МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования
«ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Факультет	**Кафедра**
Экономики и управления	**«Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»**

Направление подготовки **38.04.01 «Экономика»**

Магистерская программа **«Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»**

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на тему:
Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение

Студент группы 153ЭЭм3 19.12.2017 (подпись, дата) Карпова Мария Александровна (ФИО полностью)

Научный руководитель 27.12.2017 (подпись, дата) Сазонова И.В. (фамилия, инициалы)

Нормоконтролер 29.12.2017 (подпись, дата) Малахова Ю.В. (фамилия, инициалы)

Рецензент генеральный директор ООО «Ледяной дом» (должность, место работы) 29.12.17 (подпись, дата) Кислова Е.А. (фамилия, инициалы)

Работа допущена к защите (протокол заседания кафедры от 20.12.2017 № 7)

Заведующий кафедрой (подпись) Свиридова Н.В. (фамилия, инициалы)

Работа защищена с оценкой отлично (протокол ГЭК от 13.01.2018 № 1)

Секретарь ГЭК (подпись) Сазонова И.В. (фамилия, инициалы)

Пенза 2017

ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

Факультет экономики и управления
Кафедра «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»

ОТЗЫВ НАУЧНОГО РУКОВОДИТЕЛЯ

Сазоновой Ирины Владимировны
фамилия, имя, отчество

доцента кафедры БУНиА, к.э.н.
должность, ученое звание, ученая степень

на магистерскую диссертацию магистранта:

Карповой Марии Александровны, группа 153ЭЭм3
фамилия, имя, отчество студента, номер группы

обучающегося по направлению подготовки: 38.04.01 «Экономика»
направление подготовки

магистерская программа «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»
магистерская программа

выполненную на тему:

Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение

1 Актуальность темы исследования. *Анализ трудовых ресурсов организации и ее фонда заработной платы представляет собой одну из наиважнейших задач во всей аналитической работе организации. Исследование теоретических основ и практических положений бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда и разработка форм внутреннего контроля бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда работников коммерческих организаций для внутренних пользователей и формирования показателей вознаграждений работникам в отчетности в соответствии с требованиями МСФО являются обязательными в условиях современной экономике, что и определило актуальность данной работы.*

2 Широта охвата научной, методической и практической литературы, а также достаточность нормативно-правовой базы ВКР. *В магистерской диссертации широко использованы законодательные акты и нормативные документы, материалы научной российской и зарубежной литературы и периодических изданий, практические материалы ООО «Ледяной дом».*

3 Оценка содержания ВКР с точки зрения его соответствия исходному заданию, логичности изложения материала, достаточности иллюстративного и статистического материала, аккуратности оформления и т.п. *Структура диссертационного исследования соответствует выданному заданию. Магистерская диссертация выстроена логически: в работе исследованы и обобщены теоретические основы и практические положения бухгалтерского*

учета и налогообложения оплаты труда и разработка форм внутреннего контроля бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда работников коммерческих организаций для внутренних пользователей и формирования показателей вознаграждений работникам в отчетности в соответствии с требованиями МСФО. Иллюстративный и статистический материал представлен в объёме, достаточном для раскрытия темы.

4 Степень использования в работе информационных технологий (использование стандартных и специальных программ и средств автоматического анализа данных; ресурсов Интернет и консультационно-правовых систем; электронных средств представления данных и т.п.). *Оформление магистерской диссертации выполнено с применением операционной системы Windows, текстового редактора Microsoft Word, электронных таблиц Microsoft Excel, нормативно-правовых систем «Гарант», «Консультант Плюс».*

5 Обоснованность предложений и рекомендаций, сделанных в диссертации. *Выводы и рекомендации, сделанные в работе, носят практический характер и могут быть использованы на практике в деятельности коммерческих организаций.*

6 Наличие заявки организации. *Отсутствует.*

7 Рекомендации по внедрению ВКР. *Материалы магистерской диссертации могут быть использованы в практической деятельности исследуемой организации.*

8 Выполнение графика ВКР, соблюдение сроков предоставления разделов. *Магистерское исследование проводилось в соответствии с графиком, согласованным с научным руководителем.*

9 Заключение научного руководителя с оценкой личностных качеств выпускника, выявленных в ходе его работы. *При выполнении магистерской диссертации студентка Карпова М.А. проявила умение самостоятельно организовать работу, была исполнительна и ответственно подходила к выполнению поставленных руководителем задач.*

10 Особое мнение научного руководителя. *В работе исследованы и обобщены теоретические основы и практические положения бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда и разработка форм внутреннего контроля бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда работников коммерческих организаций для внутренних пользователей и формирования показателей вознаграждений работникам в отчетности в соответствии с требованиями МСФО.*

11 Рекомендации к защите. *Магистерская диссертация выполнена в соответствии с требованиями государственного образовательного стандарта и может быть допущена к защите перед государственной экзаменационной комиссией. Предварительная оценка магистерской диссертации: «отлично»*

27.12.2017 Сарсенова Ирина Владимировна, Сар-

дата ФИО научного руководителя, подпись

РЕЦЕНЗИЯ

на магистерскую диссертацию:
Карповой Марии Александровны, группа 153ЭЭм3
фамилия, имя, отчество студента, номер группы
обучающегося по направлению подготовки: 38.04.01 «Экономика»
направление подготовки
магистерская программа «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит»
магистерская программа
выполненную на тему:
Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение

1 Актуальность темы. *Анализ трудовых ресурсов организации и ее фонда заработной платы представляет собой одну из наиважнейших задач во всей аналитической работе организации. Исследование теоретических основ и практических положений бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда и разработка форм внутреннего контроля бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда работников коммерческих организаций для внутренних пользователей и формирования показателей вознаграждений работникам в отчетности в соответствии с требованиями МСФО являются обязательными в условиях современной экономике, что и определило актуальность данной работы.*

2 Соответствие содержания диссертации выбранной теме. *Содержание работы полностью соответствует выданному магистранту заданию. Материалы представлены в систематизированном виде, изложены с соблюдением внутренней логики. Полностью раскрытая тема исследования, подтверждается поставленной целью и решенными задачами.*

3 Обоснованность предложений и рекомендаций, сделанных в диссертации. *Основные научные положения, изложенные в диссертации, достаточно полно обоснованы приведенными данными. Результаты аналогичных исследований, представленных в других работах достаточно хорошо согласуются с результатами автора.*

4 Практическая значимость предложений и рекомендаций, сделанных в магистерской диссертации. *Разработанные теоретические положения, на которых основана транспарентность финансовой отчетности предприятия, позволят направить правила ее формирования для достижение транспарентности предприятий, и как следствие, повышения качества информационного экономического пространства.*
Применение на практике разработанных планов-графиков документооборота обеспечит прозрачность процесса начисления и выдачи заработной платы, повысит качество и эффективность управления, обеспечит безошибочный перенос данных из одного документа в другой. Предложенный механизм

отображения сведений в бухгалтерской (финансовой) отчетности по вознаграждениям работникам позволяет улучшить достоверность составляемой отчетности.

5 Внедрение предложений и рекомендаций, сделанных в диссертации, в деятельность организаций. *Предложенные автором магистерской диссертации рекомендации носят практический характер и приняты к сведению ООО «Ледяной дом».*

6 Достоинства и недостатки работы. *Как достоинство исследования необходимо отнести обширный материал, собранный и обработанный для исследования данной темы, а также выявленные и указанные недостатки в работе предприятия. К недостаткам можно отнести некоторую обобщенность выводов.*

7 Заключение рецензента по магистерской диссертации. *В целом структура и содержание магистерской диссертации, порядок и форма изложения материала, оформление соответствует заданию по данному исследованию и требованиям, предъявляемым к такого рода работам в соответствии с требованиями ФГОС.*

8. Рекомендации к защите. *Изложенное позволяет утверждать, что магистерская диссертация может быть допущена к защите в ГЭК и заслуживает оценки «отлично», а ее автор Карпова М.А. присвоения квалификации магистр по направлению подготовки 38.04.01 «Экономика», магистерской программы «Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит».*

Рецензент Кислова Е.А.
(инициалы, фамилия) (подпись, заверенная печатью организации)

ООО «Ледяной дом», генеральный директор
место работы, должность, ученая степень, ученое звание (если имеются)

Содержание

Введение……. 3
Глава 1. Теоретические основы бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда и отражения в бухгалтерской отчетности показателей по вознаграждению работникам……..……. 6
1.1 Исторические этапы формирования методологии и практики бухгалтерского учета труда и его оплаты…… 6
1.2 Особенности налогообложения оплаты труда……. 14
1.3 Бухгалтерская отчетность по оплате труда как составная часть организации бухгалтерского учета: отечественная и международная практика……. 18
Глава 2.Анализ практики бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда на примере ООО «Ледяной дом»…….. 31
2.1 Организационно-правовая характеристика ООО «Ледяной дом»……. 31
2.2 Бухгалтерский учет оплаты труда в ООО «Ледяной дом» применением информационных технологий……...…… 37
2.3Анализ налогообложения оплаты труда в ООО «Ледяной дом»…… 45
Глава 3. Направления развития бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда……. 50
3.1 Направления совершенствования бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда……. 50
3.2 Предложения по формированию показателей вознаграждений работникам в отчетности в соответствии с требованиями МСФО…….. 56
Заключение…… 66
Список использованных источников…….. 69
Приложения……... 79

Введение

Известно, что оплата труда работников является одним из сильнейших стимулов для труда сотрудников, выполняющих работы для реализации целей и планов организаций. Основным источником выплаты заработной платы и других вознаграждений служит запланированный предприятием фонд оплаты труда, формируемый за счет себестоимости производимой продукции. Это значит, что рост заработной платы посредством увеличения вышеуказанного фонда заработной платы приведет к росту себестоимости и, как следствие, к снижению конкурентоспособности продукции и предприятия в целом.

