям работникам. В ходе исследования нами разработан план-график документооборота, в который включены дополнительные разделы «Внутрифирменные регламенты по регулированию расчетов и отношений с работниками», в разделах «Заработная плата» и «Учет налога на доходы физических лиц».

Использование плана-графика документооборота обеспечивает прозрачность процесса начисления и выдачи заработной платы, и, как следствие, повышает эффективность управления, регулирует преобразование информации, ее перенос из документа в документ. Предложенные и обоснованные в диссертации основания для начисления заработной платы и других компенсационных и стимулирующих выплат представлены на рис. 3.

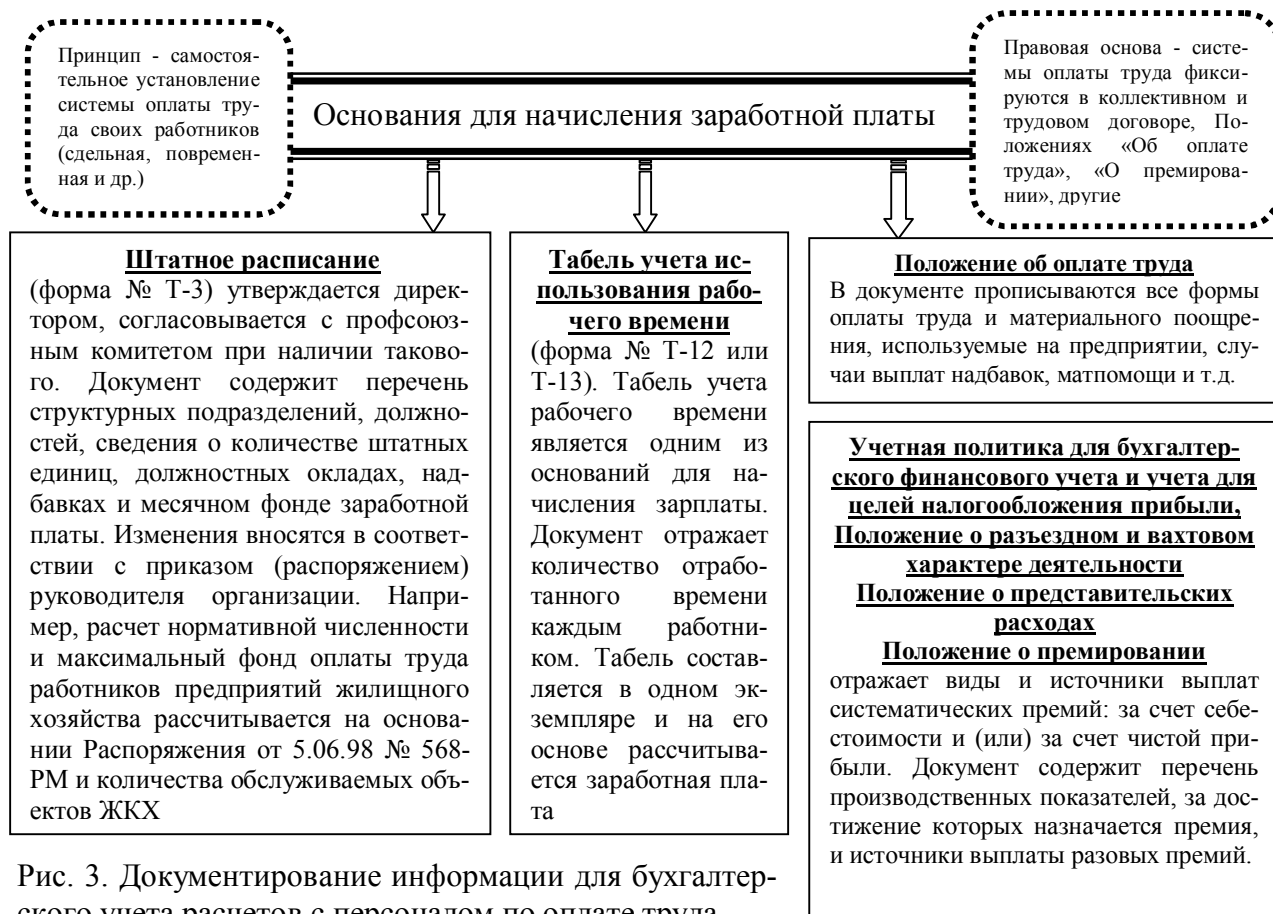


Рис. 3. Документирование информации для бухгалтерского учета расчетов с персоналом по оплате труда

