

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное автономное образовательное
учреждение высшего образования
«Южно-Уральский государственный университет
(Национальный исследовательский университет)»
Институт открытого и дистанционного образования
Кафедра «Современные образовательные технологии»

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Заведующий кафедрой
_____ А.В. Прохоров
_____ 2019 г.

Особенности учета, анализ и аудит оплаты труда (на примере ФГУП «ПО
«Маяк»)

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА
ЮУрГУ – 38.03.01.2019.91170 ВКР

Руководитель работы
д.э.н., профессор кафедры СОТ
_____ Е.А. Попова
_____ 2019 г.

Автор работы
студент группы ДО–589
_____ А.В. Краева
_____ 2019 г.

Нормоконтролер
ст. преподаватель кафедры СОТ
_____ Е.Н. Бородина
_____ 2019 г.

Челябинск 2019

АННОТАЦИЯ

Краева А.В. Особенности учета, анализ и аудит оплаты труда (на примере ФГУП «ПО «Маяк»). – Челябинск: ЮУрГУ, 2019, ДО–589, 74 с., 5 ил., 23 табл., библиогр. список – 50 наим., 3 прил., 13 л. плакатов ф. А4.

Объектом выпускной квалификационной работы является Федеральное государственное унитарное предприятие «Производственное объединение «Маяк».

Цель выпускной квалификационной работы – разработка рекомендаций по совершенствованию организации оплаты труда на ФГУП «ПО «Маяк» по итогам аудиторской проверки.

В выпускной квалификационной работе изучены теоретические основы организации бухгалтерского учета и особенности расчётов с персоналом по оплате труда на предприятии, проведён анализ расходов по оплате труда, разработаны рекомендации по улучшению организации учета оплаты труда.

Результаты выпускной квалификационной работы, в частности разработанные рекомендации по совершенствованию организации расходов на оплату труда ФГУП «ПО «Маяк», могут быть использованы при формировании стратегий экономического развития предприятия.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	6
1 ЗАРАБОТНАЯ ПЛАТА КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА И АНАЛИЗА	7
1.1 Виды, формы и системы оплаты труда на ФГУП «ПО «Маяк».....	7
1.2 Теоретические основы учета расчетов по оплате труда.....	14
1.3 Методика анализа трудовых ресурсов и заработной платы.....	20
2 ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА И АНАЛИЗ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА НА ПРЕДПРИЯТИИ ФГУП «ПО «МАЯК».....	27
2.1 Организационно-экономическая характеристика ФГУП «ПО «Маяк»...	27
2.2 Организация учета расчетов по оплате труда на ФГУП «ПО «Маяк».....	32
2.3 Анализ трудовых ресурсов и заработной платы.....	42
3 АУДИТ ОПЛАТЫ ТРУДА НА ПРЕДПРИЯТИИ ФГУП «ПО «МАЯК»....	52
3.1 Планирование аудита расчетов по оплате труда ФГУП «ПО «МАЯК»	52
3.2 Результаты аудиторской проверки расчетов по оплате труда.....	58
3.3 Рекомендации по совершенствованию организации учета оплаты труда по итогам аудиторской проверки	63
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	65
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК.....	67
ПРИЛОЖЕНИЯ	
ПРИЛОЖЕНИЕ А. Табель учета рабочего времени.....	70
ПРИЛОЖЕНИЕ Б. Бухгалтерский баланс.....	71
ПРИЛОЖЕНИЕ В. Отчет о финансовых результатах.....	73

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы. Заработная плата работников всегда остаётся значимым элементом для работодателя. Все экономические процессы, происходящие в стране, напрямую связаны с инфляционными ожиданиями, и, как правило, индексированием заработной платы работников. Заработная плата, являясь основным источником дохода работников на предприятиях различных организационно-правовых форм, требует постоянного пересмотра должностных окладов, стимулирующих выплат и надбавок. Организация бухгалтерского учёта в организациях и на предприятиях различных организационно-правовых форм, формирование фонда оплаты труда, проведение контроля за формированием фонда оплаты труда определило актуальность темы исследования в работе.

Для того чтобы оценить состояние порядка расчётов, связанных с формированием оплаты труда на предприятии, необходимо проводить внутренний аудит. Именно по результатам аудиторской проверки можно выявить недостатки, связанные с порядком начисления заработной платы, дать рекомендации по их устранению.

В связи с тем, что данные по предприятию ФГУП «ПО «Маяк» составляют коммерческую тайну, отчётная информация была заменена условными цифрами, но с сохранением правильной разрядности, надбавками, доплатами и т. д.

Объект выпускной квалификационной работы – Федеральное государственное унитарное предприятие «Производственное объединение «Маяк» (далее по тексту ФГУП «ПО «Маяк»).

Предмет выпускной квалификационной работы – особенности учета, анализ и аудит оплаты труда на предприятии ФГУП «ПО «Маяк».

Цель выпускной квалификационной работы – разработка рекомендаций по совершенствованию организации учета оплаты труда на ФГУП «ПО «Маяк» по итогам аудиторской проверки.

Задачи выпускной квалификационной работы:

- изучить теоретические основы организации бухгалтерского учета по оплате труда на предприятии;
- изучить особенности расчётов с персоналом по оплате труда на предприятии;
- оценить ведение бухгалтерского учета по оплате труда на предприятии;
- провести анализ расходов с персоналом по оплате труда;
- разработать рекомендации по улучшению организации учета оплаты труда.

Результаты выпускной квалификационной работы имеют практическую значимость и могут быть использованы на ФГУП «ПО «Маяк» при формировании стратегий экономического развития предприятия.

1 ЗАРАБОТНАЯ ПЛАТА КАК ОБЪЕКТ УЧЕТА И АНАЛИЗА

1.1 Виды, формы и системы оплаты труда на ФГУП «ПО «Маяк»

Проблемам формирования фонда оплаты труда уделяют многие отечественные, а также зарубежные авторы в своих научных работах. Ведь в современных рыночных условиях хозяйствования формирование фонда оплаты труда работников на предприятиях, независимо от сфер деятельности, является одной из значимых задач для работодателя.

Работая с наёмными работниками, каждый работодатель должен строить такие механизмы по формированию фонда оплаты труда, которые носили бы системный подход. К этому также обязывает и тот факт, что постоянно меняющиеся в нашей стране механизмы рыночных отношений, изменения нормативного регулирования в законодательстве оплаты труда, требуют разработок эффективных схем для формирования фонда оплаты труда на предприятиях.

Не секрет, что в российской экономике возникают проблемы оплаты труда на многих промышленных предприятиях в условиях кризиса. Решение данной проблемы напрямую зависит от повышения эффективности производственных процессов, изучение потребительского спроса, поиска заключения новых схем сотрудничества с другими производствами, с поставщиками на более выгодных условиях сотрудничества и т. д.

Заработная плата для большей части населения нашей страны является единственным источником дохода. Не каждый может позволить себе заниматься бизнесом по ряду причин, и, являясь простым работником, к примеру, промышленного предприятия, напрямую заинтересован в достойной заработной плате. От данного фактора будет зависеть увеличение уровня, качества жизни населения, формирование здорового социального, психологического климата в обществе.

В кризисный период для любого промышленного предприятия необходимо не только определять пути выхода на рынок, но и разрабатывать более эффективные схемы формирования фонда оплаты труда, а не наоборот. Ведь заработная плата для работников будет являться стимулом движения результативности труда, и, конечно же, процесса производства в целом.

Также следует отметить, что формирование фонда оплаты труда является, как правило, составной частью в области управления предприятием в целом. Заработная плата работников, являясь вознаграждением за трудовые показатели в денежной форме, должна в полной мере обеспечивать воспроизводство рабочей силы в соответствии с законодательным регулированием и отраслевым стандартам.

Заработная плата для работодателя, как правило, является одной из расходной части статей затрат, а значит должна быть мощным, важным стимулом заинтересованности работников в материальном плане к выполнению плановых показателей. Ведь работник получает заработную плату, как правило, за

выполненный объём работ. В идеальном аспекте оплата труда работников должна полностью и целиком зависеть не только от объёма, но и от качества выполненных работ. При этом необходимо учитывать квалификационный уровень подготовки работника, умения и навыки, затраченные им усилия.

Для любого работодателя важным и главным аспектом остаётся строить систему взаимоотношений с работниками по формированию зарплаты на таких отношениях, которые бы регулировались законом, эти отношения оставались бы открытыми и прозрачными для любого работника.

Система оплаты труда любого работодателя устанавливается в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права [4].

Это означает, что условия оплаты труда у каждого работодателя должны основываться на тех гарантиях, которые предусмотрены Трудовым кодексом Российской Федерации, законами федерального уровня, указами Президента РФ, постановлениями Правительства РФ и другими нормативными правовыми актами. Основными системами оплаты труда являются повременная, сдельная и аккордная таблица 1.

Таблица 1 – Системы оплаты труда и соответствующие формы заработной платы

Системы оплаты труда	
Сдельная система оплата труда:	Повременная система оплаты труда:
прямая сдельная	простая повременная
сдельно- премиальная	повременно-премиальная
сдельно-прогрессивная	
аккордная	
косвенно-сдельная	
сдельно-регрессивная	
индивидуальная	
коллективная (бригадная)	

Исходя из основных измерителей труда (рабочее время и количество изготовленной продукции) на предприятии ФГУП «ПО «Маяк» установлены две основные формы оплаты труда:

- повременная;
- сдельная.

Сдельная – оплата начисляется в заранее установленном размере за каждую единицу выполненной работы или изготовленной продукции с учётом их качества, сложности и условий труда [23].

Сдельная оплата труда направлена на улучшение объемных показателей работы. Ее целесообразно использовать при наличии количественных показателей работы, необходимости увеличить выработку и объем работы, возможности точного нормирования объемов (количества) выполняемых работ, необходимости стимулировать работников к дальнейшему увеличению количества продукции, услуг или работ.

При повременной системе оплаты труда работникам устанавливаются нормированные задания. Для выполнения отдельных функций и объёмов определённых заданий, выполнения работ могут быть установлены нормы обслуживания.

Повременная система оплаты труда стимулирует, прежде всего, повышение квалификации работников. Ее применение целесообразно на рабочих местах структурных подразделений организаций (цеха, участки и т. д.), где обеспечение высокого качества продукции, услуг является главным показателем работы, на конвейерных линиях с регламентированным ритмом, где труд не поддается точному нормированию и выработка не является основным показателем, на работах по обслуживанию оборудования, станков и т. д.

На практике часто различают простую повременную систему оплаты труда, а также повременно-премиальную систему [46]:

- при простой повременной системе оплаты труда, начисление заработной платы проводится, как правило, за определённое количество отработанного времени независимо, при этом, от количества выполненных работ;
- повременно-премиальная система оплаты труда предусматривает не только начисление заработной платы за отработанное время, но и выплаты премий за качество выполняемых работ.

Выбор повременной или сдельной форм оплаты труда на ФГУП «ПО «Маяк» зависит от конкретных условий производства, отражается в штатных расписаниях структурных подразделений, утвержденных генеральным директором.

При повременной форме оплаты труда заработная плата работника определяется в соответствии с его окладом (должностным окладом)/ тарифной ставкой за фактически отработанное время.

Повременно оплачивается:

- труд руководителей, специалистов и служащих;
- труд рабочих, занятых на работах, где использование оплаты труда за количество изготовленной продукции нецелесообразно. Рабочие в этом случае именуется «рабочие-повременщики».

При сдельной форме оплаты труда заработок работникам, как правило, начисляется за определённую единицу выпущенной или изготовленной продукции с учётом качественных показателей, сложности, а также условий труда. Рабочие в этом случае именуется «рабочие-сдельщики».

В зависимости от способа определения заработка работника (по индивидуальным или групповым показателям) сдельная форма оплаты труда может быть индивидуальной или коллективной (бригадной) [33].

При индивидуальной сдельной системе оплаты труда заработок работника зависит от количества произведённой им годной продукции и сдельной расценки за единицу продукции.

При коллективной (бригадной) сдельной оплате труда заработок каждого работника ставится в прямую зависимость от количества годной продукции (работ), произведённой всем коллективом, и ее сдельной расценки.

Основными элементами заработной платы являются:

- оклад (должностной оклад)/ тарифная ставка – выплачивается ежемесячно;
- интегрированная стимулирующая надбавка (далее по тексту ИСН) – выплачивается ежемесячно;
- доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных;
- годовая премия – устанавливается для всех работников;
- разовая премия.

Ежемесячная заработная плата работника состоит из:

- оклада/ тарифной ставки;
- ИСН;
- компенсационных выплат.

Ежемесячное начисление заработной платы работникам, как правило, начисляется [50]:

- на основании «Табеля учёта рабочего времени» за фактически отработанное время при повременной системе оплаты труда;
- на основании «Рабочего листка» учитывая сдельные расценки за фактически выполненные объёмы работ при сдельной системе оплаты труда.

Рассмотрим порядок начисления среднего значения заработной платы.

Средний дневной заработок рассчитывается по формуле (1)

$$ЗП_{СР} = ЗП_{Ф} / 12 \text{ мес} / 29,3, \quad (1)$$

где $ЗП_{СР}$ – среднедневной заработок;

$ЗП_{Ф}$ – начисленная фактически сумма за расчётный период времени;

29,3 – среднее значение календарных дней за месяц.

Средний месячный заработок рассчитывается по формуле (2)

$$ЗП_{СР.МЕС.} = ЗП_{СР} \cdot 30,4, \quad (2)$$

где $ЗП_{СР.МЕС.}$ – средний месячный заработок.

Рассмотрим порядок начисления пособия по временной нетрудоспособности. Как правило, порядок исчисления пособия работникам предприятия состоит за счёт средств работодателя (страхователя) за первые три дня временной нетрудоспособности, а уже начиная с 4-го дня за счёт средств Фонда социального страхования [5].

Учитывая непрерывность работы работника на предприятии, иными словами в зависимости от стажа работы сумма пособия по временной нетрудоспособности выплачивается в размере, не превышающем МРОТ за полный календарный месяц, при условии, что работник отработал не менее 6 месяцев [8].

Сумма МРОТ (минимального размера оплаты труда) с 1 января 2018 года составляла 9489 руб., а с 1 мая 2018 года 11 163 руб.

С 1 января 2019 года минимальный размер оплаты труда стал равным прожиточному минимуму и составит 11 280 руб.

Среднедневной заработок по МРОТ рассчитывается по формуле (3)

$$СДЗ_{МРОТ} = \frac{МРОТ \cdot 24}{730 \text{ дней}}, \quad (3)$$

где $СДЗ_{МРОТ}$ – среднедневной заработок по МРОТ.

Необходимо отметить, что для расчета $СДЗ$ по МРОТ берется последний утвержденный размер минимальной оплаты, хотя и рассчитывается $СДЗ$ за 2 года.

Рассмотрим порядок определения среднедневного заработка работников. Размер среднего дневного заработка, как правило, на предприятии бухгалтерской службой определяется путём деления суммы начисленной заработной платы за два предшествующих календарных года на 730. Даже если работник отработал неполный год (брал отпуск без сохранения заработной платы) всегда в знаменателе будет стоять 730.

Для всех наступивших в 2019 году страховых случаев средний заработок определяется исходя из 2017 и 2018 годов.

Исключение сделано для лиц, которые находились в 2017–2018 гг. в отпуске по беременности и родам или в отпуске по уходу за ребёнком.

Они имеют право по заявлению заменить этот период предшествующим годом или предшествующими годами.

При расчете пособия по нетрудоспособности нужно принимать во внимание, что сумма заработка за год не должна быть выше установленной величины, с которой осуществляются страховые взносы.

Постановлением Правительства РФ от 29.11.2016 № 1255 в 2017 г. она была утверждена в размере 755 000 руб., в 2016 г. была равна 718 000 руб., а в 2018 г. установлена на уровне 815 000 руб. (постановление Правительства РФ от 15.11.2017 № 1387).

Максимальный среднедневной заработок при расчете больничного пособия в 2019 году рассчитывается по формуле (4)

$$СДЗ_{МАХ} = \frac{(755\ 000\ \text{руб.} + 815\ 000\ \text{руб.})}{730\ \text{дней}} = 2150,68\ \text{руб.}, \quad (4)$$

где $СДЗ_{МАХ}$ – максимальный среднедневной заработок.

Каждый работник предприятия получает расчётный листок со сведениями в конце месяца:

- о составных частях его заработной платы за соответствующий период;
- размерах и основаниях произведенных удержаний;
- общей денежной сумме, подлежащей выплате.

Выплата сумм, причитающихся работнику от работодателя на момент прекращения трудового договора, производится не позднее дня увольнения работника.

ИСН вводится в качестве инструмента, позволяющего установить работнику заработную плату, соответствующую уровню развития его компетенций и результативности труда.

ИСН применяется для дифференциации заработной платы работников на основе результатов оценки профессионального статуса.

Начисляется за фактически отработанное время и выплачивается ежемесячно.

Размер ИСН зависит от присвоенного работнику профессионального статуса
таблица 2.

Таблица 2 – Интегрированная стимулирующая надбавка

Статус	Интегрированная стимулирующая надбавка, %
1	15
2	30
3	45
4	60
5	70

Размер ИСН не является постоянно величиной и может быть изменен:

- в связи с переоценкой должности или профессии;
- с учётом ежегодной оценки профессиональных статусов работников.

Компенсационные выплаты включают в себя совокупность доплат и надбавок, которые устанавливаются в случаях выполнения работ в условиях, отклоняющихся от нормальных, а также на основании действующей законодательной базы, а также отраслевыми соглашениями и коллективным договором.

Начисление зарплаты работников, занятых на работах в местностях с особыми климатическими условиями производится в соответствии со ст. 148 Трудового кодекса Российской Федерации и осуществляется посредством применения районного коэффициента (надбавки, обусловленной районным регулированием оплаты труда) к заработной плате [4].

Постановлением Государственного комитета Совета Министров СССР и Секретариата ВЦСПС по вопросам труда и заработной платы от 02.11.1964 № 544/32сс «Об утверждении районных коэффициентов к заработной плате работников просвещения, здравоохранения, жилищно-коммунального хозяйства, торговли и общественного питания и других отраслей народного хозяйства, занятых обслуживанием предприятий и организаций Государственного производственного комитета по среднему машиностроению СССР и Государственного комитета по использованию атомной энергии СССР» установлен районный коэффициент к заработной плате на территории ЗАТО г. Озерска в размере 1,3 (30 %).

На основании Трудового кодекса Российской Федерации «оплата труда работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, устанавливается в повышенном размере. Для работников предприятия, занятых на указанных работах, повышенная оплата производится в виде доплаты за условия труда» [4].

Доплаты за условия труда устанавливаются в размерах к окладу (должностному окладу) или тарифной ставке:

- в пределах 12 % – на работах (в производствах) с тяжёлыми и вредными условиями оплаты труда;
- в пределах 24 % – на работах (в производствах) с особо тяжёлыми и особо вредными условиями оплаты труда;
- в пределах 36 % – на работах (в производствах) со специальными условиями оплаты труда.