Анализ трудовых ресурсов организации и ее фонда заработной платы представляет собой одну из наиважнейших задач во всей аналитической работе организации. Он должен способствовать эффективному контролю качества и количества затраченного труда, средств, включенных в фонд заработной платы, что и определило выбор темы диссертационной работы.

Бухгалтерский учет вознаграждений работникам, анализ расчетов по оплате труда представлены в работах Г.С. Вилково й, А.В. Бодяко, О.В. Баяновой, Т.Ю. Дружиловской, А.Ф. Мялкиной, Н.А. Барышниковой, Л.А. Кутыревой и др. Вопросы особенности налогообложения оплаты труда подробно раскрываются в работах Демченко З.А., Жаровой Е.А., Гайдуковой О.Л., Смирновой Е.Е., Тарасовой Т.М., Ереминой Н.В. и т.д.

Большой вклад в разработке проблем формирования методологии и практики бухгалтерского учета труда и его оплаты внесли зарубежные ученые: Б.Ниддлз, М. Вебер, М. Майнер, Х. Андерсон, Ф. Херцберг, Д. Колдуэлл, Ж. Пиренн, Д. Макгрегор, Е. Купфернагель и др.

Целью диссертационной работы является исследование теоретических основ и практических положений бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда и разработка форм внутреннего контроля бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда работников коммерческих организаций для

внутренних пользователей и формирования показателей вознаграждений работникам в отчетности в соответствии с требованиями МСФО.

Данная цель реализуется через решение следующих задач:

1) рассмотреть исторические этапы формирования методологии и практики бухгалтерского учета труда и его оплаты;

2) выявить особенности налогообложения оплаты труда;

3) сравнить отечественную и международную практику составления бухгалтерской отчетность по оплате труда как составной части организации бухгалтерского учета;

4) проанализировать практику бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда на предприятии ООО «Ледяной дом»;

5) определить направления развития бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда;

6) сформулировать предложения по формированию показателей вознаграждений работникам в отчетности в соответствии с требованиями МСФО.

Объектом исследования является финансово-хозяйственная деятельность производственного предприятия ООО «Ледяной дом», результаты которой отражаются системой бухгалтерского учета. Предметом служит совокупность различных социально-трудовых отношений, которые складываются в хозяйственной системе при реализации экономическим субъектом политики организации труда и кадровой политики, а также при использовании метода учета и контроля элементов оплаты труда.

Научная новизна диссертации заключается в том, что сопоставлено и оценено содержание российского и международного стандарта учета вознаграждений, предложены усовершенствованные формы документирования сведений для учета расчетов по оплате труда, улучшен регламент документооборота в сфере оплаты труда, выдвинуты предложения по совершенствованию документооборота в области оплаты труда работников и информационному обеспечению бухгалтерской отчетности экономических

субъектов, базирующегося на международных стандартах финансовой отчетности и их принципах и требованиях.

Теоретической и методологической основой исследования послужили отечественные и зарубежные источники по изучаемой проблеме, данные анализируемого предприятия. Материалы периодической литературы, материалы учебных семинаров, справочно-консультационных систем «Консультант» и «Гарант», данные сети Internet, бухгалтерская отчетность за 2014-2017 гг. ООО «Ледяной дом», первичная документация по объекту учёта, прочая информация. В процессе исследования использовались методы общего и структурного анализа, статистические и экономико-математические методы.

Основные теоретические положения, методические подходы, практические предложения и результаты работы апробированы на международных научно-практических конференциях XII Международная научно-практическая конференция научных работников, аспирантов и студентов «Современные междисциплинарные исследования: история, настоящее, будущее» и «Экономика и мир в современном научном мышлении: время перемен». По теме исследования опубликовано две печатные работы общим объемом 10 п.л.:

1) Роль НДФЛ в формировании бюджетных доходов (на примере Пензенской области)// Современные междисциплинарные исследования: история, настоящее, будущее: сб.ст. по материалам Международной научно – практической конференции г. Екатеринбург, 25 октября 2017 г. /под ред. Коротких А.А. – Кемерово: Центр научного развития «Большая книга» 2017. – 138 с. – С. 83–87;

2) Сравнительный анализ форм и систем заработной платы// Новая наука и формирование интегративно-целостного мышления: сб. ст. по материалам Международных научно-практических мероприятий Общества Науки и Творчества (г. Казань) за октябрь 2017 года / под общ. ред. С.В. Кузьмина. –348 с. – С.118–122.

Глава 1. Теоретические основы бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда и отражения в бухгалтерской отчетности показателей по вознаграждению работникам

1.1 Исторические этапы формирования методологии и практики бухгалтерского учета труда и его оплаты

Оплата труда согласно ст. 129 гл. 20 ТК РФ представляет собой систему отношений, которые связаны с обеспечением и осуществлением выплат работникам работодателем за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами.

Оплата труда работников, представляющая собой одну из ключевых обязанностей работодателя по отношению к ним, является вознаграждением за выполнение ими трудовых обязанностей. Оплату труда можно расценивать как денежный эквивалент, используемый для оценки ценности трудовых ресурсов, затрачиваемых работником в ходе его трудовой деятельности. Эта ценность, в свою очередь, в значительной степени зависит от ряда важных факторов, в число которых входят уровень образования и квалификации, необходимый для выполнения работы, характер и сложность трудовых задач, условия, в которых осуществляется трудовая деятельность, и прочее [3].

Бухгалтерский учет труда и его оплата представляет собой один из самых трудных участок бухгалтерского учета в целом. Понимание исторических этапов развития бухгалтерского учета оплаты труда способствует пониманию динамики процессов, происходящих в настоящее время, описать различные закономерности, определить связи и выявить возможные разрывы в развитии, выявить эволюцию практикуемых методов и способов бухгалтерского учета, проанализировать смену подходов и концепций. Этот вопрос исследован рядом

отечественных авторов. Так, например, Кутырева Л.А. предлагает следующую периодизацию становления бухгалтерского учета оплаты труда, представленную в таблице 1 [47].

Таблица 1 – Этапы становления и развития учета труда и его оплат

Хронология	Ступени развития	Основные направления развития
3 век до н.э	Укрупнение частных поместий в Египте, использующих труд рабов, желание владельцев выявить общее положение хозяйств. Объект учета: материальные ценности, расчеты, в том числе материальные расчеты по оплате труда с вольными работниками и рабами, с воинами, хозяйственный эффект.	Выявление общего положения хозяйства, появление первых приемов экономического анализа, создание системы учета и нормирования труда.
2 век до н.э.-3 век н.э.	Древний Рим. Товарно-денежные отношения потребовали замены принудительных союзов на добровольные Объекты учета, элементы отчетности: труд работников, труд рабов, расчетные таблицы.	Появление римского права, обособление имущества участников совместных проектов, возникновение аналитического учета оплаты труда, единицы учета «человеко-день», «условный кирпич», т. е. появление сдельной и повременной формы оплаты труда.
15-16 века	Активизация торговли, развитие купечества Выделены моменты учета: субъект — дебитор и кредитор (работник и хозяин), объект — сумма, время и место.	Зарождение теории учета затрат и калькуляции себестоимости, в результате чего оплата труда могла быть отнесена к или прямым (особенным), или косвенным (общим) расходам, появление профессиональных бухгалтеров.
17-18 века	Появление акционерных обществ Объекты учета и элементы отчетности: синтетический и аналитический учет труда на лицевых счетах, основные и вспомогательные книги.	Повышение точности учета, создание двухступенчатой системы регистрации данных.
19 век	Появление предпринимательских союзов Объекты учета и элементы отчетности: производство и торговля, зарплата выплаченная (так как расходом считалась только выплаченная зарплата), расчетные листки.	Появление нового направления — балансоведения, сформулированы принципы — точность, полнота, своевременность, появление материальной и финансовой концепции отражения зарплаты.
Начало 20 века	Бурное формирование холдингов, вызванное стратегией присоединения и поглощения независимых компаний. Объекты учета и элементы отчетности: труд-брутто (вся сумма зарплаты), труд-нетто (зарплата за вычетом удержаний), расчетные и платежные ведомости.	Развитие системы налогообложения труда, появление пенсионных планов, появление аккордной формы оплаты труда, бюрократизация расчетов по оплате труда (появление платежных ведомостей и т. п.).
20 век	Активная механизация бухгалтерии. Объекты учета и элементы отчетности: плановые и фактические затраты.	Формирование основных форм оплаты труда и автоматизации контроля оплаты труда, развитие системы социального страхования.
21 век	В России переход на международные стандарты финансовой отчетности. Формирование системы налогообложения оплаты труда и системы социального страхования Объекты учета и элементы отчетности: результаты труда, оплата труда и контроль ее нижнего предела.	Появление бонусной системы поощрений в оплате труда, усиление социальной составляющей контроля оплаты труда, становление системы социального страхования, зарождение добровольного социального страхования и появление пенсионных планов.