В ходе исследования были разработаны формы регистров, совмещающие методы учета для финансовых и налоговых целей: лицевой счет работника, регистр бухгалтерского учета заработной платы и выплат работникам, регистр учета расчетов по налогу на прибыль. На основании результатов обработки анкет были также разработаны: Положение о премировании, Положение о компенсационных выплатах, Положение о командировках, и адаптирован к отраслевой специфике деятельности обследуемых экономических субъектов Калькулятор исчисления средней заработной платы, пользование которым позволяет руководителям экономических субъектов проводить грамотную зарплатную политику, а бухгалтерам избегать ошибок в расчетах выплат работникам.

Совершенствование информационно-методического обеспечения систем учета и внутреннего контроля предполагает модификацию организационной структуры службы внутреннего контроля, уточнение ее функций и целей деятельности. На рис. 4 проиллюстрирована организационно-функциональная структура службы внутреннего контроля, разработанная в диссертации для ООО «Хеликом», которая может быть использована другими экономическими субъектами сферы услуг. Под структурой управления системой внутреннего контроля экономического субъекта понимаем упорядоченную совокупность принципов управления, устойчивую взаимосвязь подразделений и полноту исполнения ими функций, обеспечивающих качественное развитие бизнеса на основе методологически совершенного бухгалтерского учета и прозрачной отчетности.

Исследование форм организации внутреннего контроля показывает, что в основе системы внутреннего контроля экономического субъекта должен находиться самоконтроль.