С целью предоставления социальных гарантий работникам, допущенным к государственной тайне, на постоянной основе производится ежемесячная процентная надбавка к окладу (должностному окладу)/ тарифной ставке работника, в зависимости от степени секретности сведений.

Таблица 3 – Надбавка работникам, допущенным к государственным тайнам

За работу со сведениями имеющими степень секретности	Размер ежемесячной надбавки к окладам/тарифным ставкам, %
«Особой важности»	75
«Совершенно секретно»	50
«Секретно»	15

Также производится ежемесячная процентная надбавка к окладу (должностному окладу)/ тарифной ставке работникам структурных подразделений по защите государственной тайны за стаж работы в этих подразделениях.

Таблица 4 – Надбавка за стаж работникам по защите государственной тайны

При стаже работы в структурных подразделениях по защите государственной тайны, лет	Размер ежемесячной надбавки к окладу (должностному окладу)/ тарифной ставке, %
От 1 до 5	10
От 5 до 10	15
От 10 и более	20

Доплаты за работу в ночное и вечернее время устанавливаются работникам с целью материальной компенсации за труд в ночное и вечернее время на основании графиков работы и (или) приказов о привлечении к работе в ночное и вечернее время.

В соответствии:

- со статьей 96 Трудового кодекса Российской Федерации ночным считается время с 22-00 до 06-00 часов.
- с коллективным договором вечерним считается время с 18-00 до 22-00 часов.

Доплата при сменной работе устанавливается работникам с целью материальной компенсации за работу в непрерывно действующих производствах в сменном режиме.

Сменный график работы вводится в тех случаях, когда длительность производственного процесса превышает допустимую продолжительность ежедневной работы. Ночной считается смена, в которой не менее 50 % продолжительности смены приходится на ночное время.

Вечерней сменой считается смена, непосредственно предшествующая ночной.

Привлечение работников к сверхурочной работе происходит со строгим соблюдением требований статьи 99 Трудового кодекса Российской Федерации и оформляется приказом по предприятию.

В соответствии с коллективным договором каждый час сверхурочной работы оплачивается в двойном размере, исходя из оклада (должностного оклада)/ тарифной ставки и ИСН работника.

По желанию работника сверхурочная работа вместо повышенной оплаты может компенсироваться предоставлением дополнительного времени отдыха, но не менее времени отработанного сверхурочно.

Привлечение работников к работе в выходные и нерабочие праздничные дни осуществляется в соответствии с требованиями статьи 113 Трудового кодекса Российской Федерации и оформляется приказом по предприятию [4].

Порядок начисления заработной платы за работу в выходные и нерабочие праздничные дни установлен Трудовым кодексом Российской Федерации и определяется исходя из оклада (должностного оклада) и тарифной ставки с учётом ИСН. По желанию работника, работавшего в выходной или нерабочий праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха. В этом случае работа в нерабочий праздничный день оплачивается в одинарном размере, а день отдыха оплате не подлежит.

1.2 Теоретические основы учета расчетов по оплате труда

Приступая к изучению вопросов, связанных с расчётными операциями и порядком ведения документооборота на счетах бухгалтерского учёта по расчётам с персоналом по начислению и выплате заработной платы, обратимся к законодательной базе, на основе которой происходит регулирование оплаты труда на предприятиях.

Федеральный закон № 402–ФЗ является основным законодательным актом, регулирующим порядок ведения бухгалтерского учёта на предприятии.

Именно данный закон является основой в области организации ведения бухгалтерского учёта объектов, имущества субъектов хозяйствования, в том числе регулирования вопросов, связанных с оплатой труда. Регулирует организацию не только бухгалтерского учёта, но порядок составления бухгалтерской финансовой отчётности всеми субъектами хозяйствования [9].

Следует отметить, что на предприятии применяется система законодательного регулирования, связанного с начислением страховых взносов.

1. Закон Федерального уровня № 255–ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством».

Данной законодательной базой предусмотрен порядок для выполнения субъектами хозяйствования своих обязательств в области социального вида страхования граждан, на случай их временной потери трудоспособности, а также в связи с материнством. Законом определён порядок исчисления пособий по листкам нетрудоспособности, пособий по уходу за детьми. Данный закон не рассматривает вопросы, связанные с исчислением и обеспечением граждан пособиями в связи с несчастными случаями на производстве, а также с профессиональными заболеваниями [5].

Как правило, Федеральным законом № 125–ФЗ предусмотрен порядок исчислений пособий для граждан, связанных с несчастными случаями на производстве, а также в результате приобретения профессиональных заболеваний.

2. Федеральный закон от № 212–ФЗ предусматривает порядок уплаты страховых взносов работодателем в Пенсионный фонд РФ, в Фонд социального страхования, а также в Фонд обязательного медицинского образования [7].

3. Федеральный закон № 343–ФЗ предусматривает отражение информации об изменениях в законодательной базе, направленной на социальное страхование граждан. В частности в качестве дополнений в области социального страхования граждан дополняет данным законом содержание об осуществлении проверок и сведений о страхователе, выдавшем застрахованному лицу справку о сумме начисленной заработной платы, а также иных выплат для исчисления пособий, связанных с временной нетрудоспособностью, беременности и родам, путём запроса в органы страховщика (территориальные органы страховщика), которые занимаются вопросами нормативного регулирования в области порядка исчисления страхового пособия [8].

Для организации учёта кадрового состава на предприятии, а также для начислений и выплат заработной платы используются унифицированные формы первичных документов учёта, утверждённых Госкомстатом России [10].

Так к таким документам по учёту кадрового состава относятся:

- № Т-1 «Приказ (распоряжение) о приёме сотрудника»;
- № Т-2 «Личная карточка работника»;
- № Т-3 «Штатное расписание»;
- № Т-4 «Учётная карточка научного, научно-педагогического работника»;
- № Т-5 «Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу»;
- № Т-6 «Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику»;
- № Т-7 «График отпусков»;
- № Т-9 «Приказ (распоряжение) о направлении работнику в командировку»;
- № Т-10а «Служебное задание для направления в командировку и отчёт о выполнении»;
- № Т-11 «Приказ (распоряжение) о поощрении работника».
- По учёту рабочего времени и расчётов с персоналом по оплате труда [10]:
- № Т-12 «Табель учёта рабочего времени и расчета оплаты труда»;
- № Т-13 «Табель учёта рабочего времени»;
- № Т-49 «Расчётно-платёжная ведомость»;
- № Т-51 «Расчётная ведомость»;
- № Т-53 «Платёжная ведомость»;
- № Т-53а «Журнал регистрации платёжных ведомостей»;
- № Т-54 «Лицевой счёт»;
- № Т-60 «Записка-расчёт о предоставлении отпуска работнику»;
- № Т-61 «Записка-расчёт при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)»;
- № Т-73 «Акт о приёме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы».

На предприятии для учёта начисления зарплаты используется синтетический 70 счёт учёта «расчёты с персоналом по оплате труда». По кредитовому обороту на данном счёте на предприятиях коммерческого назначения, отражаются следующие виды начисленных выплат [12]:

- заработной платы персоналу;
- пособий, премий и стимулирующих выплат;
- выплат компенсационного характера;
- начисленных сумм к уплате в бюджетные фонды по расчётным операциям налога на доходы физических лиц;
- начисленных сумм к уплате во внебюджетные фонды по расчётным операциям социального страхования;
- начисления отпускных, за счёт ранее созданного резерва и т. д.

Как видно из представленной информации, по кредиту у предприятия по счёту учёта 70 происходят начисления, связанные с оплатой труда персонала, и, тем самым, формируется кредиторская задолженность по данному счёту.

Рассмотрим, каким образом по дебету формируются у предприятия суммы по 70 счёту учёта «расчёты с персоналом по оплате труда» [11].

По дебетовым оборотам 70 счёта учёта «расчёты с персоналом по оплате труда» отражаются, как правило, выплаченные, ранее начисленные суммы заработной платы, пособий, премий и т. д. При этом, по дебету данного счёта учёта могут быть отражены ранее начисленные, но не выплаченные в определённый срок (как правило, это происходит в случае неявки получателей средств). В корреспонденции со счётом учёта 70 «расчёты с персоналом по оплате труда» по кредиту в данном случае выступает счёт 76 «расчёты с разными дебиторами и кредиторами» [48].

Сформированный остаток при этом, а это кредитовое сальдо по данному счёту у предприятия формирует остаток задолженности перед персоналом по выплате заработной платы.

Операции по начислению, а также распределению оплаты труда в корреспонденции с кредитом счёта учёта 70, включаемой в издержки производства и обращения, оформляются на предприятии следующими бухгалтерскими записями:

- дебет счёта учёта 20 «основное производство» (по начислению заработной платы основной категории производственных рабочих);
- дебет счёта учёта 23 «вспомогательное производство» (по начислению оплаты труда рабочим вспомогательного производства);
- дебет счёта учёта 25 «общепроизводственные расходы» (по начислению оплаты труда работникам цеховых производств);
- дебет счёта учёта 26 «общехозяйственные расходы» (по начислению оплаты труда персонала административно-управленческого аппарата);
- дебет счёта учёта 29 «обслуживающие производства и хозяйства» а также счетов учета 44, 45, 91 и т. д.

Рассмотрим порядок начисления пособий на предприятии. Для исчисления сумм пособий за счёт социального страхования предназначен 69 синтетический счёт учёта «расчёты по социальному страхованию».

Согласно действующего законодательства, все субъекты хозяйствования, в том числе и ФГУП «ПО «Маяк», работающими с работниками, и, следовательно, производящие начисления в виде заработной платы, независимо от организации системы налогообложения обязаны проводить начисления страховых взносов в территориальные фонды социального страхования.

Размер страховых взносов по общим тарифам [7]:

- обязательное пенсионное страхование (далее по тексту ОПС) – 22 %;
- обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством (далее по тексту ОСС) – 2,9 %;
- обязательное медицинское страхование (далее по тексту ОМС) – 5,1 %.

Для учёта по взносам на обязательное пенсионное страхование, в фонд социального страхования, фонд обязательного медицинского страхования применяется также 69 синтетический счёт учёта «расчёты по социальному страхованию и обеспечению».

Следует также отметить, что на предприятии формируется премиальный фонд для выплаты премий, материальной помощи. При этом действуют синтетические счета учёта 91 «прочие доходы и расходы», счёт учёта 84 «нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)», счёт учёта 86 «целевое финансирование средств». Данные счета учёта также находят отражение по кредиту синтетического счёта учёта 70 «расчёты с персоналом по оплате труда».

На предприятии ФГУП «ПО «Маяк», с целью оптимизации по налогообложению для целей налогового учёта создаётся резерв на оплату отпускного вознаграждения работников предприятия. Для организации ведения бухгалтерского учёта по созданию резерва на отпуск учётной политикой предприятия предусмотрен синтетический счёт учёта 96 «резервы предстоящих расходов». По кредиту данного счёта учёта отражаются начисленные ранее резервируемые суммы на выплату отпусков по дебету счетов учёта 20, 23, 25, 26, 29, 44.

По мере того, как работнику данного предприятия предоставляется, согласно графика отпусков отпуск, ранее резервируемые суммы отпускного вознаграждения списываются на уменьшение, за счёт ранее созданного резерва.

На счётах бухгалтерского учёта следует отразить запись:

- Дебет счёта 96 Кредит счёта 70 – начислены отпускные за счёт ранее созданного резерва.

Порядок формирования оценочных обязательств по вознаграждениям работников [17].

Настоящий порядок устанавливает методику отражения в бухгалтерском учёте организации оценочных обязательств по вознаграждениям работникам:

- 1) по оплате отпусков работников;
- 2) по оплате вознаграждений по итогам работы за год.

Оценочные обязательства по оплате отпусков работников и по выплате вознаграждений по итогам работы за год отражаются на счёте учёта резервов предстоящих расходов. Для того чтобы для целей учёта можно было признать оценочное обязательство, его сумму необходимо включать в состав расходов по основному виду деятельности либо на расходы, связанные с прочими операциями.

При этом следует помнить, что к синтетическому счёту учёта 96 «резервы предстоящих расходов» следует открывать и вести аналитику (открывать аналитические счета) по каждому виду создания оценочного обязательства по годам его начисления и списания [49].

Несмотря на то, что оценочные обязательства отражаются на синтетическом счёте учёта 96 «резервы предстоящих расходов», с 1 января 2011 года в бухгалтерском учёте понятие «резервы на предстоящую оплату отпусков работникам» уже не применяется. Связано это с отменой п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности, утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н. Таким образом, перед бухгалтером больше не ставится цель равномерного включения предстоящих расходов (в том числе и на предстоящую оплату отпусков) в издержки производства или обращения.

Проводки по оценочным обязательствам приведены в таблице 5.

Таблица 5 – Синтетический учёт оценочных обязательств по отпускам, взносам и ключевым показателям эффективности (далее по тексту КПЭ)

Содержание операции	Проводка
Начислен резерв отпусков и страховых взносов	Дебет 20 (23,25, 26, 44) Кредит 96.12.1 Дебет 20 (23,25, 26, 44) Кредит 96.11.2
Выплата отпускных и КПЭ за счет резерва	Дебет 96.12.1 Кредит 70 Дебет 96.11.1 Кредит 70
Сформированы страховые взносы на выплату	Дебет 96.12.2 Кредит 69 Дебет 96.11.2 Кредит 69

Списание оценочного обязательства по оплате отпусков. Оценочное обязательство погашается по мере фактического начисления сумм отпускных, причитающихся к выплате при использовании отпуска, компенсации за часть отпуска, превышающую 28 календарных дней, компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении, а также страховых взносов в государственные внебюджетные фонды и взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, относящихся к вышеперечисленным выплатам.

На счетах бухгалтерского учёта сумма оценочных обязательств, связанных с оплатой отпусков, отражается в пятом разделе баланса предприятия, а, именно в разделе краткосрочных обязательств [26].

Порядок списания суммы оценочного обязательства по выплате вознаграждений по итогам работы за год. Как правило, сумма начисленного оценочного обязательства на счетах учёта погашается по мере его фактического начисления, сумм вознаграждений по итогам работы за год (включая страховые

взносы в государственные внебюджетные фонды и взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний), в отношении которых было сформировано обязательство [19].

В случае если сумма созданного в предыдущий отчетный год оценочного обязательства отличается от суммы фактически выплаченного в текущем году вознаграждения по итогам работы за предыдущий год, возникающая разница подлежит единовременному включению в состав прочих доходов и расходов на дату начисления окончательной суммы вознаграждения [44].

Следует отметить, что при начислениях сумм в качестве ежегодных, а также дополнительных отпусков, данные суммы включаются в состав фонда оплаты труда в том отчетном периоде (месяце начисления), только в той сумме, которая приходится на дни отпускного вознаграждения за данный месяц. При этом в случае переходящих остатков части отпускного вознаграждения на следующий отчетный месяц будет отражаться уже как сумма выданного аванса, с использованием 70 счёта учёта по дебету в корреспонденции по кредиту с использованием 50 счёта учёта.

При этом, как правило, уже в следующем отчетном месяце, данную начисленную сумму необходимо включить в состав оплаты труда работников предприятия, и отразить записью с кредита счёта учёта 70 «расчёты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счётами учёта вспомогательных затрат, или же счёта учёта 96 «резервы предстоящих расходов» [21].

Рассмотрим порядок проведения удержаний из начисленной заработной платы работникам предприятия. Согласно законодательному регулированию фонда оплаты труда, в качестве обязательной суммы удержания является налог на доходы физических лиц, а также начисления по имеющимся исполнительным листам. Основной законодательной базой, регулирующей порядок уплаты налога на доходы физических лиц, является Налоговый кодекс РФ (по тексту далее НК РФ). Согласно данному законодательному документу, установлена налоговая ставка на доходы физических лиц, в частности, по начисленной заработной плате в размере 13 %. При этом следует отметить, что порядок удержания алиментов с работников предприятия регулируется Семейным кодексом РФ [3].

В качестве объекта налогообложения учитываются суммы начисленных доходов в виде заработной платы, премий, стимулирующих выплат в пользу работников, которые исчисляются работодателем на предприятии по всем на то имеющимся основаниям. Платежи по начислению налога на доходы физических лиц организовано на 68 счёте учёта «расчёты по налогам и сборам» [27]. Данный счёт учёта является активно-пассивным. На данном счёте собираются и отражаются все сведения по расчётным операциям перед бюджетом по уплате налоговых платежей работодателем, в частности и уплата сумм за работников в качестве налога на доходы физических лиц. Следует также отметить, что через бухгалтерию предприятия ФГУП «ПО «Маяк» из заработной платы работников по инициативе работодателя могут проводиться удержания, связанные со следующими нюансами:

- удержаны суммы, ранее выданные в виде подотчётных сумм;

- удержан долг за работником;
- удержан ранее выплаченный аванс, выплаты, произведённые в межрасчётный период;
- удержания в виде нанесённого материального ущерба предприятию;
- удержания в виде недостач, утрат материальных ценностей;
- удержание за производственный брак и т. д. [41, 45].

1.3 Методика анализа трудовых ресурсов и заработной платы

Анализу трудовых ресурсов на предприятиях различных форм собственности уделяется много внимания различными учёными, экономистами. На практике часто приходится встречаться с различными методиками многих авторов, кто в своих научных работах затрагивает проблемы проведения экономического анализа, связанного с трудовым потенциалом предприятий, а также с формированием фонда оплаты труда для работников хозяйствующих субъектов.

Разработкой методических подходов к проведению анализа, направленного на формирование фонда заработной платы во взаимосвязи с кадровым потенциалом предприятия, занимались такие учёные экономисты как Русак Н.А., Бережная Э.В., Ермолович Л.Л., Любушин М.П.

В своих трудах авторы определяли значимость проведения экономического анализа, основанного на определении значимых показателей в динамике за ряд лет, определяя их стоимостную и относительную оценку.

На практике, как правило, экономический анализ часто основывается на таких методах анализа как: горизонтальном, вертикальном, трендовый, коэффициентным, факторным [22].

Так, при проведении горизонтального анализа экономических показателей необходимо каждый анализируемый показатель сравнить с показателем предыдущего года [22].

Вертикальный экономический анализ строится на определении структуры итоговых результативных показателей субъекта хозяйствования с выявлением влияния каждого показателя бухгалтерской финансовой отчётности на результат оценки в целом по предприятию.

Трендовый экономический анализ основан на сравнении каждой отдельной позиции бухгалтерской финансовой отчётности с рядом предшествующих отчётных периодов и определении тренда, иными словами определении основной тенденции динамики изменения определённых показателей, очищенных от случайных влияний факторов за отдельный отчётный период времени [32].

Коэффициентный экономический анализ строится на анализе относительных показателей, основан, как правило, на расчёте отношений между отдельными показателями отчётности, а также определении взаимосвязей показателей в общей совокупности [36].

Большому вниманию в процессе анализа необходимо уделять факторному анализу. Факторный экономический анализ строится на определении влияния

отдельных факторов или причин на определённый результативный показатель в исследуемой совокупности деятельности анализируемого показателя. При этом, в зависимости от поставленной цели факторный анализ может быть как прямым, при этом результативный показатель разбивают на отдельные составные части в моделях детерминированного факторного анализа, так и обратным, когда отдельные элементы соединяют в общий результативный показатель [38].