Известно, что в Древнем Египте (около 2500-2400 гг. до н. э.) оплата труда производилась в натуральной форме. Стоит отметить, что именно в Древнем Египте появилась зеркальная натуралистическая концепция учета, смысл который заключается в том, чтобы максимально точно отобразить движение ценностей в хозяйстве. Оценки древнеегипетской бухгалтерии в научной литературе встречаются разные. Одни (например, А. Шарфф), рассматривая ошибки писцов, полагали, что ошибки являются следствием организации учета на низком уровне, другие (Д.А. Смирнов, А.М. Галаган) предполагали в этих ошибках сознательную фальсификацию, третьи (Ж. Дюмикин, Ж. Пиренн, Н.С. Помазков) полагали, что причина этих случайных ошибках кроется в неграмотности [31, с. 219]. Так или иначе, учеными отмечается факт того, что учет расходов на оплату труда велся уже в Древнем Египте, и оплата производилась в зависимости от положения работающего в обществе, а не по результатам его работы.

В Римской империи более широкое развитие получила систематическая запись. В легионах для расчетов с каждым отдельным солдатом открывался специальный лицевой счет. Жалованье начислялось легионеру три раза в год. Оно могло выплачиваться как деньгами, так и пищей, обувью, одеждой и т.п. Стоимость предоставленного им питания и имущества в дальнейшем вычиталась из начисленной оплаты. Не считая существовавших тогда удержаний на знамя и жертвоприношения, налогов фактически не было. Сумма, которая причиталась к выплате, учитывалась нарастающим по году итогом.

В 19 веке бухгалтерский учет приобретает научный статус. Экономическая интерпретация бухгалтерского учета предполагала постановку в центр исследований проблематику учета затрат и калькуляции себестоимости готовой продукции или услуг. Считается, что большая заслуга в разработке нового учения об учете затрат и калькуляции принадлежит французскому ученому Ж.Г. Курсель-Сенелю. Он полагал, что определение себестоимости всех производимой продукции и услуг «должно быть основанием всех

расчетов, всех соображений, на которых он (предприниматель) будет основывать свои действия: это знание самое необходимое». Курсель-Сенель отмечал, что «приблизительное исчисление вероятной» себестоимости необходимо [29, с. 130-144].

Активный рост промышленности привел к динамичному развитию теоретической мысли в целом, в том числе и в области бухгалтерского учета оплаты труда. В немецкой школе учеными выделяется явное разделение учета на два отдельных цикла: это торговая и производственная бухгалтерия. Б. Пенндорф придерживался следующего мнения: «Торговая бухгалтерия проводит учет всех внешних отношений предприятия, определяет состав его имущества и результаты хозяйственной деятельности. Производственная бухгалтерия охватывает все производственные операции внутри предприятия и отображает в целом процесс производства» [25, с. 13]. Такой подход в целом характерен для немецкой школы. Крупнейший немецкий теоретик бухгалтерского учета двадцатого века, автор теории динамического баланса Э. Шмаленбах писал, что торговая бухгалтерия регулирует долги и обязательства, а производственная контролирует внутрихозяйственные процессы. Производственная бухгалтерия подразделяется на четыре раздела: учет заработной платы, материалов, себестоимости, результатов. Существенным по его мнению является то, что первые два раздела работают с точными числами, а два других с приблизительными, так как себестоимость и прибыль (или убыток) как правило условны, а их величина изменяется в зависимости от бухгалтерской методологии.

В начале 20 в. в Германии на существовали четыре различные варианта начисления заработной платы:

а) начисление на дебет счета «Убытки и прибыли»;

б) начисление на дебет счета «Производство»;

в) начисление на дебет счетов, к которым относится зарплата (основное или вспомогательное производство, материалы, сбыт и прочие);

г) начисление на дебет специального введенного счета заработной платы собирательно-распределительного характера (предлагался Шибе, Одерманом, Пейзером и др.).

Для всех вариантов кредитуется счет «Расчеты с рабочими и служащими». Существовали и формы выплаты заработной платы без предварительного ее начисления. Существовали три различных вида премий: за качество, количество и производительность или интенсивность труда [35, с. 152-153]. Зарплата отражалась в бухгалтерском учете различными способами:

а) метод «брутто» подразумевает проводку по дебету счета «Расчеты с рабочими и служащими» и по кредиту счета «Кассы» на сумму полностью начисленной зарплаты; далее проводка по дебету счета «Кассы» и по кредиту счетов-корреспондентов, на которые относятся все произведенные удержания; и наконец по дебету счетов-корреспондентов и кредиту счета «Расчеты с рабочими и служащими» также полностью на всю сумму удержаний из зарплаты.

б) метод «нетто» подразумевает проводку по дебету счета «Расчеты с рабочими и служащими» и по кредиту счета «Кассы» на сумму полностью начисленной зарплаты без учета удержаний; далее по дебету счета «Расчеты с рабочими и служащими» и кредиту счетов-корреспондентов на всю сумму, которая была удержана в их пользу. [22, с. 160].

Стоит отметить, что на сегодняшний день в современной Германии в бухгалтерском учете оплаты труда до сих пор применяются понятия «брутто» и «нетто». Под брутто-зарплатой подразумевается сумма начисляемой заработной платы, а также все налоги и социальное страхование. Нетто-зарплата сегодня означает сумму, которая причитается к получению на руки работником.

Учет заработной платы производился как индивидуальный расчет, так и расчет с бригадой рабочих, «пропорционально отработанному в бригаде рабочему времени и коэффициенту, который выражает производительность члена бригады в отдельности». В России в конце 19-начале 20 вв. существовали

несколько способов учета расчетов по заработной плате. А. Дикштейн, К. Белецкий, Д. Хон предлагали применять табель, И. Федорченко предлагал использовать ежедневный расчет чеками. Он отмечал следующие преимущества данного метода:

а) отсутствие табеля и платежной ведомости;

б) увеличивается контроль посредством исключения привлечения третьих лиц, исключается возможность сговора между табельщиком и работниками;

в) расчеты производятся день в день;

г) упрощается механизм выдачи заработной платы [53].

Стоит отметить, что этот метод расчетов не получил признания со стороны бухгалтеров и был законодательно запрещен статьей 104 Устава о промышленности.

Середина 50-х 20 века ознаменовалась началом активной механизации бухгалтерии. Появлялись счетно-перфорационные и фактурные машины. Счетно-перфорационные применялись в основном на нескольких участках: при начислении оплаты труда, когда по одному табельному номеру выписывалось множество нарядов, и при калькуляции, когда уже готовые перфокарты по нарядам можно было использовать для исчисления себестоимости. Фактурные машины широко применялись для выписки первичных документов.

Система нормативного учета в СССР оказала большое влияние на учет в социалистических странах. Известным сторонником концепции нормативного учета был представитель немецкой учетной науки Е. Купфернагель (ГДР), выдвигавший мысль о том, что «нормативный расчет издержек не должен отождествляться с плановым, а должен только поддерживать выполнение плана». Также он полагал, что следует широко применять целевые нормативы, т.е. нормативов, рассчитанные не по существующему среднему уровню производительности труда, а по тому уровню, который может быть достигнут к какой-то контрольной дате, например к первому января следующего за планируемым года.

В России в развитие бухгалтерского учета в целом, и в развитие учета труда и его оплаты в частности, большой вклад внесли такие ученые как Ю.А. Бабаев, А.М. Петров, М.А. Бахрушина, П.С. Безруких, В.Г. Гетьман, В.Ф. Палий, Н.П. Кондраков, А.Д. Шеремет, Я.В. Соколов и др. Так, Ю.А. Бабаев в качестве основных форм выделяет такие формы как сдельная, повременная, аккордная оплата труда [20, с. 322].

Доктор экономических наук, заслуженный экономист Российской Федерации В.Ф. Палий определил три стадии учета расчетов по оплате труда:

а) первичное оформление сведений о времени работы, выработке и других фактах, которые свидетельствуют о выполнении работниками конкретных условий, по которым исчисляется заработная плата;

б) начисление сумм заработной платы, отражение всех сумм удержаний и определение денежной суммы, которая подлежит выплате работнику; начисление взносов в пенсионные фонды и т. п.;

в) выплата заработной платы, перечисление налогов в бюджет, отчислений в фонды, отражение невыплаченной отдельным работникам заработной платы, если такой факт имел место.

При этом для исполнения норм Трудового кодекса РФ остается централизованное регулирование трудовых отношений, которое устанавливает нормы, являющиеся обязательными для каждой организации вне зависимости от ее вида деятельности или организационно-правовой формы. Это касается и учета труда и его оплаты – он должен быть строго документальным, достоверным и практически единообразным на всей территории страны. [53]

Белверд Нидлз в книге «Принципы бухгалтерского учета» обращает внимание на необходимость контроля расчетов по оплате труда. Он пишет, что система учета заработной платы довольно часто служит объектом жалоб и различных преступлений. Каждый сотрудник обязательно должен получать заработную плату вовремя, и иметь разъяснении по начисленной сумме оплаты труда. Система учета заработной платы требует контроля и эффективной

обработки данных, а также регулярного информирования соответствующих финансовых органов».

Таким образом, можно сделать вывод о том, что в любой период развития практики и науки бухгалтерского учета всегда уделялось большое внимание учету операций, которые возникают из взаимоотношений организации и ее работников, как операциям, которые оказывают значительное воздействие на стабильность организации. Проведенная периодизация позволяет выявить, что в развитии системы оплаты труда на современном этапе наблюдается увеличение значения функции контроля бухгалтерского учета в отношении, например, поддержания нижней границы оплаты труда в пределах прожиточного минимума, а также происходит активное развитие системы государственного обязательного и добровольного социального страхования сотрудников.

На сегодняшний момент Россия активно входит в международное пространство, проводит адаптацию отечественной практики бухгалтерского учета оплаты труда к международным стандартам финансовой отчетности. Положительной тенденцией является то, что организации становятся более заинтересованными в высококвалифицированных работниках, которые стремятся повысить свою компетентность. Для этого в организациях разрабатываются различные бонусные системы поощрения персонала, которые основываются не столько на воле руководителя, сколько на системе показателей эффективности труда.