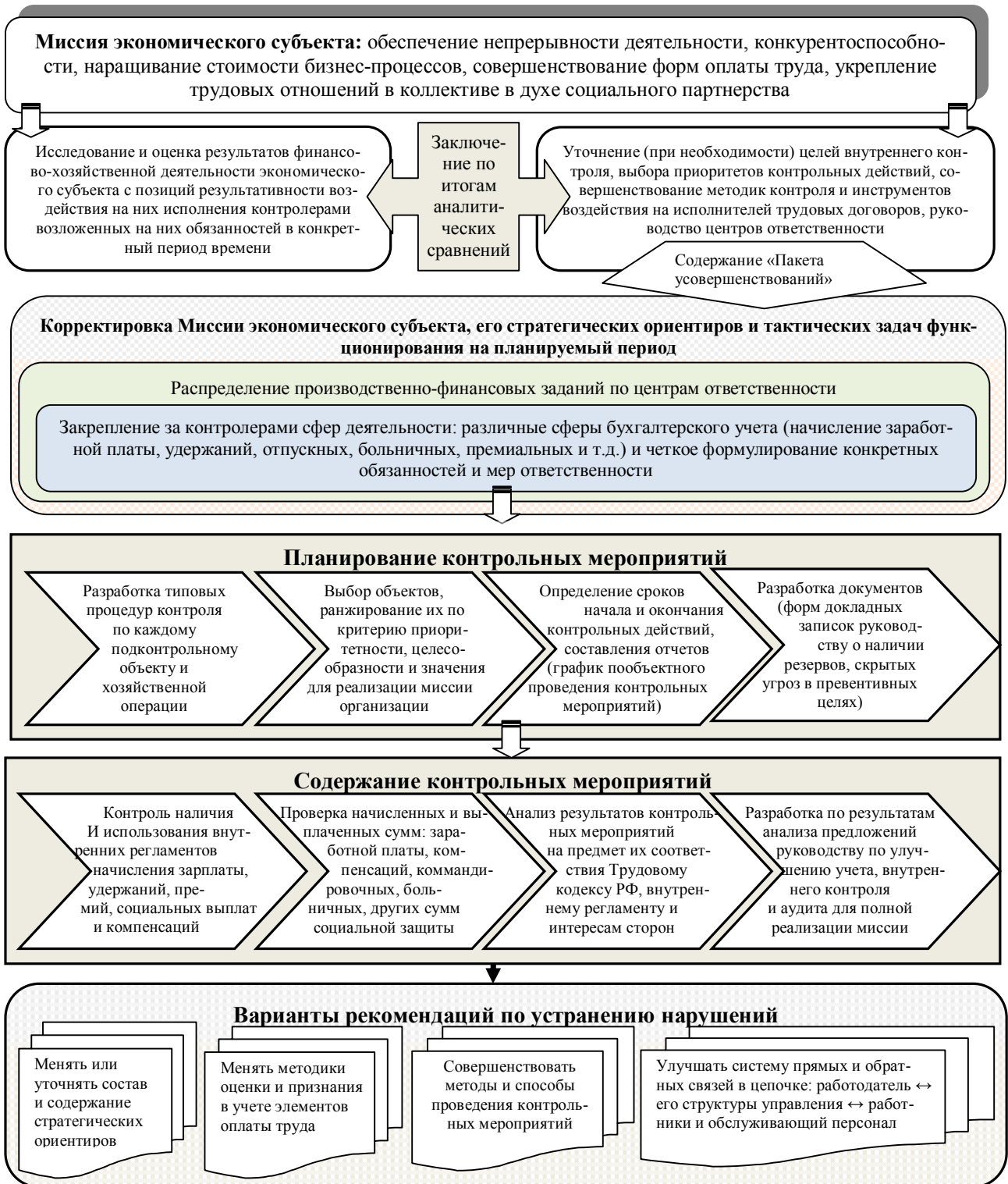


Рис. 4. Роль организационно-функциональной структуры службы внутреннего контроля в реализации миссии экономического субъекта

Двойная запись в бухгалтерии – обязательный элемент самоконтроля. Всеми специалистами экономических отделов должны использоваться средства контроля: документирование и документооборот, нормирование затрат труда, внутрикорпоративное правовое регулирование, система должностных инструкций и др. Наличие прямых и обратных связей экономических служб и отделов, участвующих в сборе, анализе и накоплении кон-

трольной информации, позволяет однозначно интерпретировать факты хозяйственной жизни экономического субъекта, отражаемые в бухгалтерских регистрах.

Характерной особенностью функционирования рекомендуемой в диссертации структуры внутреннего контроля является превращение традиционного контроля за состоянием финансово-хозяйственной деятельности в исследовательский контроль с элементами контроллинга. Это означает, что результаты учетных и аналитико-контрольных операций формируют для руководства экономического субъекта комплексную информацию для разработки и принятия важных управленческих решений, в том числе по выявлению финансовых и налоговых рисков и их минимизации, корректировке стратегических ориентиров развития бизнес-процессов (в случае установления в ходе контроля и анализа отклонений фактических показателей от плановых) и др.

Подчеркнем, что в рамках каждого центра ответственности, который осуществляет процесс управления по соответствующим функциям, должны вырабатываться новые решения по совершенствованию деятельности службы внутреннего контроля. В результате такого совершенствования достигается повышение эффективности финансовой деятельности и улучшение качества исполнения всех бюджетов экономического субъекта. 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 ею невозможен без адекватной системы организации учета, контроля, отчетности и анализа. Эффективный выбор методов учета, анализа и внутреннего контроля, отвечающих решению стратегических задач, предполагает учет влияния отраслевых факторов: содержание затрат, их стоимостная динамика, наличие рабочих мест, миграция работников и др.