Следует также отметить, что такие авторы как Ковалёв В.В. и Савицкая Г.В, в большей степени при изучении методических инструментариев уделяют внимание изучению показателей в комплексной взаимосвязке, считая, что каждый результативный показатель, связанный с формированием оплаты труда должен содержать не только производственные показатели, но и учитывать нормативные значения, определяя эффективность использования фонда рабочего времени [32, 46].

По нашему мнению, для того чтобы определить основные задачи анализа, необходимо определить цель экономического анализа фонда заработной платы на предприятии. К такой цели относится, как правило, определение эффективного использования фонда зарплаты кадрового состава на предприятии, а также разработка рекомендаций по совершенствованию оплаты труда на предприятии.

Поэтому в процессе проведения анализа необходимо решить такие основные задачи:

- 1) провести анализ изменения фонда оплаты труда в динамике за ряд лет;
- 2) определить изменение постоянной и переменной доли заработной платы в общем фонде оплаты труда;
- 3) проанализировать соотношение темпов роста зарплаты персонала и темпов роста производительного труда работников предприятия, как правило, темпы роста заработной платы не должны быть выше темпа роста производительности труда работников;
- 4) провести анализ перерасхода или экономного использования фонда заработной платы на предприятии;
- 5) провести анализ обеспеченности предприятия кадровым составом, определив текучесть кадров, его профессионально-кадровую подготовку;
- 6) провести анализ явочного и среднесписочного состава работников предприятия по его отдельным структурным подразделениям;
- 7) провести анализ удельного веса отдельных групп категорий работников в общем численном составе работников предприятия;
- 8) провести анализ эффективности использования фонда рабочего времени работников предприятия;
- 9) провести факторный анализ и определить, в какой степени тот или иной фактор повлиял на изменение результативного показателя, в частности на изменение фонда оплаты труда.

Согласно изученным методикам отдельных трудов учёных экономистов, в экономическом анализе принято применять следующие методы оценки производительности труда.

1. **Натуральный метод оценки.** Самый простой метод оценивания данного показателя, основанный на делении количества выработанной продукции в натуральном измерении на количество работников на предприятии. Как правило, данный метод основан на определении условно-натуральных единиц выпущенной продукции, и основным недостатком данного метода является невозможность его применения в тех отраслях, где производится большой ассортимент продукции в разной упаковке [24].

2. **Стоимостной метод оценки.** Данный метод основан на определении производительности труда путём деления выпущенного объёма продукции в стоимостном выражении на численность работников предприятия.

Основным недостатком данного метода является тот факт, что на величину значения показателя производительности труда влияет уровень цен.

3. **Метод оценки производительности труда, основанный на показателе трудоёмкости.** Данный метод основан на расчёте показателей труда, выраженных в человеко-часах (в днях) [35].

Метод оценки в экономическом анализе, как правило, находит применение при хорошей организации нормирования труда, построенной на предприятии. При этом при помощи данного метода можно измерить лишь ту производительность труда работников предприятия, которые охвачены только нормированием, не учитывая при этом другие категории кадрового состава.

Постановка и определение задач при проведении анализа фонда заработной платы на предприятии заключается, прежде всего, в том, чтобы установить и обосновать степень обоснованности и правильности использования фонда оплаты труда на предприятии, выявить непроизводительные расходы, связанные с формированием фонда оплаты труда, а также в структуре показателя себестоимости выпускаемой продукции доли на заработную плату работников.

Важным моментом является определение переменной части заработной платы, к которой относится заработная плата рабочих-сдельщиков, ведь именно от выполнения задания данной категорией работников зависит объём выпущенной продукции в целом по отдельным подразделениям и по предприятию в целом. При этом необходимо дать оценку, в какой степени происходит оплата за трудовые показатели на предприятии, учитывая мастерство и опыт работников, в какой степени происходят начисления доплат, надбавок, премиальных выплат, оплаты ежегодного оплачиваемого отпуска [45].

Следует также учесть тот факт, что в процессе анализа значительная доля приходится на постоянную её часть. Ведь постоянная часть заработной платы формируется по основным окладам рабочих, связанных с тарифной системой оплатой труда, а также с заработной платой категории управленческого персонала, служащих. Важным при этом является определение всех видов доплат стимулирующего характера, премиальных выплат по итогам работы предприятия, особенно связанным с производством промышленных производств.

В процессе проведения анализа необходимо также определить использование трудового потенциала на предприятии и дать адекватную оценку по соблюдению численного состава на предприятии с учётом установленного лимита штатного

расписания, итоговых норм выполнения задания, учитывая темпы роста выработки на одного работника в целом по предприятию, а также на одного работающего.

При этом необходимо учитывать влияние таких факторов как наличие целодневных простоев, внутрисменных простоев, определить по чьей вине данные факты происходят на предприятии.

Рассмотрим прядок расчёта показателей, используя методический инструментарий при проведении анализа автора трудов Г.В. Савицкой. По мнению автора, анализ формирования фонда заработной платы необходимо проводить в сравнении с нормативными или с плановыми показателями, либо же в динамике, сравнивая с базовым и отчётным периодом [46].

Следующим этапом в процессе анализа формирования и использования фонда оплаты труда на предприятии необходимо провести соотношение между темпами роста средней заработной платы на предприятии и выработкой на одного работника (показателем производительности труда) [39].

Рассмотрим, что представляет собой средняя заработная плата работников предприятия [28].

Под понятием «средняя зарплата» подразумевается показатель суммы оплаты труда, исчисленный в среднем за тот или иной период работы. В зависимости от цели, с которой необходимо посчитать среднюю заработную плату, она может определяться за месяц (так называемая среднемесячная зарплата), квартал, год или другой период. Однако, когда расчет производится для начисления работнику определенных выплат, базовой величиной является средний дневной заработок.

Среднемесячная (среднедневная) заработная плата рассчитывается с целью определить ряд выплат, на которые имеет право работник. Информация о выплатах, при расчете которых используется показатель средней зарплаты, содержится в Трудовом кодексе.

Основные выплаты:

- отпускные;
- компенсация за неиспользованный отпуск (например, при увольнении);
- оплата времени учёбы с отрывом от производства;
- командировочные;
- выходное пособие при увольнении;
- оплата труда за время освобождения от основной работы для проведения переговоров и выполнения других подобных заданий;
- оплата труда сотрудников, временно переведенных на другую работу с сохранением прежней зарплаты;
- оплата за время вынужденного простоя (если в нём виновен работодатель или если к событиям, которые к нему привели, не причастна ни одна из сторон трудовых правоотношений).

Расчёт средней заработной платы по формуле (5)

$$СЗП = \frac{ФОТ}{ЧП} = \frac{\sum СЗП \cdot ЧП}{\sum ЧП}, \quad (5)$$

где СЗП – среднее значение заработной платы;

ФОТ – фонд оплаты труда;
ЧП – численность персонала.

Изменение средней заработной платы на предприятии на работников за определённый период времени (годового исчисления, ежемесячного, ежедневного и т. д.) определяется при помощи расчётного коэффициента, который в экономическом анализе принято называть индексом цен ($I_{ЗП}$), который принято определять исходя из формулы (6)

$$CЗП = \frac{CЗП_1}{CЗП_0}, \quad (6)$$

где $I_{ЗП}$ – индекс оплаты труда;

$CЗП_1$ – среднее значение заработной платы за отчётный период;

$CЗП_0$ – среднее значение заработной платы в базисном периоде.

Покажем расчёт изменения индекса производительного труда на предприятии по формуле (7)

$$I_{ПТ} = \frac{ПТ_1}{ПТ_0}, \quad (7)$$

где $I_{ПТ}$ – индекс изменения производительности труда;

$ПТ_1$ – производительность труда работников за отчётный период;

$ПТ_0$ – производительность труда в базисном периоде.

Покажем расчёт коэффициента соотношения темпов роста производительности труда на предприятии и среднего значения заработной платы по формуле (8)

$$K_{ОП} = \frac{I_{ПТ}}{I_{CЗП}}, \quad (8)$$

где $K_{ОП}$ – коэффициент опережения.

С целью определения перерасхода, или же суммы экономии фонда зарплаты на предприятии ($\pm \mathcal{E}$) по результатам анализа необходимо применить в процессе анализа формулу (9)

$$\pm \mathcal{E}_{\text{ФОТ}} = \text{ФОТ}_1 \cdot (I_{ЗП} - I_{ПТ}) / I_{ЗП}. \quad (9)$$

Чтобы провести оценку влияния факторов на изменение результативности показателя, а именно суммы прибыли на 1 рубль заработной платы необходимо построить факторную модель по формуле (10)

$$П_{\text{ФОТ}} = (R_{\text{ПР}} \cdot ПТ_1) / CЗП_1, \quad (10)$$

где $П_{\text{ФОТ}}$ – сумма прибыли на 1 рубль оплаты труда;

$R_{\text{ПР}}$ – рентабельность продукции;

$ПТ_1$ – производительность труда работников за отчётный период;

$CЗП_1$ – среднее значение зарплаты за отчётный период.

Определим показатель рентабельности продукции. Как видно, расчётный показатель можно определить разделив при этом показатель «прибыль от продаж» на показатель «выручка от продаж» по формуле (11)

$$R_{\text{ПР}} = П_{\text{ПР}} / В, \quad (11)$$

где $R_{\text{ПР}}$ – рентабельность выпущенной продукции;

$П_{\text{ПР}}$ – показатель прибыль от продаж;

$В$ – выручка от реализации продукции (продаж).

Производительность труда работников рассчитывается по формуле (12)

$$Пт = В/СЧП, \quad (12)$$

где Пт – показатель производительности труда работников;

СЧП – средняя численность работников.

Чтобы определить показатель прибыли на 1 рубль зарплаты, необходимо показатель «чистая прибыль» разделить на фонд оплаты труда (формула 13)

$$П_{\text{ФОТ}} = \text{ЧП}/\text{ФОТ}, \quad (13)$$

где П_{ФОТ} – прибыль на один рубль заработной платы;

ЧП – чистая прибыль.

Следующим важным моментом в процессе проведения анализа является определение отклонения относительного, а также абсолютного отклонения фонда зарплаты от плановых значений. Абсолютное отклонение фонда заработной платы $\Delta\text{ФОТ}_{\text{АБС}}$ определяется, как правило, в сравнении фактически использованных источников на заработную плату $\text{ФОТ}_{\text{ф}}$ с плановым фондом оплаты труда $\text{ФОТ}_{\text{пл}}$ в целом по всему предприятию, его отдельным внутренним структурным производственным подразделениям, а также в соответствии с определённой категорией работников (формула 14)

$$\Delta\text{ФОТ}_{\text{АБС}} = \text{ФОТ}_{\text{ф}} - \text{ФОТ}_{\text{пл}}, \quad (14)$$

где $\Delta\text{ФОТ}_{\text{АБС}}$ – абсолютное отклонение;

$\text{ФОТ}_{\text{ф}}$ – фактически использованные средства на оплату труда;

$\text{ФОТ}_{\text{пл}}$ – плановый фонд оплаты труда.

Если по результатам проведения анализа, значение данного показателя будет с плюсом, следовательно, на предприятии перерасход по зарплате, если наоборот, расчётное значение показателя с минусом, то имеет место экономия зарплаты на предприятии [37].

Показатель абсолютного отклонения не учитывает степени выполнения предприятием плана по выпуску продукции. Поэтому используют показатель относительного отклонения $\Delta\text{ФОТ}_{\text{ОТН}}$, относительный результат определяется по формуле (15)

$$\Delta\text{ФОТ}_{\text{ОТН}} = \text{ФОТ}_{\text{ф}} - \text{ФОТ}_{\text{СК}} = \text{ФОТ}_{\text{ф}} - (\text{ФОТ}_{\text{пл.пер}} \cdot K_{\text{ВП}} + \text{ФОТ}_{\text{пл.пост}}), \quad (15)$$

где $K_{\text{ВП}}$ – коэффициент выполнения плановых показателей;

$\text{ФОТ}_{\text{СК}}$ – плановый фонд оплаты труда, скорректированный на коэффициент выполнения плановых значений по выпуску продукции;

$\text{ФОТ}_{\text{пл.пер}}$ – переменные суммы планового фонда заработной платы;

$\text{ФОТ}_{\text{пл.пост}}$ – постоянные суммы планового фонда заработной платы.

Покажем, каким образом строиться факторный анализ:

1) влияние изменения численного состава предприятия на результативный показатель (на формирование фонда зарплаты) можно определить, применяя формулу (16)

$$\Delta\text{ФОТ}_{\text{СЧП}} = (\text{СЧП}_1 - \text{СЧП}_0) \text{СЗП}_0, \quad (16)$$

где СЧП_1 – численность рабочих в отчетном периоде;

СЧП_0 – численность рабочих в базисном периоде.

2) влияние фактора «средняя заработная плата» на изменение результативного показателя можно определить, применяя формулу (17)

$$\Delta\text{ФОТ}_{\text{СЗП}} = (\text{СЗП}_1 - \text{СЗП}_0)\text{СЧП}_0. \quad (17)$$

Выводы по разделу 1

В первом разделе работы обоснована основная законодательная база, регулирующая порядок формирования фонда заработной платы на предприятиях.

Исходя из практического исследования нормативное регулирование в РФ основано на 4-х уровневой системе, которая представлена кодексами РФ, законами Федерального уровня и иными нормативными актами, разработанных Положений по ведению бухгалтерского учёта на предприятиях, приказов, методических инструкций и указаний, а также внутренних рабочих документов для ведения первичного учёта на предприятии. В частности в работе рассмотрен порядок организации оплаты труда работников предприятия ФГУП «ПО Маяк», особенности порядка исчислений заработной платы на счетах бухгалтерского учёта анализируемого предприятия. ФГУП «ПО «Маяк» является государственным предприятием, находящимся в федеральной собственности. Формирование оплаты труда является коммерческой тайной для предприятия.

Изучена методология проведения анализа фонда заработной платы на предприятии. При этом было определено, что важным расчётным показателем при анализе фонда заработной платы работников предприятия является показатель производительности труда. Именно экономическое значение данного показателя в процессе проведения экономического анализа характеризует не только результативность и плодотворность труда работников в период целесообразной деятельности, связанной с производственным циклом, но и предполагает в большей степени соизмерить результаты труда работников с произведёнными затратами в виде оплаты труда. Как правило, по результатам проведённого экономического анализа по формированию и использованию фонда оплаты труда на предприятии, необходимо определить отклонения и выявить основные причины, повлиявшие за изменение фонда оплаты труда на предприятии.

Данная динамика основана с той целью, чтобы предложить более эффективные методы распределения фонда оплаты труда на предприятии, разработать более эффективные методы стимулирующих выплат на предприятии, что способствует не только повышению производственного потенциала для предприятия, увеличению показателя выработки на предприятии, объёмов выпускаемой продукции, снижению простоев на предприятии, а также снижению выпуска бракованной продукции.

2 ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА И АНАЛИЗ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА НА ПРЕДПРИЯТИИ ФГУП «ПО «МАЯК»

2.1 Организационно-экономическая характеристика ФГУП «ПО «Маяк»

В рамках выполнения работы в качестве исследования выбрано предприятие Федерального государственного назначения унитарное предприятие «Производственное объединение Маяк». Данное предприятие следует рассматривать как первый объект промышленного назначения, направленный на развитие отечественной атомной промышленности. При этом данное производственное предприятие уже более полувека является одним из ведущих предприятий, связанным с оружейно-ядерным комплексом, направленным на обеспечение безопасности государства в целом, выполняя заказы государственного назначения. В настоящее время предприятие ФГУП «ПО «Маяк» осваивает технологии по переработке отработанного урано-циркониевого ядерного топлива. Основной курс предприятия взят на разработку высокотехнологичных процессов, направленных, прежде всего, на минимизацию радиационной опасности, связанной с переработкой ядерного топлива, утилизации неиспользуемых компонентов переработки, выделение полезных при этом веществ и применение их в дальнейшей эксплуатации.

Исходя из практики, ранее на ФГУП «ПО «Маяк» таких разработанных высокотехнологичных разработок по переработки ураново-циркониевого ядерного топлива не было, и оно десятилетиями скапливалось на атомных ледоколах. Современное применение новых технологий способствует производственному объединению «Маяк» стать одним из первых в мировом масштабе предприятием, разработавшем необходимые высокотехнологичные технологии производственного значения. В условиях развития рыночного механизма и рынка капитала прибыль коммерческих предприятий обретает всё более значимые позиции на конкурентном рынке. Именно наличие её в достаточном объёме способствует субъекту хозяйствования динамично развиваться, определять своё преимущественное положение на конкурентном рынке, успешно функционировать не только во благо общества, но и для улучшения социального и материального положения всех, кто задействован в производственно-хозяйственном процессе. При этом показатели рентабельности в большей степени характеризуют доходность предприятия, его прибыльность, эффективность работы.

Основная миссия ФГУП «ПО «Маяк» – обеспечить обороноспособность России, стремится к расширению деятельности в областях гражданского назначения и ответственность перед будущими поколениями.

Стратегические цели предприятия:

- новые продукты для российского и международных рынков;
- повышение доли на международных рынках;
- сокращение себестоимости продукции и сроков протекания процессов;

Основные ценности ФГУП «ПО «Маяк»:

- 1) Эффективность;
- 2) На шаг впереди;
- 3) Безопасность;
- 4) Ответственность за результат;
- 5) Уважение;
- 6) Единая команда.



Рисунок 1 – Основные ценности ФГУП «ПО «Маяк»

Производственное объединение «Маяк» является стабильно устойчивым предприятием. В структурный аппарат управления входит множество отделов, а также отдельных структурных подразделений. В частности на предприятии, действует бухгалтерская служба – как отдельное структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером.

Структура бухгалтерии показана на рисунке 2.