Выделенные тенденции позволяют небезосновательно предположить активное развитие негосударственных пенсионных фондов, возможность скорого появления в России пенсионных планов, в которых будут одинаково заинтересованы государство, бизнес и работники. Возможно, появление таких пенсионных планов в Российской Федерации произойдет в ближайшем будущем в связи с заинтересованностью в них государства, бизнеса и работников.

1.2 Особенности налогообложения оплаты труда

Заработная плата является главным и основным доходом большинства физических лиц и законодательно рассматривается как прибыль. Именно поэтому зарплата подвергается обязательному налогообложению во всех странах, в том числе и в России. Налоги являются одним из средств пополнения бюджета любого государства, обеспечивающего его функционирование и выполнение различных государственных программ.

Следует разграничивать налоги, оплачиваемые непосредственно работодателем и не влияющие на сумму конечной оплаты труда, и налоги, вычитаемые из заработной платы после полного ее формирования. Все отчисления с заработной платы можно разделить на две основные категории.

а) Налог на доходы физических лиц. Данный налог вычитается из зарплаты работника и перечисляется непосредственно в государственный бюджет. Данное отчисление платится не самой компанией, а каждым работником в частности. Организация, в которой числится сотрудник, выполняет роль посредника между налоговой службой и сотрудниками.

б) Страховые отчисления. Выплачиваются страхователями, к которым относятся уже не физические, а юридические лица, имеющие наемных работников, организации, а также частные предприниматели (в данном случае не имеет значение наличие сотрудников, ИП платит налоги ещё и за себя). Взносы страхователь обязан вносить в пенсионную, медицинскую и социальную страховые службы [33, с.19].

Рассмотрим данные категории отчислений с заработной платы подробнее. Термин «подоходный налог» является понятием собирательным и в полной мере теоретическим. В различных странах мира данный налог называют по разному: подоходный налог с населения, личный подоходный налог, налог на доходы физических лиц. Данный налог касается разнообразных источников получения доходов граждан, так как связан с многими различными сферами деятельности населения. Он представляет собой форму изъятия определенной

части вновь созданной стоимости, которая распределяется в пользу физических лиц. Стоит отметить принципиальную разницу в подходе: в некоторых странах под подоходным налогом подразумевают исключительно налог на доходы физических лиц, для юридических же лиц используют понятия «налог на прибыль корпораций» или «налог на прибыль» [28, с.82].

Стоит отметить, что в налоговой системе Российской Федераци налог на доходы физических лиц представляет собой один из наиболее значительных по суммам поступлений и кругу плательщиков среди всех налогов с физических лиц. Согласно отчету Федеральной налоговой службы России «Итоги деятельности ФНС России за 2016 год» в 2015 году доля налога на доходы физических лиц в консолидированном бюджете РФ составила 20,35%, а в 2016 году – 20,83% [54, с.15].

Подоходный налог – это один из главных налогов, которые формируют бюджеты стран в современном мире. В Англии в 2015 году доля подоходного налога во всех налоговых поступлениях составила около 27,5%. Аналогичный показатель в США составил 40,5%, в Германии – 25%, во Франции –17,4%. В 2016 году в США доля individual income tax составила 43,3% [65, с.80].

Экономическая сущность налогов с населения характеризуется особыми денежными отношениями, которые формируются у физических лиц и у государства в результате процесса формирования бюджетных фондах. Налог с населения является личной связью гражданина страны и федеральной власти и местных органов самоуправления. Налоги отражают причастность гражданина к формированию и управлению общегосударственными доходами и дают возможность почувствовать себя активным участником общества. Они также позволяют контролировать над рациональным применением государственных ресурсов бюджета, которые формируются налогоплательщиками [40, с.178].

Задача подоходного налога заключается в изъятии некоторой части дохода физического лица. Государство, которое установило этот налог, рассчитывает на регулярной основе получать с помощью этого источника финансовые ресурсы для реализации всевозможных целей. Поэтому

государство с фискальной точки зрения должно определить, какую именно величину налоговой нагрузки необходимо установить, чтобы налоговые поступления обеспечивали необходимый уровень потребления в стране и в достаточной степени стабильны. Установленная на верном уровне величина налоговой нагрузки будет способствовать улучшению демографической ситуации в стране и увеличению уровня жизни [47, с.215].

Подоходный налог является категорией как психологической, так и экономической. Так, экономическая сущность налогов с населения выражается в фискальной и регулирующей функциях. Фискальная функция выражается в применении налога на доход физических лиц как одного из источников средств для формирования бюджета. Регулирующая функция отражается в применении налогового механизма подоходного налога для достижения необходимого социального и экономического эффектов.

Психологическая категория подоходного налога заключает в себе реакцию со стороны населения на него и то, как изменяется поведение граждан при использовании различных механизмов его исчисления или взимания. Психологическое восприятие людьми подоходного налога влияет на его фискальное значение и является отражением его регулирующей роли [40, с.99].

Согласно Гришину А.В., налогообложение труда представляет собой совокупность различных мероприятий по установлению, исчислению и взиманию налогов, при которых объектом налогообложения служат расходы работодателей на оплату труда и/или доходы работников. Теоретически у работодателя и нанимаемого возникают разные налоговые статусы [47,с. 215]. Так, у нанимаемого, который получает доход от трудовой деятельности, возникает статус налогоплательщика. В свою очередь у нанимателя, который оплачивает труд наемного работника, в зависимости от юридического закрепления отношений найма в форме договора, возникают или не возникают статусы и обязанности налогового агента и плательщика страховых взносов Схему налогообложения труда в России иллюстрирует рисунок 1.

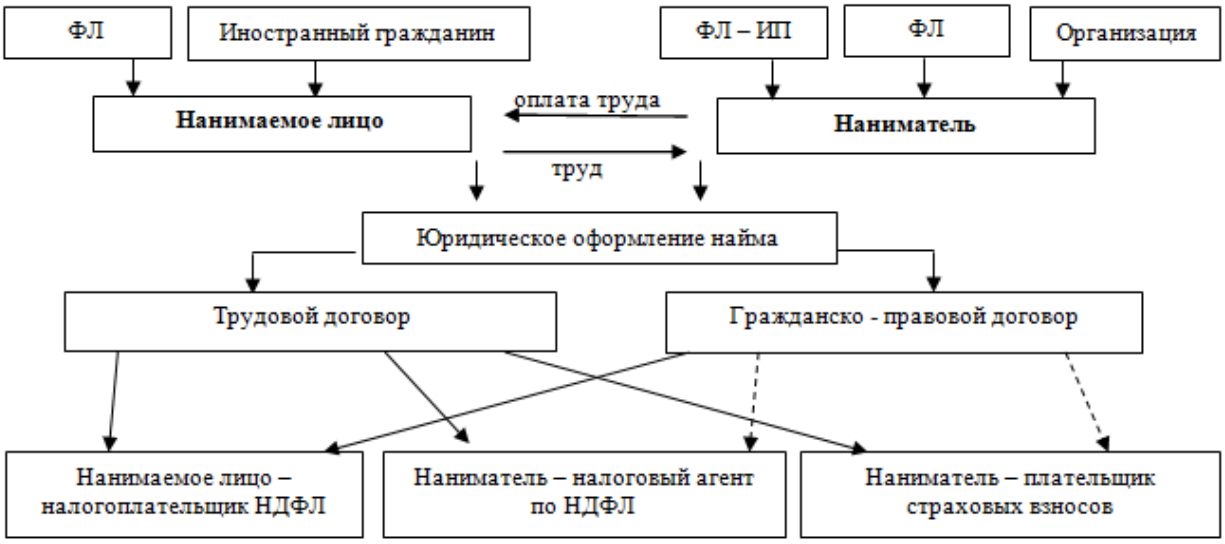

Рисунок 1 – Налогообложение труда в России

Прерывистой линией изображена вероятность возникновения статусов налогового агента и/или плательщика страховых взносов у нанимателя. Как видно на данном рисунке, при заключении между нанимателем и нанимаемым трудового договора у работника всегда возникает статус налогоплательщика, а у работодателя – статус налогового агента и плательщика страховых взносов. Их отношения могут быть оформлены различными гражданско-правовыми договорами, такими как договора подряда, комиссии или возмездного оказания услуг. Само возникновение у работодателя статуса налогового агента и плательщика страховых взносов зависит от юридических статусов нанимаемого: является ли физическое лицо индивидуальным предпринимателем или нет, налоговым резидентом или нерезидентом, гражданином России или другой страны. Влияет также и статус самого нанимателя: он может быть просто физическим лицом или индивидуальным предпринимателем, быть зарегистрированным как юридическое лицо, являться российским налоговым резидентом или нет. В некоторых случаях возникновение у работодателя статуса налогового агента и плательщика страховых взносов зависит и от условий договора [54, с.15].