Многие работодатели, включая анализируемые в диссертации экономические субъекты, при формировании кадровой политики анализируют состояние рынка труда и существующие параметры оплаты труда. Мировые глобальные информационные сети позволяют работодателям получить исчерпывающую информацию, на основе которой формируются локальные тарифные системы и осуществляется кадровая и зарплатная политики. Так, фонд WageIndicator, созданный в Нидерландах, с 2006 г. собирает данные для Калькулятора зарплат более чем по 50-ти странам мира и занимается сбором информации исключительно при помощи веб-анкеты, доступной на национальных сайтах WageIndicator и заполняемой пользователями на добровольной основе.

Адаптация в диссертации Калькулятора исчисления средней заработной платы основывалась на Постановления Правительства РФ от 24.12.2007 г. № 922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» в редакции постановления Правительства РФ № 916 от 11.11.2009 г. Калькулятор используется при прогнозировании предполагаемых зарплат по конкретно заданному пользователем должностному профилю. Другими словами, он дает ответ на вопрос: сколько предположительно может зарабатывать человек в данной должности. Качество прогноза зависит от точного предоставления информации. Величина заработной платы в Калькуляторе показывается в определенном диапазоне: от минимальной до максимальной, разрыв между ними определяется образованием, стажем работы, уникальностью профессии и другими факторами. При расчете применяется метод медианы, которая является единицей измерения общей тенденции распределения уровня доходов населения. Это сумма, больше которой зарабатывает одна половина населения, и меньше которой - другая. В экономическом анализе и статистике она именуется 50-й процентиль и не зависит от отклоняющихся значений. Медиана (50-й процентиль) - 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.

Значение информационно-методического обеспечения систем бухгалтерского учета, внутреннего контроля и аудита в реализации экономическими субъектами целей стратегического управления бизнес-процессами

Исчерпывающий пакет информации, систематизированной в соответствии с нормативно-правовыми требованиями из регистров бухгалтерского учета для финансовых и налоговых целей и далее сведенной в финансовую отчетность, подвергается изучению специалистами внутренних служб анализа и контроля совместно с руководством экономического субъекта на предмет ее адекватности, ясности, правильности.

Эта информация представляет существенный интерес для внутренних и внешних пользователей финансовой отчетности. Ценность такой информации в том, что на ее основе сам экономический субъект проверяет принятую финансовую стратегию, определяет слабые стороны и принимает управленческие решения по ее совершенствованию.

В условиях конкурентного рынка, предельной подвижности факторов внутренней и внешней экономической среды значение бухгалтерской информации о состоянии расчетов по оплате труда, результатах их контроля и аудита для управления стратегическим развитием экономического субъекта трудно переоценить. От профессионализма бухгалтера зависит его своевременная реакция на изменения законодательства, состава поставщиков и заказчиков, их платежной дисциплины, предпочтений покупателей и руководства экономического субъекта и многих других факторов, определяющих сбор, обработку и фиксирование информации на счетах бухгалтерского учета, ее оценку для последующего отражения в отчетности. Экономически обоснованная и качественно структурированная бухгалтерская информация, подвергнутая анализу и контролю, составляет фундамент бизнес-решений. Данный процесс целесообразно определять как бухгалтерский учет для целей управления бизнесом, хотя в литературе он назван как управленческий учет⁴. Руководствуясь таким мнением, рассмотрим значение модифицированных в диссертации методик учета и контроля для разработки и принятия руководством экономического субъекта соответствующих бизнес-решений по предупреждению и минимизации рисков.

Финансовые и, в их числе, налоговые риски в реальных экономических условиях возникают по самым различным причинам. Одной из них являются неверные расчеты бухгалтером величин заработной платы, начислений и удержаний и связанные с этим ошибки в расчетах налога на доходы физических лиц. Такого рода просчеты чреватые налоговыми доначислениями, потерей экономическим субъектом материальной выгоды (прибыли и доходов). Для реализации стратегической миссии экономические субъекты обязаны внимательно отслеживать ранние симптомы зарождающихся финансовых и налоговых проблем и не допускать рискованных ситуаций. Для этого следует использовать такой современный инструмент управления рисками как Калькулятор внутренней устойчивости, позволяющий своевременно определить точки и контуры потенциальной напряженности, которые могут привести к трудовым конфликтам и нарушению динамического равновесия бизнеса. В этом Калькуляторе воплощены идеи профессора Гарвардской школы бизнеса Роберта Симмонса⁵, которые предполагают кардинальное изменение философии управления персоналом экономического субъекта, его стиля, организационной культуры, ценностей и многого другого. В обследуемых в диссертации экономических субъектах потребовался целый комплекс преобразований содержания внутренних кадровых регламентов, методических усовершенствований в системах бухгалтерского учета, учета для целей исчисления налога на прибыль, внутреннего контроля и формирования показателей финансовой от-