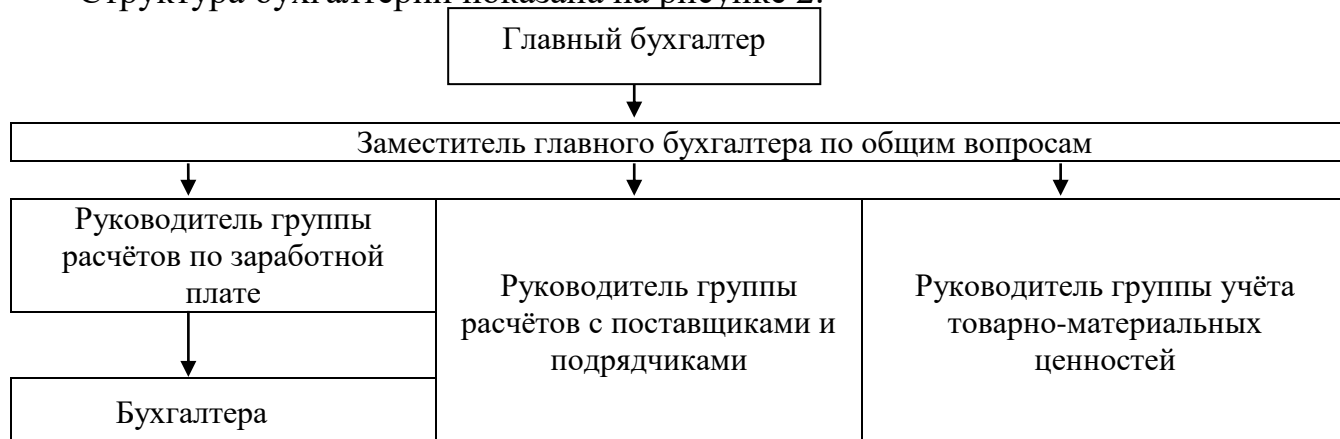


Рисунок 2 – Структура бухгалтерии

Во главе бухгалтерии стоит главный бухгалтер, который несёт, прежде всего, ответственность за организацию бухгалтерского учёта на унитарном предприятии ФГУП «ПО «Маяк», выполнение законодательных норм правового регулирования ведения документооборота на предприятии, основываясь на строгом применении правил, положений, инструкций, указаний с целью обоснованного отражения в учёте имущества, активов предприятия, собственного и заёмного капитала, обязательств предприятия перед контрагентами, в том числе и обязательств перед персоналом по начислению и выплате зарплаты по результатам их труда.

Работники бухгалтерии предприятия ФГУП «ПО «Маяк» подчиняются непосредственно главному бухгалтеру. В обязанности бухгалтерской службы входит:

- 1) постоянно вести контроль за поступлением и выбытием всех первичных документов, на основе которых организован весь документооборот на предприятии;
- 2) составлять достоверную бухгалтерскую финансовую отчётности на основе входящий и исходящих первичных документов и записей на счетах бухгалтерского учёта;
- 3) своевременно предоставлять бухгалтерскую финансовую отчётности в установленные сроки государственным органам управления;
- 4) обеспечивать сохранность всех бухгалтерских документов, оформлять их и передавать в установленном порядке на хранение в архив;
- 5) обеспечивать контроль ведения подотчётных сумм, вести приём подтверждающих документов и авансовых отчётов;
- 6) своевременно исчислять заработную плату работникам предприятия с учётом всех стимулирующих и компенсационных надбавок;
- 7) рассчитывать и отчитываться перед органами социального страхования по исчислению страховых взносов с заработной платы работников предприятия.

Организация бухгалтерского учёта на предприятии ФГУП «ПО «Маяк» организована в строгом соответствии с НК РФ [2], соответствии с требованием Федерального закона 402–ФЗ [9], а также с рядом Положений и инструкций, которые разработаны и утверждены на уровне приказов Министерства финансов. Весь документооборот, который построен на предприятии, основан на оформлении оправдательных документов. Эти документы служат первичными учётными оправдательными документами, на основании которых ведётся бухгалтерский учёт [13].

Бухгалтерская финансовая отчётность предприятия составляет коммерческую тайну. Предприятие составляет бухгалтерскую финансовую отчётность по формам, утверждённым в ПБУ 1/2008 «Учётная политика предприятия» [16].

Под учётной политикой предприятия понимается принятая им совокупность ведения бухгалтерского учёта, а именно первичного наблюдения, стоимости измерения, текущей группировки и утверждена генеральным директором предприятия.

Цель разработки учётной политики на предприятии – грамотно и эффективно построить всю организацию ведения документооборота, учёта всех фактов хозяйственной жизни [31].

Согласно учётной политике предприятия бухгалтерской службой разработаны и утверждены руководителем предприятия:

- 1) план счетов для организации документооборота и учёта первичных документов на счетах бухгалтерского учёта, содержащий как синтетические, так и аналитические счета учёта, которые должны предусматривать порядок организации бухгалтерского учёта, основываясь на законодательном и

нормативном регулировании с целью отражения полной, достоверной информации;

2) учётные формы для первичного учёта документов, которые необходимы для фиксации на предприятии определённых фактов хозяйственной деятельности, также формы для фиксации информации с целью составления бухгалтерской финансовой отчётности;

3) порядок отражения результатов инвентаризации активов, расчётов и обязательств предприятия;

4) способы и методы оценки активов, имущества и обязательств предприятия;

5) правила организации ведения документооборота и технология обработки учётной информации;

б) способы начисления средней заработной платы работникам предприятия, порядок начисления отпускного вознаграждения, выплат стимулирующего и компенсационного характера, порядок проведения удержаний из заработной платы работников;

7) порядок контроля за хозяйственными операциями и процессами на предприятии и т. д.

Организация и технология составления, а также хранение регистров бухгалтерского учёта должна обеспечивать защиту от несанкционированных изменений их содержания. Обеспечение защиты учётных данных осуществляется, в частности, путём использования паролей доступа к учётным данным и создание резервных копий.

В начале 2010 года Госкорпорация «Росатом» внедрила систему управления эффективности деятельности работников отрасли. Одним из этапов стало введение единой унифицированной системы оплаты труда (далее по тексту ЕУСОТ), на которую ФГУП «ПО «Маяк» перешел с 1 октября 2010 года [12].

Задача ЕУСОТ – мотивировать каждого работника к достижению наивысших результатов – как производственных, так и экономических. Система состоит из множества элементов, где три основных: базовые выплаты, выплаты компенсационного характера и стимулирующие выплаты.

Выплаты компенсационного характера, которые предусмотрены законодательством РФ, сохранены в полном объеме. Основным инструментом системы являются стимулирующие выплаты.

Во-первых, эта надбавка, которая представляет собой интегрированную форму стимулирующих выплат, и устанавливается она за результативность труда и профессиональные компетенции работника. Она устанавливается раз в год и выплачивается ежемесячно в процентах к базовому окладу.

Во-вторых, это сумма премии, которая предоставляется и выплачивается работникам по итогам года за высокие результаты труда.

Эффективность работы предприятия ФГУП «ПО «Маяк» можно определить, проведя анализ расчётных показателей предприятия «ПО «Маяк» в динамике за ряд лет. Как правило, исходной информацией при этом для проведения анализа является бухгалтерская финансовая отчётность предприятия, а именно бухгалтерский баланс, а также отчёт о финансовых результатах [14].

Основные экономические показатели предприятия представлены в таблице 6.
Таблица 6 – Основные экономические показатели ФГУП «ПО «Маяк»

Показатели	2017 год, тыс. руб.	2018 год, тыс. руб.	Отклонения, тыс. руб.	Темп роста, %
1	2	3	4	5
Выручка от проданных товаров	15 649 428	20 515 360	4 865 932	131
Себестоимость проданных товаров	9 947 028	12 068 650	2 121 622	121
Прибыль от проданных товаров	480 950	1 130 750	649 800	235
Рентабельность продукции, %	3,1	5,5	2,4	177
Прибыль до выплаты налогов	452 433	993 556	541 123	220
Текущий налог на прибыль	90 487	198 711	108 224	220
Чистая прибыль	333 210	657 495	324 285	197
Рентабельность, исчисленная по чистой прибыли, %	2,13	3,55	1,42	167
Численность работников	12 901	12 947	46	100
Фонд оплаты труда	4 620 240	5 562 144	941 904	120
Средняя зарплата работников за год	358,130	429,608	71,478	120
Средняя зарплата работников за месяц	29,847	35,800	5,95	120
Производительность труда	1213	1585	372	131

На основании данных расчётных показателей деятельности предприятия, представленных в таблице 6, можно определить, насколько эффективно используется ресурсный потенциал предприятия.

Наблюдается тенденция увеличения по всем показателям. В целом на предприятии вырос показатель чистой прибыли на 324 285 тыс. руб., что уже показывает о положительном направлении предприятия.

К основным факторам, обусловившим рост чистой прибыли, можно отнести следующее:

- рост выручки от продажи продукции (на 4 865 932 тыс. руб. или на 131 %);
- снижение себестоимости в процентном соотношении. За 2017 г. себестоимость составила 64 % от выручки, а в 2018 г. 59 %.

Это свидетельствует о том, что предприятие ведет эффективную политику по снижению затрат на производство продукции.

Эффективность использования капитала показывает показатель рентабельности, который вырос на 177 %.

Уровень средней заработной платы за год в 2017 г. составил:

$4\,620\,240\,000 / 12\,901 = 358\,130$ руб.

Уровень средней заработной платы за год в 2018 г. составил:

$5\,562\,144\,000 / 12\,947 = 429\,608$ руб.

Соответственно фонд оплаты труда увеличился на 941 904 руб. или на 120 %.

Производительность труда возросла, следовательно произошла экономия затрат труда на изготовление единицы продукции, что непосредственно влияет на повышение эффективности производства.

Рассмотрим показатели прибыли в динамике за 2 года на рисунке 3.

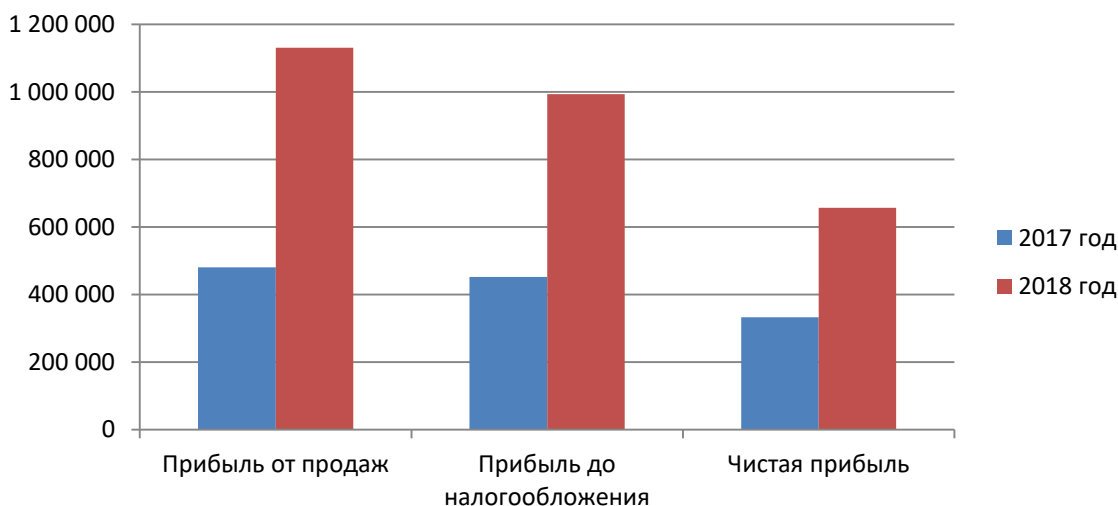


Рисунок 3 – Показатели прибыли предприятия за 2017–2018 гг.

В системе рыночных отношений главной целью деятельности хозяйствующих субъектов, независимо от того к какой бы организационно-правовой они не относились, является получение прибыли от ведения его финансово-хозяйственной деятельности [20].

Именно прибыль является тем экономическим показателем, который наиболее реально даёт оценку деятельности субъекта хозяйствования, а также более полно отражает эффективность не только производственного процесса, но и определяет объём и качество производимой продукции, состояние производительности труда работников, а также определяет уровень затрат, формирующих себестоимость продукции.

По результатам анализа было выявлено, что данное анализируемое предприятия прибыльно и рентабельно, что положительно характеризует его работу.

2.2 Организация учета расчетов по оплате труда на ФГУП «ПО «Маяк»

Организация учётного процесса всех фактов хозяйственной деятельности осуществляется, прежде всего, на основе Гражданского кодекса РФ. Трудовым кодексом. Именно Гражданским кодексом РФ на предприятии «ПО Маяк» регулируются все гражданские и правовые отношения, которые возникают в процессе ведения хозяйственной деятельности [1]. Данный правовой

законодательный документ имеет такую же равную юридическую силу, что и другие законы Федерального уровня.

Гражданский кодекс имеет, прежде всего, основополагающее значение для всех участников, вступающих в гражданские и экономические отношения. Будучи законодательным актом, в нём отражаются все принципы ведения и заключения сделок, нормы для регулирования обращения в результате обращения товаров, оказании услуг, выполнении работ, также предусмотрены правила заключения договорных обязательств, права, обязанности и соглашения сторон [1].

Одним из важных документов, по организации учётного процесса и документооборота на предприятии является Трудовой кодекс РФ. Это основной законодательный документ на предприятии, на основании которого осуществляется весь процесс, связанный с трудовыми отношениями, а также по решению трудовых споров. Также основными целями Трудового законодательства является установление, прежде всего, трудовых прав, гарантий на государственном уровне, свобод граждан, создание оптимальных благоприятных условий для труда, как работников предприятия, так и работодателя [4].

Не является секретом, что управление трудовым потенциалом предприятия является важной и одной из главных задач для руководителя предприятия. Основываясь на Трудовом кодексе РФ, на предприятии решаются такие важные задачи в области управления кадровым потенциалом, такие как:

- порядок трудоустройства работников у работодателя;
- организация условий для безопасного труда работника;
- повышение квалификации, подготовка кадрового состава непосредственно на предприятии;
- развитие социального партнёрства, ведение и заключение коллективных соглашений и договоров;
- профсоюзному контролю за соблюдением нормативных правовых норм и актов, связанных с соблюдением законодательства;
- порядок привлечения к материальной ответственности работодателя и работника;
- решение трудовых конфликтов и споров [4].

К основным задачам по организации учёта трудовых показателей, а также организация по ведению учёта операций, связанных с организацией формирования и использования заработной платы на предприятии, является точный учёт, прежде всего, личного состава работников.

При этом важной информацией для учёта фонда оплаты труда на предприятии является определение количества отработанного времени работниками по отдельным структурным подразделениям, выполнение определённого объёма работ, связанного с нормативными нормами или же с плановым заданием выполнения государственного заказа.

Учёт, как правило, кадрового состава на предприятии ФГУП «ПО Маяк», ведёт кадровая служба.

Кадровая служба (далее по тексту КС) предприятия – структурное объединение, выполняющее обязанности по контролю над персоналом. Первоначальная задача КС – обеспечение оптимизации процесса труда. Рассмотрим, как организована эта служба.

Уровень компетентности управления КС и пределы полномочий в процессе руководства предприятием: относится к полной подчиненности КС генеральному директору предприятия по администрированию (все координирующие схемы заключены в единой подсистеме) [43].

Организационная схема кадровой службы предприятия зависит от многих факторов, например: таких как штатный объём предприятия, уровень управленческого потенциала КС и т. д.

Организационная структура отдела персонала на предприятии в полной мере соответствует установленным требованиям и возможностям:

- возможность быстрого реагирования на изменения и дополнения, связанные с кадровым учётом на предприятии;
- оптимизация функций сотрудников с последующей передачей прямого контроля нижнему управленческому звену;
- распределение и закрепление функциональных назначений внутри предприятия;
- регулирование и обеспечение рационального количества работников, находящихся в подчинении в определённом структурном производственном подразделении;
- соблюдение прав, обязанностей (ответственности за их несоблюдение) работников предприятия;
- чёткое распределение организационных полномочий;
- минимизация затрат, направленных на создание и функционирование управленческой структуры.

Это неполный список того, чем занимается отдел кадров на предприятии. Основное внимание кадровой службы направлено на реализацию эффективного управления штатными ресурсами предприятия. Сюда относятся:

- усовершенствование отношений в рабочем процессе;
- оценка профессионального соответствия при выборе соискателя на должность;
- разработка и внедрение обучающих программ и социальных проектов для сотрудников предприятия.

Действия КС носят преимущественно аналитический характер при организации рабочего процесса. Подобная деятельность требует регулярных внутренних нововведений, обучения новых специалистов, разработки программы обучения для приобретения профессиональных навыков в соответствии с современным течением времени.

Подобные действия обусловлены необходимостью качественного выполнения ряда функциональных задач кадровой службы:

- установление и подбор кадрового состава квалификационного уровня в соответствии с текущими экономическими требованиями;

– контроль увеличения затрат на обеспечение рабочего процесса.

Отдел по подбору персонала на предприятии занимается урегулированием рабочих отношений в соответствии с ТК РФ.

Условно можно выделить два функциональных направления КС предприятия:

- 1) управленческий контроль трудовых отношений;
- 2) документальное фиксирование условий трудового соглашения.

Контроль трудовых отношений означает:

- штатное планирование;
- укомплектование персонала предприятия;
- оценка профессионального соответствия сотрудников занимаемой должности;
- обучение и предоставление возможности профессионального роста работников предприятия;
- использование системы поощрения и роста в социальной сфере;
- обеспечение и соблюдение безопасных условий труда.

Условия трудового соглашения должны быть документально зафиксированы на предприятии. Документы отдела кадров:

- распоряжения, приказы;
- заполнение установленных учётных информационных форм;
- оформление и последующее ведение трудовой документации сотрудника;
- формирование личного дела работника;
- консультационные услуги;
- расчёт графика рабочего времени;
- выдача документов, требующихся сотруднику для получения разного рода выплат (льготы, пособия, пр.).

Для учёта кадрового состава, организации порядка начисления и выплат заработной платы на предприятии ФГУП «ПО «Маяк» используются унифицированные формы первичных учётных документов.

При приёме работника на работу на предприятие ФГУП «ПО Маяк», в его структурные подразделения на основании заключённого трудового договора с работодателем составляется на предприятии «приказ о приёме работника на работу по форме Т-1» [34].

При этом документ в обязательном порядке подписывается руководителем предприятия, и предоставляется работнику для ознакомления и визирования личной подписью. Только на основании подписанного приказа о приёме работника на работу заполняются кадровой службой следующие документы:

- личная карточка на работника предприятия формы Т-2;
- заносятся данные в трудовую книжку работника;
- лицевой счёт работника предприятия формы Т-54.

Содержание приказа о приёме на работу работника должно соответствовать условиям заключённого трудового договора с конкретным работником.

Приём на работу осуществляется согласно утверждённому директором на предприятии штатному расписанию. Для учёта рабочего времени, фактически

отработанного сотрудниками на ФГУП «ПО «Маяк», используются условные обозначения (классификатор неявок), представленные в таблице 7.

Таблица 7 – Условные обозначения, применяемые в таблице рабочего времени

Наименование	Буква
основной отпуск	О
командировка в нормальных условиях	К
ученический отпуск	У
временная нетрудоспособность – больничный лист	Б
выходные и праздничные дни	В

В приложении А представлена унифицированная форма Т-13 «Табель учёта рабочего времени». Данная форма учёта составляется на отчётный период в одном экземпляре, в обязательном порядке подписывается руководителями отдельных структурных подразделений предприятия «ПО «Маяк», также работником кадровой службы и передаётся в бухгалтерию. По мере того, какая информация в первичных документах поступает на предприятие по фиксированию операций, связанных с зарплатой кадрового состава, на предприятии отдел бухгалтерии поводит всю сверку документов и проводит распределение фонда для оплаты труда.

Бухгалтерская служба ФГУП «ПО «Маяк» проверяет правильность оформления всех первичных документов и производит их счётную обработку. Расчёты по заработной плате осуществляются на основании расчётно-платёжной ведомости формы Т-49. При этом все начисления на каждого работника предприятия, на работников отдельных структурных подразделений ежемесячно заносятся в лицевые счета работников предприятия. После начисления сумм заработной платы работникам предприятия бухгалтерская служба производит удержания из начисленной заработной платы.