Второй категорией отчислений с заработной платы являются страховые взносы. Стоит отметить, что социальное страхование в Росси зародилось достаточно давно, но из-за происходивших в 20 веке политических потрясений

законодательство в этой области еще далеко от совершенства. Изменение традиционной системы социального страхования вызвано необходимой адаптацией общества к протекающим рыночным реформам. На сегодняшний день в России еще не до конца сформирована цельная система социального страхования, однако ее основные элементы уже видны. В России уже не раз предпринимались попытки реформировать социальное страхование – переход с 2003 года на уплату единого социального налога (далее – ЕСН), возобновление с 2011 года уплаты страховых взносов в 3 разных Фонда. Однако переход на ЕСН не принес положительных результатов, снижение ставки привело к сокращению отчислений, был утрачен страховой характер обязательного социального страхования, взносы стали взиматься достаточно обезличенно. Они превратились в некоторый обязательный платеж, ставший инструментом перераспределительной политики государства. У организаций-работодателей и работников исчезла мотивация в собственной социальной защите. Возврат на страховые взносы позволил вернуться к одному из основополагающих принципов «взнос – выплата». Принцип индивидуальной ответственности каждого гражданина за формирование своих условий жизни, который необходим в рыночной экономике, перестал быть сведенным к минимуму. Решена проблема самозанятого населения – им предоставлена возможность уплачивать страховые взносы в добровольном порядке. Целью социального страхования выступает обеспечение работнику дохода в случае наступления временной утраты трудоспособности. Выплаты такого рода гарантированы государством. Источником выплат являются доходы, поступающие в бюджет Фонда в виде обязательных взносов работодателей. Фонд относится к бюджетной системе, поэтому для устойчивого развития и выполнения возложенных публично-нормативных обязательств необходимо соблюдать принцип сбалансированности бюджета: объем расходов не должен превышать объем доходов. Кроме того, поскольку страхование всегда связано с рисковой природой наступления случая, возникает необходимость резервирования заранее и на постоянной основе части денежных средств [23, с.718].

На сегодняшний день Фонд столкнулся с проблемой дефицита бюджета по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. То есть поступающие доходы по указанному виду страхования не перекрывают возникающие обязательства по выплате пособий. Наличие дефицита бюджета ставит под угрозу не только возможность исполнения государственных гарантий в полном объеме, но и само существование социального страхования в том виде, в каком оно сейчас есть [44, с.40].

1.3 Бухгалтерская отчетность по оплате труда как составная часть организации бухгалтерского учета: отечественная и международная практика

Процесс составления бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО) начал внедряться в российскую практику уже после начала рыночных экономических преобразований. Углубление преобразований увеличивало необходимость унификации российских и международных стандартов учета, внешнего и внутреннего аудита, а также финансового контроля. Начавшаяся реформа системы бухгалтерского учета принципиально поменяла подходы к нему и привела к сближению российских и международных стандартов. В процессе реформирования менялись принципы и методики ведения бухгалтерского учета, формировалась экономически и научно обоснованная система бухгалтерского учета, которая объединяет в себе принципы и методы финансового и налогового, производственно-технологического учета.

Рекомендательный характер является спецификой международных стандартов. В них регламентируются только общие принципы и основные этапы процесса, что позволяет применять их практически для всех организаций. Применение организациями конкретного стандарта учета и отчетности зависит от их стратегических целей и задач. Все МСФО устанавливают обязательные

требования к раскрытию информации в отчетности, предоставляя организации собственные решения по форме, системе, объему подачи информации, освещаемые в дополнение к минимальному содержанию информации по МСФО [30].

В МСФО изложены основные принципы учета. Учету вознаграждений работникам посвящен МСФО 19 «Вознаграждение работникам». В данном стандарте описываются требования ко всем формам вознаграждений и выплат, выплачиваемых компанией в обмен на оказанные им услуги работникам, а также раскрытию информации, связанной с оплатой труда персонала компаний.

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

а) обязательство, признаваемое в случае оказания работником услуги в обмен на вознаграждение, которое подлежит выплате в дальнейшем;

б) расход, в случае если использования предприятием экономической выгоды, которая возникает после оказания услуги работником в обмен на вознаграждение.

Вознаграждения работников считаются согласно МСФО 19 «Вознаграждения работникам» краткосрочными, если эти выплаты будут выплачены в срок, который не превышает двенадцать месяцев со дня выполнения работ или оказания услуг. Краткосрочные вознаграждения сотрудникам списываются в себестоимость или относятся к расходу текущего периода. Вознаграждения, выплачиваемые в виде обязательств, учитывают и расход. Обязательства признаются за вычетом выплаченных ранее вознаграждений. Выплаченные обязательства, которые превышают начисленные расходы учитываются как авансовые выплаты в активе баланса в качестве дебиторской задолженности. Так как краткосрочные вознаграждения начисляются и выплачиваются в течение не более одного года, то по обязательствам краткосрочные вознаграждения не дисконтируются [32, с.11].

Обязательства организации по выплате вознаграждений работникам признаются на основании трудового договора, контракта или обязательства за выполненную работу или оказанную услугу, выполненную работником.

Затраты на оплату труда рассматриваются МСФО как своеобразное приобретение способности к труду организацией, которая покупает эту способность у сотрудников, которые работают в организации, а также у реализовывающих свои услуги сторонних специалистов. Таким образом, труд рассматривается в полной мере как товар. Выделяют три категории в затратах на труд:

а) прямые расходы на оплату труда производственных работников, относящиеся по правилам зарубежного учета к себестоимости продукции;

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

в) затраты на оплату труда вспомогательного персонала, которые не могут быть прямо отнесены на конкретный вид изделий (косвенные затраты на оплату труда) [35, с.2].

Кроме того, выделяют различный состав и виды вознаграждений. К ним могут относиться краткосрочные вознаграждения, вознаграждения по окончании трудовой деятельности, другие долгосрочные вознаграждения, выходные пособия, компенсационные выплаты долевыми инструментами, заработная плата, взносы на социальное обеспечение, ежегодный оплачиваемый отпуск, оплачиваемый отпуск по болезни, участие в прибыли, премии и т.д.пенсии, страхование жизни, медицинское обслуживание и т.д.. Эти выплаты могут быть произведены как в денежной, и так в неденежной форме. Состав и виды вознаграждений с примерами к каждому виду в соответствии с МСФО 19 «Вознаграждения работникам» представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Состав и виды вознаграждений в соответствии с МСФО 19 «Вознаграждения работникам»

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

Оплата различных отпусков осуществляется в зависимости от вида отпуска: ежегодный отпуск, уход за детьми, отпуска по болезни, для исполнения воинской обязанности, для присутствия в качестве присяжного заседателя в суде. МСФО производит разделение оплаты отпускных на ненакапливаемые и накапливаемые, а также описывает способы их учетного отражения. Ненакапливаемые отпуска учитываются в момент их наступления. Накапливаемые же отпуска отражаются как обязательство при оказании работниками услуг, которые увеличивают их права на будущий отпуск, даже в

случае, если обязательство может исчезнуть с увольнением работника и отпуск является некомпенсируемым.

Существует возможность перенести и выплатить в будущих периодах накапливаемые отпуска в случае, если они не были использованы в тот период, в котором были заработаны. Такие отпуска могут быть выплачены как компенсация за неиспользованный отпуск. Отпускные накапливаются в учете на специальном счете и относятся на текущие расходы компании. Накапливаемые отпускные подлежат начислению на увеличение резервируемых обязательств ежемесячно или ежеквартально. При выплате отпускных резервируемые обязательства погашаются [32, с.11].

К ненакапливаемым отпускам относятся следующие виды отпусков: отпуск по уходу за ребенком, отпуск по временной нетрудоспособности, отпуск на период военной службы, отпуск в связи с присутствием в качестве присяжного заседателя в суде. Ненакапливаемые отпускные не переносятся на будущие периоды. Они начисляются в виде обязательства и признаются расходом в периоде, в котором отпуск предоставлен.

МСФО 19 «Вознаграждение работникам» дает определение понятию «планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности». Такие планы представляют собой соглашения, по которым организация производит выплату вознаграждений по окончании трудовой деятельности сотрудников. Виды пенсионных планов по МСФО 19 представлены в таблице 3.

Таблица 3 – Виды пенсионных планов по МСФО 19

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

Стандартом МСФО 19 «Вознаграждения работникам» также выделяются:

а) пенсионные планы группы работодателей (подразумевают объединение активов, внесенных различными компаниями, не находящимися под общим управлением; размер пенсий и взносов при этом не зависят от того, в какой именно компании трудится работник);

б) государственные пенсионные планы (регулируемые для всех компаний в законодательном порядке, также применяются для компаний конкретной отрасли или специальной категории) [32, с.11].

На наш взгляд, пенсионные планы с установленными выплатами должны раскрываться более полно. Организация с установленными выплатами в отношении пенсионного плана должна раскрывать целый ряд информации. К ней относятся: политика признания убытков и актуарных прибылей; сверка обязательств и активов, признанных в балансе; общее описание типа плана. Также следует раскрывать соответствующие величины, включенные в реальную стоимость активов плана; сверку, которая раскрывает изменения чистых активов или обязательств в течение периода, признанных в балансе; суммарные расходы, признанные в отчете о финансовых результатах, постатейно; фактический доход на активы плана; основные актуарные допущения, использованные на отчетную дату.

В России действующая система государственного пенсионного обеспечения предполагает, как правило, законодательно установленные взносы, при которых за размеры выплаченных пенсий компания не несет ответственность. В отечественном бухгалтерском учете такие взносы отражаются как особый налог, начисляемый как определенный процент от суммы оплаты труда.

Пенсионные планы с установленными выплатами возлагают обязательства на компанию производить выплаты пенсионных вознаграждений установленного размера бывшим сотрудникам непосредственно самой, или через специализирующуюся компанию. Такие пенсионные выплаты могут производиться действующим работникам, достигшим определенного возраста, при условии, что это входит в программу пенсионного плана и оговорено

необходимыми соглашениями. Так как актуарный риск может быть связан с увеличением затрат на пенсионные вознаграждения, он может оказаться большим, чем был запланирован. Если в такой ситуации инвестиционный риск окажется недостаточным для необходимых пенсионных выплат, риски ложатся на компанию, разработавшую и установившую этот пенсионный план [30].