⁴ Углубление в данный теоретический вопрос не составляет цели нашего исследования.

⁵ Р. Симмонс (Robert Simons. *Strategy Questions: A Simple Approach for Better Execution*. 2009. Copyright 2009 © Элитариум: Центр дистанционного образования (www.elitarium.ru).

четности, снижающих риск ведения бизнеса, прежде чем важность современных методов управления персоналом и оплатой труда была оценена их руководством.

В зависимости от специфики отраслевой финансово-хозяйственной деятельности и текущего периода жизненного цикла бизнеса напряженность в управляемых контурах может быть слишком низкой или слишком высокой. Задача бухгалтерии и службы внутреннего контроля своевременно обнаружить эти напряжения, проанализировать причины и разработать соответствующие управленческие решения по их корректировке. Типовой Калькулятор достаточно прост, в нем имеются три ряда «клавиш», соответствующих трем контурам внутреннего напряжения: рост, корпоративная культура и информационное управление. Заполняются эти «клавиши» в зависимости от приоритетности факторов производства: средства, предметы труда и труд на основе экспертных оценок. Информация обрабатывается в режиме Excel. В каждой «клавише» этого калькулятора необходимо выставить оценку по десятибалльной шкале. Результаты суммируются по строкам, а затем выводится общая оценка внутренней рискованности экономического субъекта. Адаптация Калькулятора рисков заключается в дополнении его клавиш позициями Положения по учету расчетов по оплате труда, разработанного в диссертации в соответствии с МСФО. В таком варианте Калькулятор был предложен в ООО «Хеликом» с последующим консультационным сопровождением работников, осваивающих эту методику оценки рисков.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ ОТРАЖЕНЫ В СЛЕДУЮЩИХ НАУЧНЫХ ПУБЛИКАЦИЯХ

Монографии, брошюры, учебные пособия

1. Бодяко А.В. Учет труда и расчетов с персоналом по его оплате. Глава 5 в книге «Бухгалтерский финансовый учет»: учебник / Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарева, Ю.В. Слияков, А.В. Бодяко. - М.: КНОРУС, 2011. - С. 88-108. - 1,4 п.л.
2. Бодяко А.В. Развитие методики учета и внутреннего контроля расчетов по оплате труда: монография. – М.: Информационно-внедренческих центр «МАРКЕТИНГ», 2011. - 135 с. - 8,5 п.л.

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК России:

3. Бодяко А.В. Разработка методики аудита вознаграждений работникам (печатн.) // Вестник университета (Государственный университет управления). – М.: ГУУ, № 8 - 2010. - С. 290-298. - 1,1 п.л.
4. Бодяко А.В. Развитие системы внутреннего контроля вознаграждений работникам в организациях сферы услуг (печатн.) // Вестник университета (Государственный университет управления). – М.: ГУУ, № 16 - 2010. - С. 221-225. - 1,1 п.л.
5. Бодяко А.В. Формирование социальной отчетности организации о вознаграждениях работникам в соответствии с МСФО (печатн.) // Вестник университета (Государственный университет управления). – М.: ГУУ, № 9 - 2011. - С. 279-283. - 0,9 п.л.
6. Бодяко А.В. Формирование отчетности организации о вознаграждениях работникам в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (печатн.) // Микроэкономика – М.: ж. Микроэкономика, № 6 - 2011. - С. 174-180. – 1,1 п.л.