На счёте 69 аккумулируется и обобщается информация о расчётах страховых взносов. Бухгалтерские проводки по страховым взносам:

- дебет 69 счёта учёта кредит 70 счёта учёта (начислены пособия за счёт ФСС);
- дебет 69 счёта учёта кредит 51 счёта учёта (оплата страховых взносов с расчётного счёта);
- дебет 51 счёта учёта кредит 69 счёта учёта (возмещены пособия фондом соцстрахования).

К нему открываются также субсчета аналитического учёта. Поскольку администрирование страховых взносов передано в ведение ИФНС с 2017 года, на предприятии открыты субсчета специального назначения по их учёту:

- 69-1 «расчёты по социальному страхованию», который в свою очередь делится на 69-11 «фонд социального страхования», 69-12 «страхование от несчастных случаев»;
- 69-2 «расчёты по пенсионному обеспечению», субсчет делится на 69-21 «страховая часть», 69-22 «накопительная часть»;
- 69-3 «расчёты по обязательному медицинскому страхованию», который также делится – 69-31 «ФФОМС» 69-32 «ТФОМС».

Так как предприятие ФГУП «ПО Маяк» в качестве признания доходов и расходов применяет метод начисления, то учитывая ст. 272 НК РФ расходы по уплате страховых взносов относятся к тому месяцу, в котором было их начисление.

При этом страховые взносы необходимо включать в состав расходов единовременно, даже если их оплата производится исходя из сумм за разные периоды начисления.

Если в результате проверок предыдущих периодов были доначислены суммы страховых взносов, то их необходимо учитывать в том периоде, в котором было их начисление [48].

Момент использования страховых взносов при расчёте налогооблагаемой базы зависит от того, к каким именно расходам (прямым или косвенным) относятся выплаты физическому лицу, с которых исчислены страховых взносы.

Согласно ст. 318 НК РФ, если страховые взносы относятся к прямым расходам, то их необходимо учитывать при определении налога на прибыль по мере продажи продукции и товаров, в стоимость которых они были включены.

Если же страховые взносы относятся к косвенным расходам, то их сумму нужно учитывать при определении налога на прибыль в момент начисления.

Бывают случаи, когда предприятие выплачивает вознаграждение сотрудникам, которые не относятся к производственной деятельности (к примеру, вознаграждения к празднику), то необходимо начислить на такие выплаты страховые взносы.

Делать это необходимо без учёта того условия, включаются ли выплаты в расходы или нет. В связи с такой остановкой проблемы следует, что если подобные выплаты не используются при расчёте налога на прибыль, то и страховые взносы нельзя использовать для уменьшения налогооблагаемой базы.

Однако в налоговом кодексе не содержится норма, не позволяющая при расчёте налога учитывать страховые взносы, которые исчисляются на выплаты непромышленного характера.

Соответственно такие страховые взносы необходимо включать в сумму прочих расходов для уменьшения налогооблагаемой прибыли

После того как бухгалтер начислил сумму зарплаты сотрудникам предприятия за месяц и провёл на счетах учёта из этих начисленных сумм необходимые удержания, составляется платёжная ведомость, в которой определяются суммы зарплаты сотрудников, подлежащей выдаче [30].

Первичные учётные документы по учёту операций, связанных с начислением заработной платы поступают в бухгалтерскую службу из отдельных структурных подразделений предприятия ФГУП «ПО Маяк» по определённому графику.

Организация синтетического учёта расчётных операций с персоналом по оплате труда на предприятии ФГУП «ПО «Маяк» осуществляется на пассивном 70 счёте учёта «Расчёты с персоналом по оплате труда».

По кредиту 70 счёта учёта отражаются начисления зарплаты, пособий за счёт отчислений на государственное социальное страхование, пенсий и др.

По дебету 70 счёта отражаются удержания из начисленной суммы зарплаты и доходов, выдача причитающихся сумм.

Рассмотрим корреспондентские связи по 70 счёту учёта.

Данные представлены в виде хозяйственных операций и отражения проводок по данному счёту учётных операций (таблица 8).

Таблица 8 – Учет начислений и выплат по счёту 70

Содержание операции	Дебет	Кредит
Начислена заработная плата:		
- работникам, связанным с основным (20) и вспомогательным производством (23)	20, 23	70
- работникам, связанным с обслуживающими хозяйствами	29	70
- работникам административного и управленческого состава	26	70
Начисление пособий за счёт средств ФСС	69	70
Удержаны из начисленной зарплаты:		
- налог на доходы физических лиц	70	68
- расчётные операции по исполнительным листкам	70	76
- суммы квартплаты, оплаты за содержание детей в детских дошкольных учреждениях на основании заявления работника	70	76
- начислены взносы профсоюзного характера	70	76
Зарплата выплачена из кассы предприятия	70	50
Зарплата перечислена на пластиковые карты работников	70	51
Депонирована сумма зарплаты	70	76

Основными расчётными документами по исчислению заработной платы работников предприятия является расчётная ведомость. Основанием при этом для составления расчётной ведомости на работников по отдельным структурным подразделениям предприятия ФГУП «ПО Маяк» служат первичные документы учёта, такие как:

1. Табель учёта рабочего времени.

Рассмотрим порядок ведения на предприятии ФГУП «ПО Маяк» табеля рабочего времени. В зависимости от принятой на предприятии системы кадрового учёта, табель учёта рабочего времени формируется на работников в каждом подразделении отдельно, затем информация поступает цивилизованно в центральную бухгалтерию предприятия.

Табель – это документ регулярный, то есть каждый месяц на предприятии составляется новый экземпляр, поэтому порядковый номер табеля, как правило, равнозначен порядковому номеру того месяца, в котором он был создан. Период составления табеля охватывает все дни месяца.

Унифицированная форма Т-13 или электронный табель учёта рабочего времени хорошо знакома работникам отдела кадров. Это не единственный, но, определенно, самый стандартный способ учитывать проработанные часы работником предприятия.

Табель учёта рабочего времени – представляет собой привычный инструмент для отслеживания посещаемости сотрудников. Форма Т-13 позволяет фиксировать в деталях причины неявки на работу, включая отпуска студентов на время сессии, повышение квалификации и несколько типов отпуска по

нетрудоспособности. Срок, за который заполняется документ, может быть менее 31 дня.

Заполненная форма Т-13 является основанием для начисления зарплаты.

Бланк заполняется руководителем структурного подразделения, на которого возложена обязанность ведения табельного учёта рабочего времени. На основе внесённых в него сведений, специалисты отдела бухгалтерии начисляют сотрудникам предприятия заработную плату и прочие выплаты. По сути дела, табель учёта рабочего времени является одним из важнейших учётных документов. И если небольшие компании вполне могут без него обойтись, то крупные предприятия, как например ФГУП «ПО Маяк» в обязательном порядке ведут такой табельный учёт.

В отличие от произвольных таблиц схожего содержания, Т-13 содержит данные о предприятии, включая форму собственности и ОКПО. Номер документа проставляется в соответствии с внутренними требованиями к ведению табелей.

В верхней части также указано название отдела. Нужно помнить, что руководителю этого отдела (даже если заполнять табель не входит в его или её обязанности) следует расписаться на заполненной форме.

Порядок сотрудников определяется решением ответственного лица. Чаще всего встречается сортировка по алфавиту, но возможен вариант расстановки по табельному номеру учёта кадрового состава.

2. Накопительные учётные карточки по начислению зарплаты.

Такая карточка учёта, как правило, применяется для исчисления заработной платы работников-сдельщиков. Она заводится на каждого отдельного работника на предприятии в месяц. В неё из маршрутных листов, а также на основании закрытия нарядов на отдельный объём выполняемых работ, а также других документов переносится та сумма заработка за определённый период, например, за день, за смену.

Как правило, на предприятии большая часть персонала получают зарплату на банковскую карточку, остальные – в кассе предприятия. Выдаётся при этом заработная плата через центральную кассу бухгалтерии. При выплате заработной платы кассиром ведётся специальная книга регистрации платёжных ведомостей и сумм, которые выданы из кассы наличными денежными средствами. Кассир построчно при этом проверяет строки платёжных ведомостей, суммирует выданную заработную плату работникам предприятия по итогам.

Если заработная плата работнику не выдана в установленные сроки, то, как правило, в платёжной ведомости выставляется напротив сотрудника, не получившего зарплату отметка «Депонировано».

Трудовым кодексом утверждено правило, по которому заработная плата выдаётся в определённые локальными актами даты (ч. 6 ст. 136 ТК РФ). Если выплата производится через кассу, то работники могут получить деньги в течение трех дней, после чего кассир депонирует остатки средств. Депонирование заработной платы – это операция по фиксации объёма невыданных денег в первичной документации.

Рассмотрим, как происходит отражение депонированных сумм в учёте предприятия ФГУП «ПО Маяк».

Депонирование – это бухгалтерское отражение в первичной учётной документации зарплатных сумм, как не выданных на руки наёмному работнику.

Кассир выдаёт денежные средства персоналу по платёжной или расчётно-платёжной ведомости. Расходные ордера выписываются на закрытую ведомость общей суммой. Каждый работник при получении денег расписывается напротив своей фамилии в ведомости. По суммам, которые не были выданы в установленный законодательством срок, вместо подписи ставится отметка, что это депонированная заработная плата.

Для учёта начисленных сумм дохода работникам, которые не были выданы по причине неявки получателя, предназначен счёт учёта 76. При депонировании к нему открывается аналитический субсчёт 76.4. Счёт пассивный, все поступления по нему обозначаются кредитовыми оборотами, погашение обязательств – дебетовым движением.

После закрытия ведомости кассиром производится сверка данных платёжных документов ответственным бухгалтером. На следующем этапе в учёте надо отразить депонирование заработной платы. Делается это при помощи корреспонденции между дебетом 70 счёта и кредитом 76.4. Сумма зарплаты, оставшаяся невостребованной в дни выплаты, подлежит сдаче в банк с зачислением на текущий расчётный счёт. Это необходимо, чтобы избежать превышения лимита по кассе, операция оформляется записью дебет 51 кредит счёта учёта 50. Величина депонированных средств приравнивается к кредиторской задолженности предприятия. По каждому случаю появления невостребованной зарплаты должна делаться запись в книге аналитического учёта депонированных средств [25].

Рассмотрим алгоритм действий кассира предприятия:

- приёмка и сверка платёжной документации;
- снятие наличности в банке;
- выдача зарплаты персоналу;
- проставление записей о депонировании напротив фамилий всех неявившихся за деньгами работников;
- подведение итогов по величине выплаченных доходов и суммам, оставшимся невостребованными;
- заверение документа бухгалтером;
- составление РКО на сумму выданных денег и отчёта кассира;
- сдача задепонированных излишков в банк – расход по кассе отражается при помощи РКО.

Работники, которые не получили зарплату в обозначенные локальными актами предприятия сроки, могут обратиться за деньгами позже. Суммы, подлежащие выдаче, будут оформлены расходным кассовым ордером. Когда выдаётся депонированная зарплата, расходный документ выписывается отдельно по каждому получателю. В учёте делается запись дебет счёта 76.4 кредит счёта 50.

Если доход сотрудника был задепонирован, физическое лицо вправе обратиться к работодателю за выплатой заработка на протяжении трех лет. Норма предусмотрена ст. 196 ГК РФ.

По истечении этого срока невыплаченные деньги квалифицируются как доход организации (правило актуально в бухгалтерском и налоговом учёте). Зачисление в доходы осуществляется проводкой дебет счёта 76.4 кредит счёта 91.

Точная дата, когда может быть произведена выдача наличных средств, задепонированных в прошлых отчётных периодах, должна быть указана в локальных нормативных актах:

- одновременно с днём следующей выплаты зарплаты;
- в день фактического обращения работника за деньгами;
- в отдельные даты, обозначенные работодателем для расчётов с сотрудниками, в отношении которых было произведено депонирование зарплаты.

На денежные суммы, выданные в качестве зарплаты, требуется составить расходный кассовый ордер (форма № КО-2, утверждённая постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88), его реквизиты также отмечаются на ведомости и вписываются в кассовую книгу.

Все записи, предварительно заверенные подписью бухгалтера (кассира), должны быть переданы на контроль главному бухгалтеру или руководству [42].

Денежные средства, не выданные работникам, кассир обязан сдать в банк, так как держать в кассе суммы, превышающие дозволенные лимиты, запрещено, пусть даже они предназначены на будущие траты.

Не важно, когда именно представитель персонала должен был получить на руки и не получил свои «кровные», бухгалтерский учёт по начислению заработной платы должен касаться того месяца, когда её начислили, как это утверждается в п. 5 ПБУ 1/2008. Бухгалтерские процедуры разделяются на три части: начисление, депонирование и выплата депонированной заработной платы.

Депонирование зарплатных сумм проводится по субсчёту «расчёты по депонированным суммам», являющемуся частью счёта 76 «расчёты с различными дебиторами и кредиторами».

Если финансирование для заработной платы получают из банка, НДФЛ с них перечисляется сразу по получении, той же датой (абз. 1 п. 6 ст. 226 НК РФ), еще до того, как открывается зарплатная ведомость для выплаты денег персоналу.

Выручка в наличной форме для выплаты заработанных денег позволяет удержать НДФЛ тогда, когда деньги отдаются рабочим (п. 4 ст. 226 НК РФ), а совершить налоговый платёж можно на следующий за зарплатой день.

Взносы в различные фонды социального страхования нужно производить независимо от дней выдачи зарплаты: для этого предусмотрен обязательный срок, не превышающий середины следующего за зарплатным месячного периода (ч. 5 ст. 15 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212–ФЗ) [7].

Депонирование зарплаты никоим образом не влияет на эти сроки.

Сотрудник, просрочивший время получения своей зарплаты, должен обратиться к кассиру или в секретариат (письменной или устной должна быть форма обращения, решается на предприятии). Зарегистрированная заявка

передается главному бухгалтеру, который учтёт эти средства как дополнительные кассовые поступления.

2.3 Анализ трудовых ресурсов и заработной платы

Анализ использования трудовых ресурсов является важным направлением в работе предприятия. Ведь от рационального использования трудового потенциала, зависит эффективность его использования, и, как следствие, строится эффективная работа предприятия в целом [20].

Ведь обеспеченность предприятия кадрами квалификационного уровня будет способствовать не только выполнению процесса производства и выпуска продукции более высокого качества, но и оказывать влияние на конкурентную стратегию предприятия.

Как правило, обеспеченность предприятия трудовыми ресурсами определяется отношением фактических работников, занятым на производстве выпускаемой продукции, с их плановой потребностью.

При этом, как правило, проблема, связанная с нехваткой трудового потенциала может решаться на предприятии путём наиболее эффективного использования рабочей силы, повышением выработки работников [40].

Данный фактор в той или иной степени влияет на более эффективную организацию по формированию и использования фонда заработной платы на предприятии.

Анализ использования трудовых ресурсов на предприятии является весьма не простым, и, довольно таки сложным процессом. Как правило, процесс анализа необходимо сформировать и построить в несколько этапов, чтобы определить одно из главных условий достижения лидирующих и стабильных позиций на конкурентном рынке. При этом важным этапом и необходимым в процессе анализа использования трудового потенциала предприятия, является исследование формирования и использования фонда оплаты труда., в зависимости эффективного использования трудовых ресурсов предприятия [47].

На предприятии ФГУП «ПО «Маяк» разработано и принято Положение по оплате труда работников предприятия, в соответствии с требованием ст. 8 и 135 ТК РФ, приказа Госкорпорации «Росатом». Действие положения распространяется на работников предприятия, кроме генерального директора, главного бухгалтера и заместителей генерального директора, оплата труда которых регламентирована соответствующими положениями об оплате труда, разработанными и утвержденными в установленном порядке.

Исходя из основных измерителей труда – рабочее время и количество изготовленной продукции – на ФГУП «ПО «Маяк» установлены две основные системы заработной платы: повременная и сдельная.

Расчёт начисления заработной платы, представлен в таблице 9.

Таблица 9 – Порядок начисления заработной платы

Таб. №	Оклад руб.	Доплаты работникам		Интегрированная стимулирующая надбавка		Районный коэффициент		К выдаче заработная плата за месяц в, руб.
		в % от оклада	в руб.	в % от оклада	в руб.	в % от оклада	в руб.	
501345	19 750	За специальные условия		40	7900	30	5925	40 685
		36	7110					
502219	18 600	За особо тяжелые условия		40	7440	30	5580	36 084
		24	4464					
563123	18 400	За тяжелые условия		35	6440	30	5520	32 568
		12	2208					
564688	19 100	За секретность		50	9550	30	5730	43 930
		50	9550					
14238	17 500	За сменный режим		25	4375	30	5250	34 125
		40	7000					
702102	17 700	За работу в вечернее время		25	4425	30	5310	30 975
		20	3540					
771457	16 300	За качественный прием и сдачу смены		20	3260	30	4890	24 939
		3	489					

Пример расчёта размера пособия по временной нетрудоспособности представлен в таблице 10.

Таблица 10 – Порядок расчёта пособия по временной нетрудоспособности

Таб. №	Кол-во дней болезни	% оплаты (в зависимости от страх. стажа)	Начисления за 2017–2018 гг., в руб.			Средний заработок, руб.	Итого к выдаче, руб.
			Заработная плата	Отпускные	Премии за год		
501345	5	60	765 270	65 000	58 000	1216,8	3650,42
563123	5	80	612 601	54 000	45 000	974,8	3899,18
702102	9	100	582 628	48 000	40 000	918,7	8268,01

Проанализируем состав и структуру фонда оплаты труда, выделив в нём постоянную и переменную части по отношению к изменению объёма реализации.

Таблица 11 – Сравнительный анализ заработной платы

Показатели	Численность работников		Заработная плата за месяц, руб.		Заработная плата за год, тыс. руб.	
	2017 год	2018 год	2017 год	2018 год	2017 год	2018 год
Руководители	1420	1422	60 000	72 000	1 022 400	1 228 608
Специалисты	3300	3308	38 000	45 600	1 504 800	1 810 138
Служащие	2700	2724	24 000	28 800	777 600	941 414
Рабочие	5481	5493	20 000	24 000	1 315 440	1 581 984
Всего	12 901	12 947	–	–	4 620 240	5 562 144

Анализ показывает, что численность работников в 2018 году увеличилась на 46 человек, заработная плата в 2018 году по всем категориям работников увеличилась на 20 % и составила 5 562 144 тыс. руб.

Заработная плата

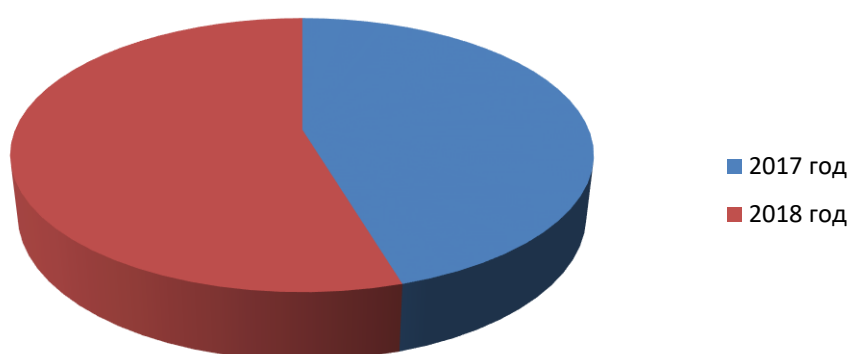


Рисунок 4 – Динамика изменения заработной платы на предприятии за 2017–2018 гг.