На расчет ежегодных пенсионных затрат по планам с установленными выплатами влияют следующие факторы:

а) текучесть кадров;

б) количество лет, которое проработает до выхода на пенсию работник;

в) количество лет, которое проживет после выхода на пенсию сотрудник;

г) средний заработок, по которому рассчитываются пенсионные взносы;

д) возможное повышение пенсии при инфляции, с учетом коллективных договоров с профсоюзами;

е) сумма прибыли от инвестирования средств пенсионного фонда и т.д.

Для проведения таких расчетов необходимы специальные знания, выходящие за рамки бухгалтерской квалификации. Для этих целей крупные компании приглашают специалистов-актуариев. МСФО 19 «Вознаграждения работникам» определяет, что привлечение к оценке параметров пенсионного плана и существенных обязательств по выплатам после окончания трудовой деятельности профессиональных актуариев является желательным, но не обязательным. Это связано с тем, что результаты оценки могут измениться и обновиться по мере появления новых обстоятельств которые могут наступить в течение отчетного периода, включая изменения процентных ставок и цен.

При этом требования разных международных стандартов могут быть противоречивыми. Так, в МСФО 19 «Вознаграждения работникам» сообщается: «В соответствии с настоящим стандартом приветствуется, но не требуется, чтобы компания привлекла профессионального актуария к оценке всех существенных обязательств по выплатам по окончании трудовой деятельности». В МСФО 26 «Учет и отчетность по пенсионным планам» говорится с большей категоричностью: «Пенсионный план с установленными

выплатами периодически нуждается в консультации актуария для оценки финансового состояния, проверки актуарных допущений и получения рекомендаций в отношении уровней будущих взносов». Можно сделать вывод о том, что рекомендации стандартов делают необходимым для российских бухгалтеров и аудиторов овладеть основами актуарных расчетов по пенсионным планам [35, с.3].

Учет расчетов по оплате труда и социальному обеспечению становится глубокой проблемой в связи с увеличением числа различных практических ситуаций. В России нет единого Положения по бухгалтерскому учету, регламентировавшего учет и отражение в отчетности всех обязательств по оплате труда и социальному обеспечению. Порядок расчетов с работниками регулируется нормами Гражданского, Трудового и Налогового кодексов, а также множеством Федеральных законов. Элементы порядка расчетов и начислений, отражений данных в отчетности можно найти в различных национальных российских стандартах (ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда», ПБУ 5/01 « Учет материально-производственных запасов», ПБУ 6/01 «Учет основных средств», ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах», ПБУ 10/99 «Расходы организации», ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам», ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам», ПБУ14/2007 «Учет нематериальных активов») и в прочих нормативных документах. Особенностью является то, что в отечественных стандартах проблемы учета труда отражены в сочетании с каждым из видов экономической деятельности.

Результаты сопоставления международных и российских стандартов учета расчетов по оплате труда приводят к выводу о наличии целого ряда отличий. Так, первое отличие состоит в том, что МСФО 19 «Вознаграждения работникам» излагает положения в форме указания сферы применения (предмета) стандарта. В отечественном законодательстве основания выплаты вознаграждений заключается в следующем: они производятся в условиях

выполнения обязанностей, каждое из которых относится к одной из двух категорий. Бухгалтеру, получая первичные сведения о существовании подобной обязанности, следует убедиться, что по содержанию информация достаточна полна для отражения ее в учете, а также имеет юридическую силу, которая необходима для этого отражения.

Второе отличие заключается в том, что в отечественном учете не находят отражения общие правила принятия решений о признании обязанности организации предоставить вознаграждение в учете. Это находит отражение и в МСФО 19 «Вознаграждения работникам». Однако при этом, не уточняется, что отсутствие «реальной возможности не производить выплаты» является непременным условием наличия текущей обязанности по участию в прибыли. Также это касается премирования и вытекающей из деловой практики обязанности предоставить вознаграждение по окончании трудовой деятельности.

Третье отличие заключается в том, что, как и в МСФО 19 «Вознаграждения работникам», не приводится правило выбрать способ признания обязанностей предоставить вознаграждение в отечественной системе учета. Возможность признания обязанности не «по мере оказания работниками услуг» упоминается только применительно к вознаграждениям «в виде оплачиваемых отпусков». В МСФО 19 «Вознаграждения работникам» речь идет о двух условиях, влияющих на выбранный способ признания обязанности. В отечественном законодательстве отмечается только лишь влияние факта «ненакапливаемости» отпуска, однако не указывается, как именно необходимо признавать обязанность в случае, если оказываемые сотрудниками услуги «не увеличивают их права в отношении использования будущих оплачиваемых отпусков».

Четвертое отличие связано с тем, что отечественные правила учета не включают в себя положения о том, что цель признания обязанностей предоставить вознаграждение служит исполнение принципа начисления, предполагающего правильное соотнесение доходов и расходов. Не отражено

также, что цель признания обязанности по оплачиваемому отпуску или премии координально отличается от цели отражения резерва предстоящих расходов (в отечественной системе бухгалтерского учета) применительно к этим же видам вознаграждений.

Пятое отличие заключается в том, что как и в МСФО 19 «Вознаграждения работникам», в отечественных нормах учета отсутствуют положения, определяющие общее правило признания «негарантированных» вознаграждений. Но также отсутствуют и положения, рассматривающие порядок признания обязанности предоставить негарантированное вознаграждение по окончании трудовой деятельности. Согласно стандарту 19 «Вознаграждения работникам» существует возможность обобщить содержание разных положений стандарта и осознать верную логику такого общего правила.

В составе текущих действующих положений по бухгалтерскому учету отсутствует отдельное положение по бухгалтерскому учету «Учет вознаграждений работникам». При рассмотрении становятся видны принципиальные различия отечественных норм практики учетного отражения этих объектов и требований МСФО 19 «Вознаграждения работникам». Причины, которые препятствуют разработке корректного текста документа, многие специалисты описывают практически одинаково.

В первую очередь, несмотря на установленность допущений временной определенности фактов хозяйственной деятельности организаций и требований осмотрительности в отечественном учете, в российском бухгалтерском учете не отражаются большое количество обязанностей, которые следует начислять в соответствии с МСФО. К этим обязанностям относится и многие из возникающих в результате социально-трудовых взаимоотношений организаций с сотрудниками.

Во вторую очередь, для оценки почти всех вышеуказанных обязанностей необходимо применение весьма разнообразных и разноплановых экспертных оценок. Данные экспертные оценки не имеют отношения к оценочной деятельности, развивающейся в последнее время в России (к оценке

имущества). В таком случае зачастую необходимы специальные прогнозы социально-экономических показателей, демографические оценки и прочие прогнозные характеристики. Их формирование в России пока что не распространено.

В-третьих, достаточно значительная часть всего содержания МСФО 19 «Вознаграждения работникам» освещает проблему учета обязанностей организаций предоставлять своему бывшему сотруднику определенный и объем и состав пенсионного обеспечения. На сегодняшний день отечетственное законодательство не предусматривает такие обязанности для организаций. Как следствие, не предусматриваются также нормы отражения таких обязанностей в отечественном учете. Организации в России, предоставляющие работникам собственное пенсионное обеспечение, ведут свой учет соответствующих обязанностей согласно МСФО 19 «Вознаграждения работникам».

Конкретная целесообразность адаптации отечественной учетной практики к нормам и правилам признания обязанностей по вознаграждениям работникам в соответствии с требованиями МСФО 19 «Вознаграждения работникам» до сегодняшнего дня выступает поводом дискуссии множества ученых, бухгалтеров, практикующих аудиторов и работников государственных финансовых институтов. Так, по мнению Рогуленко А.В., «степень идентичности текста ПБУ определяется не только количеством использованного текста международного стандарта, но и той же логикой изложения, составом и детальностью регулируемых вопросов. Указанная идентичность нецелесообразна, если она мешает выполнению правил МСФО тем бухгалтером, который привык к российской практике и системе ее нормативного регулирования».

Приведенная характеристика отечественной и международной практик учета вознаграждений позволяет сформулировать следующие выводы. Во-первых, в российском стандарте в отличие от МСФО 19 «Вознаграждения работникам» должны содержаться требования, которые будут реализоваться экономическим субъектом и бухгалтерами, которые отвечают за организацию

бухгалтерского учета на предприятии, документируют операции, контролируют качество исполнения трудовых договоров. Необходимо наличие в документе стандартного правила принятия решения о признании в учете обязательства предоставлять вознаграждения наряду с общим правилом выбора способа признания этой обязанности в учете. При этом следует раскрывать цель учетного признания обязанности предоставить вознаграждение и общее правило признания «негарантированных» вознаграждений.

Во-вторых, не следует стремиться к идентичности текстов российского ПБУ и МСФО 19 «Вознаграждения работникам». В ПБУ создаваемый регламент учета следует разделить на несколько разделов. Необходимо стремиться к тому, чтобы не исказить экономическое содержание категорий, которыми оперирует бухгалтер, то есть понятия «зарплата», «премия», «налог» и т.д.). Такой обоснованный целесообразный порядок разработки новых и модификации действующих положений по бухгалтерскому учету позволит внутренним пользователям четче понимать назначение каждой выплаты, мотивировать ими в целях повышения качества труда. Для внешних пользователей выгода состоит в увеличении прозрачности бухгалтерского учета. Налоговым инспекторам будет легче проверять обоснованность произведенных денежных выплат, начисление платежей, налогов. Инвесторы будут иметь возможность оценить четкость и ясность движения денежных средств и получат возможность активнее вкладывать финансовые ресурсы в развитие любого экономического субъекта.