Статьи, опубликованные в других научных сборниках, научно-практических журналах и периодических изданиях

7. Бодяко А.В. (Рогуленко А.В.) Разработка внутрифирменного стандарта «Учет затрат по командировочным расходам» (печатн.) // Реформы России и проблемы управления – 2007: Материалы 22-й Всероссийской научной конференции молодых ученых и студентов. Выпуск 3. Москва, ГУУ, - 2007. - С. 222-224. - 0,5 п.л.

8. Бодяко А.В. (Рогуленко А.В.) Бюджетирование как инструмент управления командировочными расходами (печатн.) // Экономические проблемы современной России: менеджмент и институционализм: Материалы Межвузовской научно-практической конференции. НОУ Московский экономический институт. Некоммерческая организация Национальный научный фонд. Москва, - 2007. - С. 30-35. - 0,4 п.л.

9. Бодяко А.В. Бюджетирование расходов на оплату труда и социальные нужды (печатн.) // Реформы в России и проблемы управления - 2009: Материалы 24-й Всероссийской научной конференции молодых ученых и студентов. Москва, ГУУ, - 2009. - С. 161-163. - 0,4 п.л.

10. Бодяко А.В. Разработка положения по бухгалтерскому учету «Учет вознаграждений работникам» (печатн.) // Актуальные проблемы управления – 2009: Материалы 14-й Всероссийской научно-практической конференции. Москва, ГУУ, - 2009. - С. 205-209. - 0,5 п.л.

11. Бодяко А.В. Разработка рекомендаций по повышению качества аудита расчетов с персоналом по оплате труда (печатн.) // Проблемы управления: Материалы 18-ого Всероссийского студенческого семинара. Москва, ГУУ, - 2010. – С. 24-39. - 0,4 п.л.

12. Бодяко А.В. Изучение и оценка системы внутреннего контроля в организациях сферы услуг (печатн.) // Актуальные проблемы управления – модернизация и инновации в экономике: Материалы 19-ой международной научно-практической конференции. Москва, ГУУ, - 2008. - С. 70-74. - 0,5 п.л.

13. Бодяко А.В. Совершенствование аудиторского контроля вознаграждений работникам (печатн.) // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций: Материалы III Международной научно-практической конференции 23.04.2009 г. Воронеж, Воронежский государственный университет, ЦНТИ, - 2009. - С. 290-293. - 0,4 п.л.

14. Бодяко А.В. Совершенствование документооборота по вознаграждениям работников (печатн.) // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита: Материалы Всероссийской научно-практической конференции. (Финансовая академия при Правительстве РФ. Кафедра бухгалтерского учета. Кафедра аудита и контроля. Кафедра экономического анализа. Байкальский государственный университет экономики и права. Кафедра бухгалтерского учета и аудита). Иркутск: БГУЭП, - 2011. - С. 35-41. - 0,6 п.л.

15. Бодяко А.В. Развитие нормативной базы, регулирующей учет расчетов по вознаграждениям работников (печатн.) // Учетно-аналитические инструменты развития инновационной экономики: Материалы 3 международной научно-практической конференции. Астрахань, ФГОУ ВПО «Астраханский государственный технический университет», - 2010. - С. 205-209. - 0,9 п.л.

16. Бодяко А.В. Представление информации о вознаграждениях работникам в отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (печатн.) // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций: Материалы IV Международной научно-практической конференции 15.04.2011 г. Часть 1. Воронеж, Воронежский ЦНТИ – филиал ФГУ «РЭА» Минэнерго России, - 2011. - С. 15-18. - 0,4 п.л.

17. Бодяко А.В. Совершенствование оформления первичных документов по учету вознаграждений работникам в сфере услуг (печатн.) // Перспективы развития учетно-аналитической работы в предприятиях различных отраслей экономики: Аграрная наука, творчество. Рост. Секция факультета «Бухгалтерский учет и аудит»: Материалы Международной научно-практической конференции 24-25.02.2011 г. Ставрополь, - 2011. - С. 18-21. - 0,4 п.л.