Таблица 12 – Показатели для анализа фонда заработной платы

Показатели	2017 год, тыс. руб.	2018 год, тыс. руб.		Отклонение, тыс. руб.		Темп роста, %	
		план	факт	от плана	от 2017 года	по плану	факт.
Фонд оплаты труда всего персонала, в т.ч.	4 620 240	5 574 240	5 562 144	-12 096	941 904	120,6	120,4
Руководители	1 022 400	1 228 608	1 228 608	–	206 208	120,2	120,2
Специалисты	1 504 800	1 815 610	1 810 138	-5472	305 338	120,7	120,3
Служащие	777 600	943 142	941 414	-1728	163 814	121,3	211,1
Рабочие	1 315 440	1 586 880	1 581 984	-4896	266 544	120,6	120,3

Анализ изменения фонда оплаты труда необходимо начать с динамики. С этой целью необходимо проанализировать изменение показателей в 2018 году по отношению к прошлому 2017 году, а также сравнить фактические показатели отчётного 2018 года с плановыми показателями данного отчётного периода.

Исходя из представленной информации в таблице 12, можно сделать вывод: фонд заработной платы по отношению к фактическому показателю 2017 года увеличился в целом по предприятию на сумму 941 904 тыс. руб., темп увеличения составил по расчётным показателям на 20,4 %.

По группе «руководители» увеличение составило на сумму 206 208 тыс. руб., по группе «специалисты» на сумму 305 338 тыс. руб., по группе кадрового состава «служащие» на сумму 163 814 тыс. руб., и по группе «рабочие» на сумму 266 544 тыс. руб.

Однако если анализировать значение фонда заработной платы за период 2018 года в сравнении с плановыми показателями, то можно сделать вывод о том, что расчётное значение данного показателя в динамике снижается на 12 096 тыс. руб., хотя в запланированном периоде предполагалось увеличить фонд заработной платы на предприятии на 2018 год на сумму 954 000 тыс. руб., планируемый темп увеличения намечался в размере 20,6 %.

Следующим этапом проанализируем, как изменялся фонд зарплаты на предприятии в соответствии с категорией кадрового состава, в подразделении на руководителей, специалистов, служащих и работников.

Исходя из динамики расчётных показателей таблицы также следует, что согласно планированию фонда оплаты труда, предполагалось увеличить сумму расходов на оплату труда по всем категориям кадрового состава.

При этом по группе «руководители» темп роста на зарплату планировался в размере 20,2 %, увеличение в абсолютном измерении планировалось на сумму 206 208 тыс. руб. по группе «специалисты» увеличение на 20,7 %, или на сумму 310 810 тыс. руб., по группе «служащие» на 21,3 %, или на 165 542 тыс. руб., и по группе «рабочие» на 20,6 % или на 271 440 тыс. руб.

То что планирование увеличения фонда зарплаты на предприятии было предусмотрено, это положительная динамика. Однако по итогам отчётного

налогового периода за 2018 год, фактические показатели составили другие изменения в динамике.

Таблица 13 – Анализ структуры фонда оплаты труда

Показатели	2017 год, тыс. руб.	2018 год, тыс. руб.		Удельный вес, %		Отклонение по уд. весу от плана, %
		план	факт	план	факт	
Фонд оплаты труда всего персонала, в т.ч.	4 620 240	5 574 240	5 562 144	100,0	100,0	–
Руководители	1 022 400	1 228 608	1 228 608	22,0	22,1	0,1
Специалисты	1 504 800	1 815 610	1 810 138	32,6	32,5	-0,1
Служащие	777 600	943 142	941 414	16,9	17,0	0,1
Рабочие	1 315 440	1 586 880	1 581 984	28,5	28,4	-0,1

Исходя из информации расчётных показателей, которые нами были рассчитаны в таблице 13, можно констатировать тот факт, что в структуре зарплаты по категориям кадрового состава по группе «специалисты» был наибольший удельный вес, при этом в динамике отслеживается незначительной снижение показателя структуры.

Фонд зарплаты рабочих фактически составил 28,4 %, что на 0,1 % меньше запланированного показателя. Увеличение в структуре заработной платы произошло по группе «руководители» на 0,1 % до значения показателя в 22,1 %, по группе «служащие» до значения показателя в 17,0 %.

Изменение структуры фонда заработной платы за 2018 год представлено на рисунке 5.

Фонд оплаты труда за 2018 год

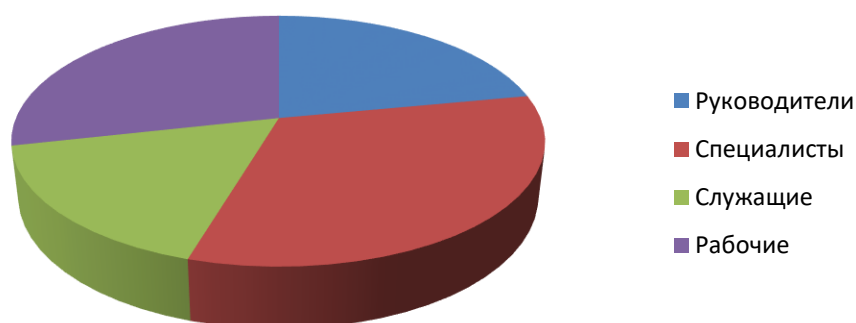


Рисунок 5 – Удельный вес заработной платы за 2018 год

Следующим этапом в работе следует провести анализ изменения постоянной части фонда заработной платы работников предприятия. Постоянная доля зарплаты на предприятии, как правило, формируется в среднем от количества отработанных дней, а также с учётом средней продолжительности рабочего дня, среднечасовой оплаты труда. Большое значение для анализа использования фонда заработной платы имеет изучение среднего заработка работников ФГУП «ПО «Маяк», его изменение, а также факторов, определяющих его уровень.

Средняя численность списочного состава предприятия ФГУП «ПО «Маяк» в 2017 году составила 12 901 чел., в 2018 году 12 947 чел. При этом фонд зарплаты в 2017 году составил 4 620 240 тыс. руб. в 2018 году 5 562 144 тыс. руб. Средняя заработная плата за 2017 год составила 358 130 руб., средняя заработная плата за 2018 год 429 608 руб. Фонд оплаты труда увеличился на 941 904 руб. или на 120 %. Следовательно, средняя заработная плата на предприятии ФГУП «ПО «Маяк» возросла на 5956 руб. в месяц.

Следующим этапом в работе необходимо определить, какие суммы выплат происходит на предприятии, с учётом особенностей организации начислений за особые условия выполняемых работ, с учётом сменного графика работ, за работу в вечернее время, а также других прочих выплат компенсационного характера. Данная информация для анализа представлена в таблице 14.

Таблица 14 – Виды выплат на предприятии

Виды выплат	2017 год		2018 год	
	тыс. руб.	уд. вес, %	тыс. руб.	уд. вес, %
Фонд оплаты труда, в т. ч.:	4 620 240	100	5 562 144	100
За работу со сведениями, имеющими степень секретности	101 645	2,2	139 053	2,5
За работу в особых условиях	203 290	4,4	233 610	4,2
За сменный режим	170 948	3,7	211 361	3,8
За работу в вечернее время	124 746	2,7	194 675	3,5
Прочие выплаты	4 019 611	87,0	4783 445	86,0

Анализ по видам оплат даёт нам представление о том, где выплаты уменьшились, а где увеличились. На предприятии ФГУП «ПО «Маяк» эта динамика связана только с перемещением персонала, так как фонд оплаты труда не уменьшался соответственно и заработная плата только возрастала. Возрос удельный вес доплат по инициативе администрации, а так же за счёт увеличения числа работников за время работы со сведениями, составляющими государственную тайну на 0,2 %, за работу в ночное время на 0,7 %, за сменный режим на 0,1 %.

Таблица 15 – Обеспеченность предприятия персоналом по категориям и основным профессиям за 2018 год

Показатель	Плановая численность	Фактическая численность	Абсолютное отклонение	Отклонение, %
Среднесписочная численность, всего	12 979	12 947	-32	-0,2
Руководители	1422	1422	–	0,0
Специалисты	3318	3308	-10	-0,3
Служащие	2729	2724	-5	-0,2
Рабочие	5510	5493	-17	-0,3

В целом по предприятию отклонение не превышает и 1 %.

Следующим этапом в процессе анализа исследуем динамику состава фонда заработной платы в разрезе на постоянную её часть и переменную. При этом необходимым является в процессе провести факторный анализ, по результатам которого определить, в какой степени тот или иной расчётный показатель повлиял на результативный показатель, в частности на изменение фонда оплаты труда. Данные для расчёта относительного отклонения фонда зарплаты представлены в таблице 16.

Таблица 16 – Данные для расчёта относительного отклонения фонда оплаты труда

Показатель	2017 год, тыс. руб.	2018 год, тыс. руб.
Фонд заработной платы	4 620 240	5 562 144
Переменная часть	3 349 674	4 227 229
Постоянная часть	1 270 566	1 334 915
Объём продукции	480 950	1 130 750

Расчёт индекса реализации:

$$I_{RP} = 1\,130\,750 / 480\,950 = 2,35.$$

Относительное отклонение по оплате труда равно:

$$\Delta \text{ФОТ}_{\text{отн}} = 5\,562\,144 - (3\,349\,674 \cdot 2,35 + 1\,270\,566) = -3\,580\,156 \text{ (тыс. руб.)}$$

Следовательно, на предприятии ФГУП «ПО «Маяк» в 2018 году была экономия фонда оплаты труда в размере 3 580 156 тыс. руб. Это положительная динамика в работе предприятия «ПО Маяк». Переменная часть заработной платы работников предприятия зависит от объёма реализации продукции (объёма производства продукции), его структуры, удельной трудоёмкости и уровня среднечасовой оплаты труда. Для проведения факторного анализа и выявления основных показателей, влияющих на изменение переменной части фонда заработной платы, необходимо знать структуру выпускаемой продукции предприятием, а также его структурными подразделениями.

При этом необходимо выявить отдельные виды продукции в соответствии с их ассортиментными и номенклатурными группами, определить удельный вес каждой номенклатурной группы в общем объёме выпущенной и реализованной продукции на предприятии.

Таблица 17 – Данные о реализации продукции в разрезе основных номенклатурных групп

Наименование показателя	2017 год		2018 год		Отклонение	
	тыс. руб.	уд. вес, %	тыс. руб.	уд. вес, %	в сумме, тыс. руб.	%
Объём реализованной продукции всего	480 950	100	1 130 750	100	649 800	—
в том числе:						
Продукция А	158 713	33,0	339 225	30,0	180 512	- 3
Продукция Б	8657	1,8	20 353	1,8	11 696	—

Окончание таблицы 17

Наименование показателя	2017 год		2018 год		Отклонение	
	тыс. руб.	уд. вес, %	тыс. руб.	уд. вес, %	в сумме, тыс. руб.	%
Продукция В	137 071	28,5	369 755	32,7	232 684	4,2
Прочая продукция	176 509	36,7	401 417	35,5	224 908	- 1,2

Проведём расчёт производительность труда за 2017 год:

$$\text{Пр.тр.}_{2017} = 15\,649\,428 / 12\,901 \text{ чел.} = 1213 \text{ (тыс. руб.)}$$

Производительность труда в 2018 году:

$$\text{Пр.тр.}_{2018} = 20\,515\,360 / 12\,947 \text{ чел.} = 1\,585 \text{ (тыс. руб.)}$$

Средняя заработная плата в 2017 году составила 358 130 тыс. руб. в год, а в 2018 году она составляла 429 608 тыс. руб. в год.

$$I_{ЗП} = 429\,608 / 358\,130 = 1,2.$$

Индекс производительности труда:

$$I_{ПТ} = 1585 / 1213 = 1,3.$$

Данные свидетельствуют о том, что темпы роста производительности труда опережают темпы роста оплаты труда.

Расчёт коэффициент опережения.

$$K_{ОП} = 1,3 / 1,2 = 1,1.$$

Расчёт суммы перерасхода или экономии средств на оплату труда.

$$\pm \Delta_{\text{ФОТ}} = 5\,562\,144 \cdot (1,2 - 1,3) / 1,2 = -463\,512 \text{ (тыс. руб.)}$$

Рост производительности труда большими темами способствовал экономии фонда зарплаты на предприятии в размере 463 512 тыс. руб.

Проведём факторный анализ.

Прибыль от продаж в 2017 г. составила 480 950 тыс. руб., в 2018 г. составила 1 130 750 тыс. руб.

Данные для факторного анализа (таблица 18).

Таблица 18 – Информация для проведения факторного анализа

Наименование показателя	Усл. обозн.	2017 г.	2018 г.	Отклонение
1	2	3	4	5
Фонд оплаты труда, тыс. руб.	ФОТ	4 620 240	5 562 144	941 904
Прибыль от продаж, тыс. руб.	П	480 950	1 130 750	649 800
Рентабельность, %	R	3,1	5,5	2,4
Размер прибыли на один рубль заработной платы	П _{ФОТ}	0,07	0,11	0,04
Выручка от продажи товаров, тыс. руб.	В	15 649 428	20 515 360	4 865 932
Производительность труда	ПТ	1213	1585	372
Численность работников	ЧР	12 901	12 947	46

Рентабельность продукции находится как процентное отношение суммы прибыли от продажи к выручке от продажи товаров.

$$R_{2017} = 480\,950 / 15\,649\,428 \cdot 100 = 3,1 (\%)$$

$$R_{2018} = 1\,130\,750 / 20\,215\,360 \cdot 100 = 5,5 (\%)$$

$$P_{\text{ФОТ}} 2017 = 333\,210 / 4\,620\,240 = 0,07$$

$$P_{\text{ФОТ}} 2018 = 657\,495 / 5\,562\,144 = 0,11$$

$$ПТ_{2017} = 15\,649\,428 / 12\,901 = 1213 (\text{тыс. руб.})$$

$$ПТ_{2018} = 20\,515\,360 / 12\,947 = 1585 (\text{тыс. руб.})$$

Выводы по разделу 2

ФГУП ПО «Маяк» является государственным предприятием, находящимся в федеральной собственности. ФГУП «ПО «Маяк» занимается переработкой радиоактивных материалов. Производственное объединение «Маяк» является стабильно устойчивым предприятием. Бухгалтерский учёт на предприятии построен в соответствии с первичными документами, в которых фиксируется вся учётная информация по расчётным операциям, как с контрагентами, так и с органами государственного контроля, а также с внебюджетными, бюджетными фондами, с персоналом предприятия по начислению и выплате заработной платы.

Учёт хозяйственных расчётных операций с персоналом по зарплате на предприятии ФГУП «ПО «Маяк» происходит в соответствии с заключёнными коллективными договорами, трудовыми и договорами гражданско-правового характера. К основным задачам по организации документооборота по оплате труда с персоналом предприятия относится чёткая организация и учёта кадрового состава, точного учёта рабочего времени, отработанного каждым работником. При этом важной задачей является эффективное использование не только кадрового потенциала, но и эффективного формирования и использования фонда заработной платы на предприятии.

Все операции по начислению заработной платы, а, следовательно, и её выплаты работникам предприятия осуществляется с использованием 70 счёта учёта. При этом в корреспонденции с данным счётом взаимодействуют счета учёта 68 и 69, связанные с начислением налога на доходы физических лиц в бюджетные фонды, а также начисление страховых выплат, связанных с начислением и выплат социального характера. Весь процесс организации по начислению заработной платы на предприятии имеет характерные особенности, так как деятельность анализируемого предприятия связана с особыми видами деятельности, основанными на секретности и неразглашении тайны.

Также в связи с особенностями вида деятельности предприятия при начислении заработной платы предусмотрены особые компенсационные выплаты с учётом вредности и опасности производств. В работе проведён анализ деятельности предприятия в динамике за период 2017–2018 года.

По результатам расчётных показателей определили, что выручка от реализации продукции в динамике увеличивается на сумму 4 865 932 тыс. руб., рентабельность реализованной продукции в динамике увеличилась на 2,4 % и составила на конец отчётного 2018 года 5,5 %. Чистая прибыль предприятия увеличилась на сумму 324 285 тыс. руб., темп увеличения составил 97 %. По

результатам анализа изменения фонда заработной платы на предприятии нами было определено, что в динамике значение данного показателя увеличилось на сумму 941 904 тыс. руб., темп увеличения составил 20 %, при этом среднегодовая заработная плата работников предприятия увеличилась в сравнении с периодом 2017 года на сумму 71,478 тыс. руб., среднее значение заработной платы на 1 работника предприятия увеличилась на 5,95 тыс. руб.

В работе проведён анализ соотношения темпов роста производительности труда работников ФГУП «ПО Маяк» с темпом роста оплаты труда на предприятии.

Производительность труда возросла и составила 1585 тыс. руб., следовательно произошла экономия затрат труда на изготовление единицы продукции, что непосредственно влияет на повышение эффективности производства. Более высокие темпы производительности труда по сравнению с темпами роста оплаты труда способствовали экономии фонда оплаты труда работников в размере 463 512 тыс. руб.

3 АУДИТ ОПЛАТЫ ТРУДА НА ПРЕДПРИЯТИИ ФГУП «ПО «МАЯК»

3.1 Планирование аудита расчетов по оплате труда ФГУП «ПО «МАЯК»

Начисление зарплаты, удержания из неё, расчёт налоговых платежей представляет собой трудоёмкий процесс системы бухгалтерского учёта юридического лица. Такие операции постоянно повторяются и характеризуются своей многочисленностью. К особенностям указанного раздела учёта можно отнести и регулярные изменения налогового законодательства в этой области. Все перечисленные факторы усложняют аудит расчётов с персоналом по оплате труда.

Целью внутренней проверки зарплаты на предприятии является установление соответствия между используемой методикой бухучёта и нормативными документами [18].

В процессе проверки кадров решаются важнейшие задачи, связанные с соблюдением действующих правил бухгалтерского учёта:

- подтверждение достоверности выполненных начислений и прочих выплат работникам предприятия по всем основаниям и правильности отражения выполненных операций.
- проверка выполнения норм законодательства в части правильности начислений и удержаний по зарплате.
- оценка эффективности системы по организации аналитического и синтетического учета на предприятии.
- проверка правильности оформления бухгалтерских операций и корректности отражения их в учёте расчётов с сотрудниками предприятия по оплате труда.

Для сокращения аудиторского риска проведено тестирование оценки системы внутреннего контроля по учету расчетов по оплате труда. Данные представлены в таблице 19.