Глава 2. Анализ практики бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда на примере ООО «Ледяной дом»

2.1 Организационно-правовая характеристика ООО «Ледяной дом»

Исследуемой организацией служит Общество с ограниченной ответственностью «Ледяной дом», являющееся юридическим лицом и действующее на основании устава и законодательства Российской Федерации.

ООО «Ледяной дом» было создано в 2000 году. Выйти на уже сформировавшийся рынок производства и продаж мороженого было непросто. Тем не менее, к концу года компания завоевывает прочные позиции на региональном рынке производства и продажи мороженого. В 2011 году компания «Ледяной дом» выходит на качественно новую ступень своего развития. В Пензе появляется современная фабрика по производству мороженого. Новейшее оборудование шведской промышленной группы «Тетра Пак», инновационные технологии, контроль качества продукции на каждом этапе производства стали прочной основой для выпуска вкуснейшего мороженого отличного качества по доступной цене. К концу года компания «Ледяной дом» выпускает уже 50 видов мороженого. В 2002 году компания «Ледяной дом» осваивает выпуск эскимо. Уже в феврале 2002 года достойным подтверждением высокого качества продукции стала первая победа «Ледяной дом» на международной специализированной выставке в Москве. Бронзовую медаль и признание конкурсной комиссии получило эскимо «Гигант».

ООО «Ледяной дом» является коммерческой организацией, которая имеет в качестве основной цели предпринимательской деятельности получение прибыли.

Предметом деятельности и основными видами деятельности ООО «Ледяной дом» согласно выписке из ЕГРЮЛ являются следующие, представленные в таблице 4.

Таблица 4 – Основные виды деятельности ООО «Ледяной дом» (в 2017 г.)

Код ОКВЭД	**Направление деятельности**
10.5	Производство молочной продукции,
10.13	Производство продукции из мяса убойных животных и мяса птицы,
10.52	Производство мороженого,
10.8	Производство прочих пищевых продуктов,
46.32	Торговля оптовая мясом и мясными продуктами,
46.32.3	Торговля оптовая консервами из мяса и мяса птицы,
46.33	Торговля оптовая молочными продуктами, яйцами и пищевыми маслами и жирами,
46.36	Торговля оптовая сахаром, шоколадом и сахаристыми кондитерскими изделиями,
46.38.26	Торговля оптовая мороженым и замороженными десертами,
47.22	Торговля розничная мясом и мясными продуктами в специализированных магазинах,
47.24	Торговля розничная хлебом и хлебобулочными изделиями и кондитерскими изделиями,
47.24.3	Торговля розничная мороженым и замороженными десертами в специализированных магазинах,
47.29.11	Торговля розничная молочными продуктами в специализированных магазинах,
49.41.2	Перевозка грузов неспециализированными автотранспортными средствами,
56.10	Деятельность ресторанов и услуги по доставке продуктов питания,
56.10.1	Деятельность ресторанов и кафе с полным ресторанным обслуживанием, кафетериев, ресторанов быстрого питания и самообслуживания,
56.10.3	Деятельность ресторанов и баров по обеспечению питанием в железнодорожных вагонах-ресторанах и на судах.
73.20.1	Исследование конъюнктуры рынка

К 2003 году компания «Ледяной дом» активно расширяет торговые связи, заключая контракты с десятками крупнейших российских регионов. Для удобства клиентов автопарк пополняется новыми автомобилями-рефрижераторами «Hyundai» и «Scania». Объем производства увеличивается в 2.5 раза. Выпускаются новые виды мороженого, в том числе и не имеющие аналогов в России. В 2004 году 2004 году ООО «Ледяной дом» увеличивает объемы производства в 5 раз. Постоянными партнерами становятся крупнейшие торговые сети. Ассортимент увеличивается в геометрической прогрессии, достигая к концу года более 100 наименований мороженого. Благодаря поставкам нового оборудования начат выпуск многослойных тортов

и рулетов. Компания открывает сеть фирменных киосков, где представлена вся выпускаемая продукция. Мороженое торговой марки «Ледяной дом» представлено не только в десятках крупнейших городов России от Санкт-Петербурга до Хабаровска, но и в некоторых зарубежных государствах.

Ежегодно фабрика мороженого «Ледяной дом» расширяет свой ассортимент. Компания «Ледяной дом» не только является успешным производителем мороженого в России, но и динамично развивает фирменную торговлю, чтобы предоставить даже в отдаленные уголки области свою продукцию по ценам от производителя. В 2010 г. «Ледяной дом» открывает еще шесть фирменных павильонов. Теперь любимое мороженое можно будет приобрести в нескольких районах Пензенской области – п. Шемышейка, пгт. Мокшан, с. Кондоль, с. Засечное, р.п. Лунино. Также был открыт павильон и в г. Пензе на ул. Калинина.

Официальный дистрибутор ТМ «Ледяной дом» по Пензенской области - компания «Легион-М» расширила географию сетевых магазинов, в которых представлена продукция «Ледяного дома». Теперь продукцию можно приобрести в магазинах ведущей национальной сети супермаркетов «Перекресток» (г. Пенза).

В 2001 году было принято решение о создании торговой компании «Легион-М», которая стала официальным дистрибутором ООО «Ледяной дом». Сфера деятельности компании «Легион-М» - продажа мороженого и продуктов глубокой заморозки. В настоящее время ассортиментный портфель ООО «Легион-М» насчитывает более 600 наименований продукции известных мировых и отечественных производителей мороженого и продуктов глубокой заморозки. Главным событием 2011 года является запуск нового завода по приему и переработки молока на территории компании «Ледяной дом». Новое предприятие было оснащено новейшим оборудованием, которое позволяет перерабатывать до 30 тонн молока ежедневно.

В 2012 году компания после недолгого перерыва, стала участником международного форума «ПРОДЭКСПО». Выставка охватила более 300

участников из России, стран СНГ, дальнего зарубежья. Участие в данной выставке это, в первую очередь, возможность проведения деловых переговоров и встреч с партнерами, а также заключения новых контрактов, как на федеральном, так и на международном уровнях. Продолжает расти фирменная сеть павильонов, теперь в арсенале появились мобильные павильоны, которые расположились в самых популярных местах г Пензы и области. Пополнился и автопарк компании. 25 октября 2012 г. по результатам Всероссийского конкурса Программы «100 лучших товаров России» мороженое «Настоящий пломбир» и «Настоящее молоко» от компании «Ледяной дом» признаны дипломантами.

Процесс контроля качества производимой продукция происходит на всех этапах производства, транспортировки и реализации. Это происходит благодаря современным технологиям, четкому соблюдению технологических показателей и параметров, а также научным исследованиям в лабораториях, производство добивается оптимальных результатов, которые отвечают требованиям, как конечных потребителей, так и международных стандартов качества.

В 2014 году компания «Ледяной дом» стала участником международного форума «ПРОДЭКСПО». Выставка охватила более 300 участников из России, стран СНГ, дальнего зарубежья. Участие в данной выставке это, в первую очередь, возможность проведения деловых переговоров и встреч с партнерами, а также заключения новых контрактов, как на федеральном, так и на международном уровнях. Именно благодаря участию на этом форуме было принято решение о выходе на рынки других стран. На данный момент ООО «Ледяной дом» планирует начать экспорт товаров в Казахстан и Белоруссию. На данном этапе проходят переговоры о сотрудничестве с партнерами из Казахстана и Белоруссии. Выбор партнеров не случаен: влияние оказал многолетний опыт сотрудничества Пензенской области с этими странами, высокая доля экспорта и импорта в общем объеме. Также сегодня прорабатываются логистические методы, которые будут применяться. Несмотря на то, что срок годности данных товаров достаточен для экспорта,

поставки должны совершаться быстро. Также в планах продолжить успешный опыт участия в международных выставках и форумах, поиск новых зарубежных партнеров, расширение объема производства и продаж. Это требует качественно нового уровня проведения переговоров, составления международных контрактов, поэтому растет потребность в квалифицированных кадрах, умеющих организовать и направлять внешнеэкономическую деятельность на предприятии.

В конце 2016 года ООО «Ледяной дом» вошло в структуру Группы компаний «Айсберри» – крупнейшего отечественного производителя мороженого. «Айсберри» – №1 на рынке мороженого Москвы и Московской области, входит в тройку лидеров российского рынка мороженого (объём продаж в кг, данные Nielsen, январь 2017 г). «Айсберри» – стабильно растущая компания с федеральной системой дистрибуции и филиалами в крупнейших городах России. Производство «Айсберри» ведет свою историю с начала XX века и по праву считается старейшим в нашей стране. На сегодняшний день ГК «Айсберри» представлено несколькими производственными предприятиями в Московской и Вологодской областях (ООО «Вологодское мороженое»), а с 2016 года и в Пензенской области в лице ООО «Ледяной дом», а также филиалами в городах Санкт-Петербург, Вологда, Воронеж, Казань, Ярославль, Нижний Новгород, Самара, Екатеринбург, Пермь, Ростов-на-Дону, Архангельск, Тверь, Курск, Пенза.

По данным маркетинговое агентство DISCOVERY Research Group в 2016 года объем производства мороженого в России в стоимостном выражении составил 72,5 млрд. руб. В первом полугодии 2017 года объем производства составил 51,7 млрд. руб. Наибольшая доля производства мороженого пришлась на «Айсберри» – 21,4%, Нестле – 19,6%, Unilever – 11,7%.