Таблица 19 – Тест по оценке системы внутреннего контроля по учету расчетов по оплате труда

Вопрос	Ответы		Качество элемента внутреннего контроля					
	Да	Нет	0	1	2	3	4	5
Закреплено ли разделение обязанностей в должностных инструкциях	+					+		
Наличие эффективных процедур санкционирования операций		+	+					
Своевременное документирование операций	+						+	
Фактический контроль за имуществом и документацией	+						+	
Осуществление независимых проверок	+				+			
Осуществляется ли контроль начисленной оплаты труда (приказы, договоры, подлинность первичных документов, проверка объема выполненных работ и др.)	+						+	

Окончание таблицы 19

Вопрос	Ответы		Качество элемента внутреннего контроля					
	Да	Нет	0	1	2	3	4	5
Проверяется ли штатное расписание и оплата труда согласно штатного расписания	+					+		
Проверяется ли правильность удержаний из зарплаты	+						+	
Контролируется ли обоснованность начисления премий, вознаграждений, отпускных сумм, пособий по временной нетрудоспособности	+						+	
Происходит ли проверка начисления тарифов, расценок при начислении зарплаты	+				+			
Контролируется ли обоснованность совмещения профессий, должностей		+	+					
Достоверно ли заполняются всегда первичные документы	+						+	
Нет ли случаев включения в таблицу и другие расчетно-платежные документы несуществующих лиц		+						+
Случаются ли случаи повторного начисления сумм по ранее оплаченным документам	+			+				
Встречаются ли в первичных документах, расчетных ведомостях случайные арифметические ошибки	+			+				
Используются ли во всех случаях формы документов, утвержденных в учетной политике		+			+			
Всегда ли правильно отражаются на счетах операции по начислению и удержанию из зарплаты	+							+

Из приведенной таблицы видно, что из 17 вопросов, ответ да был получен по 13 позициям. В целом система внутреннего контроля по учету расчетов по оплате труда набрала 45 баллов:

$$B = 0 \cdot 2 + 1 \cdot 2 + 2 \cdot 3 + 3 \cdot 2 + 4 \cdot 6 + 5 \cdot 2 = 48$$

Средняя оценка составляет:

$$B_{CP} = 48 / 17 = 2,82$$

Таким образом, система внутреннего контроля по учёту расчётов по оплате труда находится на среднем уровне. По результатам анализа полученных данных определён аудиторский риск и уровень существенности.

Аудиторский риск включает в себя следующие составляющие:

- неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск;
- риск системы внутреннего контроля;
- риск обнаружения ошибок и искажений финансовой отчётности.

По данным проведенного опроса, сделан вывод, что неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск составляет 31 %, что соответствует оценке – «средний». Далее оценена эффективность системы учёта и внутреннего контроля. По данным опроса, надежность системы внутреннего контроля составляет $(2,82/5 \cdot 100) \cdot 56,4$ %. Соответственно, риск средств контроля – 28 %, что соответствует оценке – «средний». По матрице зависимости аудиторских рисков, установлен уровень риска необнаружения. Его оценка – «средний», что условно соответствует показателю – 50 %. Связь между аудиторским риском и его компонентами, выражает формула (18):

$$AP = NP \cdot PCK \cdot PN = PСИ \cdot PN, \quad (18)$$

где AP – аудиторский риск;

NP – неотъемлемый риск;

PCK – риск средств контроля;

PN – риск необнаружения;

PСИ – риск существенных искажений.

Соответственно, PСИ = $0,31 \cdot 0,28 = 0,08$.

Таким образом, риск существенного искажения финансовой отчетности составляет 8 %.

$$AP = 0,08 \cdot 0,50 = 0,04$$

Аудиторский риск равен 4 %, что является приемлемым показателем.

Базовые показатели для расчета и их значения представлены в таблице 21.

Таблица 20 – Базовые показатели для расчета уровня существенности и их значения

№	Показатель	Значение показателя бухгалтерской отчетности, тыс. руб.	Доля, %	Значение, применяемое для расчета
1.	Прибыль до налогообложения	993 556	5	49 677
2.	Выручка от реализации продукции	20 515 360	2	410 307
3.	Стоимость активов	49 291 529	2	985 830
4.	Капитал и резервы	37 090 800	10	3 709 080
5.	Общие расходы предприятия	19 384 610	2	3 87 692

Уровень существенности рассчитывается по формуле (19)

$$У_{СС} = (ЗП_1 + ЗП_2... + ЗП_5 \cdot Д) / Кп, \quad (19)$$

где У_{СС} – средний уровень существенности;

Зп1, Зп2...Зп5 – значения базовых показателей;

Д – допустимая доля отклонения от базового показателя;

Кп – количество базовых показателей.

Соответственно, среднее значение единого уровня существенности:

$$У_{СС} = \frac{(49\ 677,8 + 410\ 307,2 + 985\ 830 + 3\ 709\ 080 + 387\ 692,5)}{5} = 1\ 108\ 517$$

Допустимый уровень отклонения показателей от среднего значения в большую или меньшую сторону установлен в размере 60 %. Из расчета видно, что практически все значения значительно отклоняются от среднего, следует исключить их.

Единый уровень существенности составит: 985 830 тыс. руб.

Таким образом, единый уровень существенности с учетом округления составил 985 830 тыс. руб.

Определим удельный вес данной статьи в структуре баланса.

$$U_{\text{ВЕС}} = \frac{238\,483}{49\,291\,529} \cdot 100 = 0,48 \%$$

Уровень существенности (абсолютное значение).

$$985\,830 \cdot 0,48 \% = 4769,66 \text{ (тыс. руб.)}$$

Следовательно, уровень существенности по строке баланса «Кредиторская задолженность» с учётом округления составляет 4570 тыс. руб.

Для того чтобы провести аудиторскую проверку был составлен план аудита.

Таблица 21 – План аудита расчетов с сотрудниками по заработной плате

№	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель
1	Проверка первичной документации	Март 2019	Краева А.В.
2	Проверка расчетных начисленных сумм по заработной плате	Март 2019	Краева А.В.
3	Проверка обоснования расчетных операций	Март 2019	Краева А.В.
4	Проверка обоснования и правильности расчетов по налогу на доходы физических лиц	Март 2019	Краева А.В.
5	Проверка обоснования и правильности расчетов по исполнительным листам	Март 2019	Краева А.В.
6	Проверка показателей бухгалтерских счетов и соответствия данных финансовой отчетности	Март 2019	Краева А.В.

Смысл данного планирования заключается в том, чтобы организовать эффективную и экономически обоснованную проверку. На данном этапе обязательным является определение стратегии и тактики аудита, периода его проведения [29].

На начальном этапе одним из первоочередных действий которое необходимо выполнить, является проверка правомерности и следования законам в области трудовых отношений. Это делается для того, чтобы выяснить насколько работники выполняют свои права и обязанности, вследствие таких методов приобретения аудиторских доказательств, как контроль наличности и достоверности оформления локальных нормативных документов, приказов о принятии на работу, договоров труда, приказов о прекращении работы сотрудников.

Следующим этапом проведения аудита является выявление правильности начисления зарплаты, расценок труда, различных компенсационных выплат, а также подлинности оформления бухгалтерских документов по труду. Это необходимо для того, чтобы узнать на основании чего возникли эти начисления, их конкретный расчёт и стоимостную оценку.

Смысл третьего этапа проведения аудита заключается в проверке правильности определения выплат компенсационного и стимулирующего характера и их применения. Надо подчеркнуть, что цель данного этапа аналогична с целью этапа указанного выше.

На четвертом этапе аудита проверяется правильность и объём удержаний из зарплаты в бухгалтерском учёте. Это возможно за счёт применения таких методов, как проверка зафиксированных в документах прочих удержаний (при наличии решений суда, заявлений сотрудников), а также за счёт контроля над максимальным размером удержаний из зарплаты.

Наконец-то же на последнем этапе аудита проверяется достоверность и достаточность раскрытой информации, приобретенной во все вышеуказанных этапах, об издержках труда и заработной плате в анализируемой финансовой отчетности. С целью достижения этого результата сопоставляются данные, указанные в финансовой отчетности, с регистрами синтетического и аналитического учёта по зарплате.

Важным пунктом также является выработка аудиторской программы, в котором определены объемы, виды и последовательность процедур аудита. Это поможет аудитору сформировать объективное и достоверное суждение о бухгалтерской отчетности предприятия.

Разработка рабочих аудиторских документаций осуществляется с целью подтверждения в документах того, что проверка была надлежащим образом продумана по плану, выполнение плана аудиторами каждый день подвергалась контролю и в процессе аудита пересматривалась, а также при надобности проводились определенные исследования [6].

Обратим внимание на программу аудита, касающихся расчетов по оплате труда, составленную автором

Таблица 22 – Программа аудита

№	Тематика раскрываемой информации	Период проведения	Аудиторские доказательства
1	Проверка первичной документации:		
1.1	Анализ уровня унификации первичных документов по учету рабочего времени и работников	11 – 13 марта	Выборочная проверка, приказов по движению кадров, личные карточки, учетная политика, внутренние нормативные документы
1.2	Проверка достоверности документов по учету рабочего времени	11 – 13 марта	Выборочная проверка табелей учета рабочего времени
1.3	Проверка соответствия оформления расчетно-платежной документации	11 – 13 марта	Ведомости на выплату заработной платы, Расходные кассовые ордера Ведомости на перечисление средств по оплате труда
1.4	Проверка достоверности учетных данных по депонированной заработной платы	11 – 13 марта	Журнал по учету депонированных средств

Продолжение таблицы 22

№	Тематика раскрываемой информации	Период проведения	Аудиторские доказательства
2	Проверка расчетных начисленных сумм по заработной плате		
2.1	Проверка бухгалтерских документов по учёту расчётов с персоналом по заработной плате (арифметические погрешности)	14 – 15 марта	Наряды на сдельную оплату труда, Лицевые счета Путевые листы
3	Проверка обоснования расчетных операций		
3.1	Проверка начисления выплат за работу в ночные часы, сверхурочные, праздничные и выходные дни	14 – 15 марта	Положение об оплате труда Табель учета рабочего времени Личные карточки
3.2	Проверка обоснованности оплаты простоев и их документального оформления	14 – 15 марта	Приказы Положение об оплате труда Табель учета рабочего времени Личные карточки
3.3	Проверка обоснованности оплаты работы в случае брака и их документального оформления	14 – 15 марта	Положение об оплате труда Табель учета рабочего времени Личные карточки
3.4	Проверка правильности вычислений среднего заработка	14 – 15 марта	Копии справок, Личные карточки, Лицевые счета
3.5	Проверка обоснованности расчеты пособий, выплачиваемых за счет фонда социального страхования	14 – 15 марта	Листы по нетрудоспособности Документы на предоставление пособий
3.6	Проверка обоснованности образования резервов связанных с начислением заработной платы	14 – 15 марта	Сводная ведомость по начислению заработной платы, Бухгалтерские справки
4	Проверка обоснованности и правильности расчетов по НДФЛ:		
4.1	Арифметическая проверка налоговой базы по НДФЛ	18 – 19 марта	Лицевые счета
4.2	Проверка обоснованности применения налоговых вычетов	18 – 19 марта	Документы по предоставлению налоговых вычетов
4.3	Проверка обоснованности применения ставок по НДФЛ	18 – 19 марта	Регистр 1-НДФЛ
4.4	Проверка обоснованности предоставления налоговых льгот	18 – 19 марта	Документы на льготы
5	Проверка правильности и обоснованности расчетов по исполнительным листам	18 – 19 марта	Исполнительные листы
6	Проверка показателей бухгалтерских счетов и соответствия данных финансовой отчетности		

Окончание таблицы 22

№	Тематика раскрываемой информации	Период проведения	Аудиторские доказательства
6.1	Проверка соответствия оборотов по счетам и субсчетам Главной книги с регистрами бухгалтерского учета	20 марта	Регистры начисления заработной платы, Главная книга
6.2	Проверка обоснованности учета в составе затрат начисленной оплаты труда	20 марта	Сопоставление видов начислений с законодательством

В ходе аудита операций по оплате труда были применены следующие методы аудиторских доказательств:

- проверка арифметических расчетов (пересчет);
- подтверждение, а также проверка следования правилам учета определенных хозяйственных операций;
- устный опрос коллектива предприятия, начальства экономического субъекта и независимой стороны;
- проверка документации, прослеживание и аналитические процедуры.

Первый метод (проверка арифметических расчетов заказчиков) применялся для того чтобы указать на точность арифметического подсчитывания сумм по оплате труда сотрудников и правильности выражения их в бухгалтерских записях.

Уверенность аудитора, в реальности соответствующего документа, обеспечивается за счет проверки документов. Для этого были выбраны некоторые записи в бухгалтерском учете, а также проведено наблюдение за отражением операций в учете до того начального документа, подтверждающего действительность и уместность выполнения данной операции.

Прослеживание используется при анализе кредитовых оборотов по аналитическим счетам, ведомостям, отчетам, синтетическим счетам, отраженным в Главной книге, указывая на не однотипные корреспонденции счетов.

3.2 Результаты аудиторской проверки расчетов по оплате труда

В процесс проведения аудита были проверены различные документы, удостоверяющие факты проведения расчетов по начислению, оплате заработной платы, а также удержаний из нее. В список проверенных документов вошли: положения о выдаче премий и различного типа мотиваций; трудовые и другие виды договоров; штатное расписание. А также, в первую очередь, были проверены приказы, личные карточки работников, наряды, листки временной недееспособности, ведомости о выдаче заработной платы, бухгалтерский баланс организации, главная книга, учетные регистры, примечания к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Источниками информации служат:

- документы по приему и увольнению работников;
- табель учёта рабочего времени;

- расчётно-платёжная ведомость;
- исходные документы;
- регистры бухгалтерского учёта;
- бухгалтерская и статистическая отчётность;
- формы первичной документации.

В процессе проведения аудита, могут быть выявлены следующие недочеты, нарушения.

При оформлении взаимоотношений с сотрудниками используются произвольные формы документов. Во избежание отрицательного результата при трудовых спорах, оформление расчетов с персоналом по оплате труда необходимо осуществлять на бланках унифицированных форм.

Нарушен порядок выдачи, учета материальной помощи работникам.

В течение года выдана материальная помощь водителю Иванову И.И. в сумме 10 150 руб., энергетика Петрову К.В. в сумме 18 870 руб. Данные суммы полностью включены в совокупный доход сотрудников:

Иванов И.И. – $(10\ 150 - 4000) = 6150$ руб.

Петров К.В. – $(18\ 870 - 4000) = 14\ 870$ руб.

Также в облагаемую базу по страховым взносам необходимо было включить 6150 руб. и 14 870 руб.

В организации при оформлении приказов на отпуска не указывается за какой период представлен отпуск, за какой период предоставлен отпуск также не фиксируется кадровых документах.

Бухгалтером предприятия ошибочно перечислена уволившемуся сотруднику Пешковой О.В. сумма, большая положенной к выдаче на руки зарплаты (К выдаче полагалось 23 587 руб., а перечислено 28 587 руб.).

Данное нарушение сложилось в силу несвоевременного отражения хозяйственной операции по выплате аванса сотруднику. Сотрудник отказывается добровольно вернуть излишне полученные деньги.

В соответствии с ТК с работника можно взыскать излишне выданную зарплату в следующих случаях:

- если работник не выполнил нормы, и этот факт признан комиссией по трудовым спорам;
- если работник осуществил некие неправомерные действия, которые привели к излишне выплаченной зарплате.

При этом незаконность его деяний должна найти подтверждение в суде; при допущении счетной ошибки. При этом законодательство не детализирует понятие счетной ошибки. В общем под этим термином подразумевается ошибка при подсчете зарплаты.

Излишне выданные суммы скорее относятся не к счетной, а к технической ошибке. К такой же ошибке относится сбой в программе.

Поэтому в рамках закона юридическое лицо должно обратиться в суд с просьбой обязать бывшего работника возратить излишне полученные средства. Но гарантий того, что решение, принятое судом, будет в пользу работодателя, нет.

Единственным способом возврата средств является добровольное согласие работника.

В ходе аудиторской проверки установлено, что в апреле прошлого года заработная плата охранника Сидорова Г.Р. была начислена исходя из оклада начальника смены Журавлева А.П., который на 500 рублей выше.

В следующем месяце при расчете зарплаты, излишне выплаченные средства были удержаны.

Из заработка работника в рамках закона можно удержать:

- аванс, который был ранее выдан в зарплату и не отработан;
- аванс, который был ранее выдан на командировки;
- суммы, которые были переплачены в результате счетной ошибки;
- если работник получил отпуск, который не отработал на момент прекращения трудовых отношений.

Случай ошибочного начисления заработной платы в связи с неправильным применением оклада не подходит ни под один из перечисленных случаев. Она возникла по вине работодателя. Поэтому удержание излишне начисленной работнику суммы заработка в апреле является неправомерным.

Бухгалтером предприятия по приказу директора были удержаны из заработка работника суммы, ранее выданные в подотчет, по которым не предоставлены авансовые отчеты. Возврат выданных в подотчет и не израсходованных денежных средств, по которым не представлены авансовые отчеты в определенные сроки, является обязанностью работника. Однако перечень ситуаций, когда работодатель без согласия сотрудника имеет право выполнить удержания из зарплаты, установлен законодательством и является исчерпывающим. Поэтому удержание невозвращенных в срок подотчетных сумм из заработка без письменного согласия работника не является законным.

Положением по премированию закреплена возможность выплаты сотрудникам организации премий и подарков к памятным и юбилейным датам. В бухгалтерских расчетах эти суммы отражаются в составе затрат на зарплату при расчете прибыли для налогообложения. При этом следует отметить, что расходы, связанные с премированием сотрудников к юбилеям и праздникам, не связаны с результатами деятельности предприятия.

Поэтому эти издержки не включаются в затраты для расчета налога на прибыль. Кроме того, премии, не уменьшающие налогооблагаемую прибыль, облагаются страховыми взносами. Сами же затраты на оплату страховых взносов законодательство не запрещает учитывать при определении размера налога на прибыль.

В ходе проверки было установлено, что работа в нерабочие праздничные дни в 2018 году сотрудниками проверяемого предприятия с суммированным учетом рабочего времени осуществлялась в пределах месячной нормы рабочего времени, поэтому доплата за такие дни должна была производиться в размере одинарной часовой ставки.

Как показали результаты проверки, в нарушение ст. 153 ТК РФ на предприятии в 2018 году плата за работу в нерабочий праздничный день для сотрудников с суммированным учетом рабочего времени осуществлялась в размере двойной часовой ставки.

В мае 2018 года не был пересмотрен уровень оплаты труда сотрудникам, которые получают минимальную заработную плату. С учетом всех доплат у некоторых из них начисленная заработная плата оказалась ниже МРОТ, который был увеличен с 01.01.2019 года. Минимальный размер оплаты труда постоянно меняющаяся величина, поэтому ее нужно отслеживать.

Варианты, когда работник может получать меньше МРОТ или его оклад составляет меньшую величину (что не одно и то же):

1. Зарплата может быть меньше регионального показателя, если организация не присоединилась к региональному соглашению в соответствии со ст. 133.1 ТК РФ (т. е. в течение 30 дней после публикации предложения направила возражения).

2. Оклад работника (фиксированная выплата за месяц) может быть меньше МРОТ только в 1 случае: если работник помимо него получает поощрительные выплаты, компенсации и надбавки (подтверждено определением ВС РФ от 30.08.2013 № 93-КГПР13-2). Однако не следует включать в эти категории районные коэффициенты. Они применяются к зарплате, которая должна быть уже не менее МРОТ.

3. Сотрудник не выполнил нормы рабочего времени или нормы труда (условие о выполнении оговорено в ст. 133 ТК РФ). Данный случай не следует смешивать с ситуациями, когда сокращенная длительность рабочего времени установлена законом (например, для инвалидов – ст. 92 ТК РФ).

4. Работник может получить на руки зарплату меньше минимального размера и по той причине, что с нее удержан 13 % НДФЛ. Требование о соответствии распространяется на исходный размер заработка.

Таким образом, оклад работника может быть меньше минимальной зарплаты. Но нужно помнить, что размер МРОТ меняется в сторону увеличения, а также существуют нюансы начисления заработной платы, и избегать нарушения требований законодательства, учитывая высокий уровень ответственности, применяемой к работодателю в этом случае.

В ходе проверки выявлено отсутствие документов для предоставления налоговых вычетов за детей.

Стандартный налоговый вычет на ребенка – это льгота, по НДФЛ, основанием для получения которой является наличие детей. Вычет предоставляется на каждого ребенка до достижения им совершеннолетия, а в случае очного обучения до достижения 24 лет.

Получить льготу можно только при получении доходов, облагаемых ставкой 13 %. Для подтверждения права на стандартную льготу потребуются, в зависимости от ситуации, следующие документы:

- 1) свидетельства о рождении детей;
- 2) свидетельство о регистрации брака;

- 3) отказ от супруга (супруги) в случае уступки права на получение вычета;
- 4) усыновители, опекуны и попечители предоставляют документы, подтверждающие усыновление, установление опеки либо попечения;
- 5) свидетельство о смерти второго родителя;
- 6) решение суда в случае установления отцовства (материнства) в судебном порядке;
- 7) справка из учебного заведения о зачислении в студенты с очной формой обучения;
- 8) заключение медицинской экспертизы при установлении инвалидности, в случае необходимости подтверждать статус инвалида, справка предоставляется работодателю с периодичностью ее обновления;
- 9) 2-НДФЛ с предыдущего места работы, если трудоустройство происходит не в начале налогового периода.

В ходе осуществления аудита были проверены учётные регистры по 68 и 69 счёту учёта.

3.3 Рекомендации по совершенствованию организации учета оплаты труда по итогам аудиторской проверки

Все выявленные ошибки и нарушениями в учёте заработной платы, влияющие на достоверность финансовой отчётности, а также налогообложения и соответствии законодательства и нормативной базе сведены в одну таблицу 23.

Таблица 23 – Выявленные ошибки и нарушения в учете заработной платы

№	Виды и содержание ошибок	Воздействие на правдивость финансовой отчётности, а также налогообложения и следования законодательной и нормативной базы	Нормативные документы
1	Отсутствие наличия типовых форм первичных документов по заработной плате	Усложнена проверка данных	Единообразные стандартные формы документов
2	В базе не отражаются выплаты различного характера сотрудникам, осуществляемые благодаря собственным средствам предприятия (материальная помощь, премии, доплаты и т. д.), для расчета страховых взносов в Пенсионный фонд	Преуменьшение налогооблагаемой прибыли	Трудовой и Налоговый кодекс
3	Сумма выданных премий и подарков не включаются в объем совокупного дохода трудящихся	Уменьшается налоговая база по налогу с физических лиц, а также по иным видам удержаний	Налоговый кодекс
4	Неверный расчет суммы НДФЛ	Уменьшается налога на доходы физических лиц	Налоговый кодекс

Окончание таблицы 23

N	Виды и содержание ошибок	Воздействие на правдивость финансовой отчётности, а также налогообложения и следования законодательной и нормативной базы	Нормативные документы
5	Расчет сумм по другим видам оплат производился неверно	Занижение налогооблагаемой базы	Трудовой кодекс
6	Производилось начисление доплат, каких-либо надбавок и других выплат сотрудникам, не отраженных во внутренних локальных актах и трудовых договорах (контрактах)	Занижение базы налогообложения	Трудовой кодекс Налоговый кодекс
7	В течение продолжительного периода времени гражданско-правовые договора неоднократно заключались с одними и теми же физическими лицами на оказание одной и той же услуги	Возможность переквалифицировать договор ГПХ на трудовой. Занижение налогооблагаемой базы по страховым взносам	Налоговый кодекс
8	Неверное начисление пособий по временной нетрудоспособности из-за неправильного вычисления ее расчетной базы		Трудовой кодекс Первичные учетные документы и учетные регистры
9	В состав совокупного дохода на предприятии для расчета подоходного налога работника включаются не все виды оплат, подлежащие налогообложению	Понижение суммы налога по доходам с сотрудника и уменьшение налогооблагаемой базы	Налоговый кодекс

По результатам проверки были выработаны рекомендации, которые направлены на уклонение от ошибок, выявленных в процессе анализа работы предприятия по расчетам с работниками по оплате труда:

- при выдаче материальной помощи прилагать заявление от сотрудника;
- налогообложение доходов осуществлять согласно законодательству;
- возобновить учет по предоставлению отпусков за отработанные периоды всем сотрудникам;
- ежегодно оклады сотрудников увеличивать, оклад должен объективно отражать заслуги и наработки сотрудника;
- провести анализ документов на предоставление льгот по НДФЛ;
- пересмотреть положение об оплате труда и премировании.

Разрабатывая положения об оплате труда и премировании необходимо расширять практику персонализации ставок и окладов наиболее квалифицированным работникам, ориентированным на повышение эффективности труда. В перечень факторов и критериев оценки условий премирования следует включать уровень квалификации, степень ответственности выполненной работы, уровень профессионального мастерства, инициативности, стаж работы и результаты квалификационной аттестации рабочих.

Вводя систему вознаграждений, нужно помнить, что слишком малые их размеры могут разочаровать работника и не стимулировать его к работе. По моему мнению, не следует поощрять всех работников одинаково.

Разработанные рекомендации касаются всей документации организации. Важно, чтобы все предложенные факторы применялись одновременно и качественно, только тогда они дадут желаемый эффект.

Вывод по разделу 3

Под аудитом понимается независимая проверка, осуществляемая аудитором, результатом которой является выражение мнения аудитора о степени достоверности бухгалтерской отчетности проверяемой компании. Аудит может рассматривать как процесс уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для пользователей финансовых отчетов.

Основной целью аудита финансовой отчетности является выражение мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта во всех существенных отношениях.

На предприятии ФГУП «ПО «Маяк» регулирование трудовых отношений осуществляется в соответствии с законодательством РФ, в том числе ТК РФ.

На данном предприятии было проведено тестирование оценки системы внутреннего контроля по учету расчетов по оплате труда

Тестирование показало, система внутреннего контроля по учёту расчётов по оплате труда находится на среднем уровне. По результатам анализа полученных данных определён аудиторский риск. Аудиторский риск равен 4 %, что является приемлемым показателем.

По результатам проверки были даны рекомендации, которые направлены на уклонение от ошибок, выявленных в процессе анализа работы предприятия по расчетам с работниками по оплате труда.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Важным аспектом в формировании и использовании фонда оплаты труда на предприятии является грамотная постановка и организация ведения документооборота по учётным операциям. Эффективное управление кадровым потенциалом предприятия определяет значимость для субъекта хозяйствования в области управления результатами труда работников, определение их степени результативности, так как от степени обеспеченности и от квалификационных качеств и характеристик персонала зависит не только объём выработки продукции в нужном количестве, но и высокого качества.

Показатели, формирующие процесс формирования фонда оплаты труда на предприятии напрямую зависят от количества выполненных работ, от количества затраченного времени, а также от условий труда, уровня опасности и сложности.

Этим обусловлена актуальность темы выпускной квалификационной работы.

Данная работа выполнена по материалам Федерального унитарного предприятия «Производственное объединения «Маяк», основным видом деятельности которого является переработка радиоактивных материалов.

Данная тема определяется актуальностью ещё и по той причине, что анализируемое предприятие ФГУП «ПО Маяк» являясь государственным предприятием федерального уровня, основано на выполнении заказов государственного масштаба, при этом вид деятельности определён определённым уровнем сложности и опасности производств.

Заработная плата, являясь основным источником дохода работников на предприятии, требует постоянного пересмотра должностных окладов, стимулирующих выплат и надбавок.

К основным задачам по организации документооборота по оплате труда с персоналом предприятия относится чёткая организация и учёта кадрового состава, точного учёта рабочего времени, отработанного каждым работником. При этом важной задачей является эффективное использование не только кадрового потенциала, но и эффективного формирования и использования фонда заработной платы на предприятии.

Вся организация по начислению заработной платы на предприятии имеет характерные особенности, так как деятельность анализируемого предприятия связана с особыми видами деятельности, основанными на секретности и неразглашении тайны.

На предприятии ФГУП «ПО «Маяк» регулирование трудовых отношений осуществляется в соответствии с законодательством РФ, в том числе ТК РФ. Наличие должностных инструкций чётко устанавливает требования работодателя к работнику, а так же устанавливает его дополнительные права и обязанности.

Необходимо отметить, что в организации четко отрегулированы взаимоотношения с работником, а именно разработаны Положения по оплате труда, Положение о премировании персонала, прочие положения на дополнительные премии и поощрения.

Кроме того, на предприятии ФГУП «ПО «Маяк» утвержден коллективный договор, устанавливающий широкий спектр социальных гарантий и компенсаций, которые в современных условиях дают дополнительный стимул в организации труда работников.

На основании законодательных документов РФ, разработанных положениях о премировании и прочих выплатах, коллективного договора разработан справочник видов оплат и удержаний, который позволяет эффективно вести учёт и анализ расходов на оплату труда.

В работе проведён анализ деятельности предприятия в динамике за два года.

По результатам расчётных показателей определили, что выручка от реализации продукции в динамике увеличивается, реализация продукции также имеет динамику к увеличению, рентабельность реализованной продукции в динамике увеличилась составила на конец отчётного 2018 года 5,5 %. Чистая прибыль предприятия увеличилась на сумму 324 285 тыс. руб., темп увеличения составил 97 %.

По результатам анализа изменения фонда заработной платы на предприятии нами было определено, что в динамике значение данного показателя увеличилось на сумму 941 904 тыс. руб. темп увеличения составил 20 %, при этом среднегодовая заработная плата работников предприятия увеличилась на сумму 71,478 тыс. руб., среднее значение заработной платы на 1 работника предприятия увеличилась на 5,95 тыс. руб.

В работе проведён анализ соотношения темпов роста производительности труда работников ФГУП «ПО Маяк» с темпом роста оплаты труда на предприятии. Производительность труда возросла и составила 1585 тыс. руб., следовательно произошла экономия затрат труда на изготовление единицы продукции.

Более высокие темпы производительности труда по сравнению с темпами роста оплата труда способствовали экономии фонда оплаты труда работников в размере 463 512 тыс. руб. В качестве рекомендаций по формированию оценочных обязательств предприятию ФГУП «ПО «Маяк» было предложено ряд мероприятий для более быстрого и точного создания оценочного обязательства по оплате отпусков и выплате вознаграждений по итогам работы за год.

В качестве рекомендаций руководству предприятия ФГУП «ПО «Маяк» по совершенствованию контроля расчётов по оплате труда предложено разработать план для проведения мероприятий для проведения внутреннего контроля с целью повышения его эффективности, в том числе за организацией расчётов, связанных с зарплатой кадрового состава. Это в значительной степени приведёт к повышению экономического эффекта.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. – М.: Эксмо, 2018. – 912 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. – М.: Эксмо, 2019. – 1216 с.
3. Семейный кодекс Российской Федерации. – М.: Омега-Л, 2019. – 61 с.
4. Трудовой кодекс Российской Федерации. – М.: Омега-Л, 2019. – 230 с.
5. Федеральный закон от 29.12.2006 г. № 255–ФЗ «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством». – СПС «Консультант Плюс».
6. Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307–ФЗ «Об аудиторской деятельности». – СПС «Консультант Плюс».
7. Федеральный закон от 24.07.2009 г. № 212–ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования». – СПС «Консультант Плюс».
8. Федеральный закон от 08.12.2010 г. № 343–ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством». – СПС «Консультант Плюс».
9. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402–ФЗ «О бухгалтерском учёте». – СПС «Консультант Плюс».
10. Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной документации по учету труда и его оплаты». – СПС «Консультант Плюс».
11. Приказ Минфина РФ от 06.07.1996 г. № 43н (ред. от 08.11.2010, с изм. от 29.01.2018) «Об утверждении положения по бухгалтерскому учёту «Бухгалтерская отчётность организации» (ПБУ 4/99). – СПС «Консультант Плюс».
12. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н (ред. от 24.12.2014) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчетности Российской Федерации». – СПС «Консультант Плюс».
13. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Доходы организации ПБУ 9/99». – СПС «Консультант Плюс».
14. Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении положения по бухгалтерскому учёту «Расходы организации» ПБУ 10/99». – СПС «Консультант Плюс».
15. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению». – СПС «Консультант Плюс».

16. Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учёту «Учётная политика организации» ПБУ 1/2008. – СПС «Консультант Плюс».
17. Приказ Минфина РФ от 13.12.2010 г. № 167н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учёту «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)». – СПС «Консультант Плюс».
18. Аветисян, А.С. Аудит в схемах: учебное пособие / А.С. Аветисян. – М.: Проспект, 2016. – 96 с.
19. Алексеева, Г.И. Бухгалтерский финансовый учет. Расчеты по оплате труда: учебное пособие / Г.И. Алексеева. – М.: Юрайт, 2015. – 216 с.
20. Антонова, О.В. Анализ финансовой отчётности: учебник / О.В. Антонова, М.А. Вахрушина, В.А. Ситникова. – М.: Вузовский учебник, 2019. – 432 с.
21. Бабаев, Ю.А. Бухгалтерский учет: учебник / Ю.А. Бабаев. – М.: Проспект, 2017. – 424 с.
22. Бережная, Э.В. Проблемы совершенствования формирования заработной платы в современных условиях / Э.В. Бережная, О.Д. Опалева // Молодой учёный. – 2015. – № 12. – С. 383–386.
23. Воробьёва, Е.В. Заработная плата в 2019 году: настольная книга / Е.В. Воробьёва. – М.: АйСи Групп, 2019. – 912 с.
24. Гиляровская, Л.Т. Экономический анализ: учебник / Л.Т. Гиляровская, Г.В. Корнякова, Н.С. Пласкова. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2014. – 527 с.
25. Дмитриева, И.М. Бухгалтерский учет и анализ: учебник / И.М. Дмитриева, И.В. Захаров, О.Н. Калачева. – М.: Юрайт, 2015. – 423 с.
26. Дмитриева, И.М. Бухгалтерский учет: учебник / И.М. Дмитриева. – М.: Юрайт, 2018. – 325 с.
27. Елисеева, Е.Н. Бухгалтерский учет на промышленных предприятиях: учебник / Е.Н. Елисеева, Е.И. Таюрская. – М.: Кнорус, 2018. – 238 с.
28. Ермолович, Л.Л. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие / Л.Л. Ермолович. – Минск: БГЭУ, 2016. – 285 с.
29. Казакова, Н.А. Аудит. Теория и практика: учебник / Н.А. Казакова, Г.Б. Полисюк. – М.: Юрайт, 2014. – 385 с.
30. Касьянова, Г.Ю. Бухгалтерский и налоговый учет: учебное пособие / Г.Ю. Касьянова. – М.: АБАК, 2019. – 304 с.
31. Керимов, В.Э. Бухгалтерский финансовый учет: учебник / В.Э. Керимов. – М.: Дашков и К, 2015. – 584 с.
32. Ковалёв, В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / В.В. Ковалёв, О.Н. Волкова. – М.: ПБОЮЛ, 2014. – 424 с.
33. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий): учебник / Н.П. Кондраков. – М.: ИНФРА-М, 2018 – 584 с.
34. Кочинев, Ю.Ю. Аудит в соответствии с международными стандартами: учебник / Ю.Ю. Кочинев. – М.: ИНФРА-М, 2019. – 413 с.
35. Лытнева, Н.А. Бухгалтерский учет: учебник / Н.А. Лытнева, Л.И. Малявкина, Т.В. Федорова. – М.: ИНФРА-М», 2015 – 512 с.

36. Любушин, М.П. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебное пособие / М.П. Любушкин. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2015. – 448 с.
37. Малис, Н.И. Прибыль организаций. Налогообложение и учет: учебник / Н.И. Малис, Н.А. Назарова, А.В. Тихонова. – М.: Магистр, 2018. – 180 с.
38. Маркин, Ю.П. Экономический анализ: учебное пособие / Ю.П. Маркин. – М.: Омега–Л, 2015. – 456 с.
39. Мартынова, Р.Ф. Аудит: учебное пособие / Р.Ф. Мартынова. - М.: Омега-Л, 2014. – 222 с.
40. Мельник, М.В. Экономический анализ в аудите: учебное пособие / В.Г. Когденко, М.В. Мельник.— М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 544 с.
41. Наумова, Н.А. Бухгалтерский учет и анализ: учебник / М.В. Беллендир, Н.А. Наумова, Е.В. Хоменко. – М.: Кнорус, 2018. – 630 с.
42. Парушина, Н.В. Аудит: основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок: учебное пособие / Е.А. Кыштымова, Н.В. Парушина,. – М.: Форум, 2019. – 559 с.
43. Пястолов, С.М. Анализ финансово хозяйственной деятельности предприятия: учебник / С.М. Пястолов. – М.: Академия, 2013. –384 с.
44. Рогуленко, Т.М. Аудит: учебник / А.В. Бодяко, С.В. Пономарева, Т.М. Рогуленко. – М.: Кнорус, 2018. – 458 с.
45. Русак, А. Теория анализа хозяйственной деятельности: учебник / А. Русак. – Минск.: Новое знание, 2015. – 130 с.
46. Савицкая, Г.В. Комплексный анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / Г.В. Савицкая. – М.: ИНФРА-М, 2017. – 608 с.
47. Сапожникова, Н.Г. Отчетность организаций: учебное пособие / Н.Г. Сапожникова. – М.: Кнорус, 2018. – 292 с.
48. Серебренников, С.С. Основы бухгалтерского учета и анализа: учебник / О.А. Агеева, С.С. Серебренников, С.С. Харитонов, Л.С. Шахматова. – М.: Питер, 2017. – 448 с.
49. Смольникова, Ю.Ю. Бухгалтерский учет. Конспект лекций: учебное пособие / Ю.Ю. Смольникова. – М.: ЛитагентПроспект, 2016. – 127 с.
50. Шадрина, Г.В. Бухгалтерский учет и анализ: учебник / Л.И. Егорова, Г.В. Шадрина. – М.: Юрайт, 2015. – 429 с.

ПРИЛОЖЕНИЕ А