В настоящее время ГК «Айсберри» поставляет свою продукцию не только по всей России, включая Крым, но и в Израиль, Абхазию, Азербайджан, Беларусь, Казахстан, ДНР, а также в Китай. В 2017 году начинается экспорт в страны СНГ, Сенегал, Африку. Данное направление стало актуальным, потому

что в странах Африки можно отметить огромный потенциальный спрос на данную категорию товаров. Ранее там не было возможности осуществлять охлаждение, сейчас такая возможность появилась, потому что развиваются солнечные батареи, открываются совершенно новые возможности для дистрибуции мороженого.

Зарубежные партнеры и спонсоры довольно часто желают проверить финансовое положение и легальность работы российской организации. Это происходит из-за того, что иностранные поставщики оценивают возможность срыва сделки или других возможных проблем из-за российской стороной. Для того, чтобы воспользоваться финансовыми инструментами, российской организации необходимо обладать стабильным положением и устойчивым финансовым потоком, позволяющим обеспечить сделку. Применяющиеся в России финансовые схемы предусматривают предоплату за товар и его страхование. В отличии от этого, зарубежная практика уже давно наладила механизмы «защитного финансирования». Они представляют собой различные аккредитивные формы расчетов, импортные гарантии, международное страхование ответственности и так далее. Ряд отечественных компаний применяют МСФО как основу для управленческого учета и отчетности. Не анализируя подробно преимущества МСФО перед российскими стандартами, можно отметить, что нормы МСФО точнее отображают экономическую суть операций и, как следствие, более подходящие для управленческой отчетности.

Привлечь в российскую организацию зарубежный капитал без составления отчетности по МСФО на сегодняшний день практически невозможно. Этот капитал может быть в виде кредитов от зарубежных банков или привлечении частных иностранных инвестиций. Отчетность, которая составлена по РПБУ, потенциальный инвестор просто не поймет. В данном случае следует иметь в наличии отчетность по МСФО хотя бы за два года.

ООО «ТД Айсберри» планирует увеличение доли экспорта с 5-7% от общего выпуска продукции в 2016 году до 10% при общем увеличении выпуска продукции за счет расширения производства и создания нового

производственного предприятия в Пензенской области. Все эти факторы приводят к выводу о необходимости составления отчетности в соответствии с требованиями МСФО для удобства проверки иностранными партнерами финансового положения и легальности работы российской организации, а также возможного привлечения в дальнейшем зарубежного капитала. Эта необходимость относится ко всем организациям-членам ГК «Айсберри», в том числе ООО «Вологодское мороженое» и ООО «Ледяной дом».

2.2 Бухгалтерский учет оплаты труда в ООО «Ледяной дом» с применением информационных технологий

Способы ведения бухгалтерского учета и его организации в ООО «Ледяной дом» отражаются согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008 в учетной политике. Согласно учетной политике ведение учета предусмотрено бухгалтерской службой. В своей деятельности бухгалтерия активно взаимодействует и со многими другими подразделениями предприятия.

Учетная политика предприятия формируется на начало каждого отчетного года главным бухгалтером. При формировании учетной политики ООО «Ледяной дом» соблюдены принципы имущественной независимости и непрерывности деятельности предприятия, последовательности применения выбранной учетной политики. При создании учетной политики директор и главный бухгалтер опирались на ПБУ 1/2008 «Учетная политика предприятия».

Бухгалтерия организовывает свою деятельность основываясь на Законе и положениях о бухгалтерском учете. Должностные обязанности каждого работника в отделе бухгалтерии расписаны в должностных инструкциях. На предприятии учет и расчет заработной платы осуществляет бухгалтер по заработной плате.

Важной задачей любого предприятия является автоматизация его управления. Большую роль в этом играет и автоматизация бухгалтерского

учета. Среди существующих фирм-разработчиков программных продуктов для информационных систем бухгалтерского учета можно назвать «1С: Предприятие», «Диасофт», отечественные «Парус» и «Галактика», зарубежный «Microsoft Dynamics Axapta» и другие. Наибольшую популярность в России имеет программная платформа «1С: Предприятие», предназначенная для решения достаточно широкого спектра управленческих задач и автоматизации бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет заработной платы работников ведется в программе 1С: Зарплата и Управление Персоналом 8.2, редакция 2.5 (2.5.124.3).

Для учета данных личного состава, начисления и выплаты заработной платы в ООО «Ледяной дом» применяются различные унифицированные формы первичных документов. Заработная плата ООО «Ледяной дом» складывается из начислений по окладу, часовым и дневным ставкам и премий. Из-за разнообразий форм оплаты труда, которые применяются на предприятии, большое значение имеет документальное оформление учета рабочего времени. Для учета данных личного состава, начисления и выплаты заработной платы в ООО «Ледяной дом» применяются унифицированные формы первичных документов.

Первичными документами и источниками сведений о приеме на работу или увольнении, кадровых перестановках или перемещениях в организации, о предоставлении отпуска, об использовании рабочего времени на ООО «Ледяной дом» являются следующие документы:

а) Форма № Т-1 «Приказ о приеме на работу»;

б) Форма № Т-2 «Личная карточка работника»;

в) Форма № Т-3 «Штатное расписание»;

г) Форма № Т-6 «Приказ о предоставлении отпуска работнику»;

д) Форма № Т-13 «Табель учёта использования рабочего времени»;

е) Форма № Т-49 «Расчётно-платежная ведомость»;

ж) Форма № Т-54 «Лицевые счета работников»;

з) Форма № Т-60 «Записка-расчёт о предоставлении отпуска работнику».

В исследуемой организации применяется система пропусков. Работникам выдается постоянный пропуск в вида пластиковой карты, которую они обязаны оставлять на проходной, приходя на работу, и забирать, уходя с нее. На основании сданных или не сданных пропусков производится табельный учет. Результатом данного учета является составление табеля учета рабочего времени. Табель формируется в виде именного списка работников в целом, а также в разрезе всех бригад, смен, цехов, отделов.

Включение сотрудника в табель осуществляется на основании первичных документов по учету движения работников, то есть приказов о принятии на работу или переводе с одной должности на другую. Отметки о неявке сотрудников в табеле производятся на основании сведений контрольно-пропускной системы. Также основанием для отметок о неявке в табеле являются листки временной нетрудоспособности, приказы о командировках и командировочные удостоверения, приказы руководства об установлении сокращенного рабочего дня по различным причинам. Учет праздничных и выходных дней производится в табеле на основании установленного графика работы и режима предприятия. Основанием для их отражения в учете являются такие же документы, которыми оформляются эти работы.

Расходы на заработную плату включаются в себестоимость производимого продукта. Необоснованный рост этих расходов приведет к увеличению цены. Это негативно влияет на преимущества организации в конкурентной борьбе и уменьшает прибыль, получаемую работодателем. Работодателю необходимо добиваться того, чтобы заработная плата мотивировала работника на достижение лучших показателей в трудовой деятельности. Ведь от того, как работает трудовой коллектив, зависит процветание предприятия в целом.

Производство на предприятии организовано как в дневные, так и в ночные смены. Доплаты за работу в ночное время осуществляется согласно законодательству в размере 40 % часовой тарифной ставки за каждый час ночной работы. Также на предприятии работают внутренние совместители.

Размеры доплат за совмещение профессий или выполнение обязанностей временно отсутствующего работника определяются руководством предприятия по соглашению сторон.

Предприятию ООО «Ледяной дом» необходимо контролировать использование трудовых ресурсов, соответствие оплаты труда работника результатам его деятельности, соблюдение норм трудового законодательства. Исполнение всех этих требований осуществляется решением следующих задач:

а) контроль отработанного времени и дисциплины труда;

б) учет личной выработки каждого сотрудника на производстве;

в)корректное начисление заработной платы и отнесение всех обязательств по оплате труда на соответствующие затраты;

г) верный расчет всех видов удержаний и перечисление их по назначению в установленные сроки;

д) контроль использования средств фонда оплаты труда;

е) корректный и своевременный расчет пособий по временной нетрудоспособности, пособий по уходу за ребенком, среднего заработка за дни отпусков;

ж) формирование сведений и показателей по заработной плате и труду, которые необходимы для планирования, регулирования, анализа, оперативного руководства предприятием и для составления всех видов статистической и бухгалтерской отчетности по труду и его оплате.

Начисленные суммы оплаты труда сотрудников отражаются по дебету соответствующих счетов и по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Начисление оплаты труда по операциям, которые связаны с приобретением производственных запасов, оборудования к установке и осуществлением капитальных вложений, отражаются по дебету счетов 07 «оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы» и т.д. и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Источником оплаты труда при выплате отдельных категорий начислений могут быть средства Фонда социального страхования РФ. За счет таких средств производятся выплаты пособий по временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам, выплаты единовременное пособие при рождении ребенка, ежемесячное пособие на период отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, а также оплата дополнительных выходных дней по уходу за ребенком-инвалидом. Пример проводок по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» представлен в таблице 5.

Таблица 5 – Пример проводок по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Удержан НДФЛ	70	68	6097
2	Выплачена заработная плата	70	50	60000
3	Выдана молочная продукция в счет заработной платы	70	90	14169

Из заработной платы сотрудников удерживается налог на доходы физических лиц. На заработную плату также производится начисление взносов на обязательное пенсионное и медицинское страхование, обязательное социальное страхование, социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваниях. Эти отчисления списываются на себестоимость продукции предприятия. Прочие удержания из заработной платы осуществляются только в случаях, предусмотренных законодательством. Это могут быть или обязательные удержания, или удержания по инициативе руководителей предприятия. К этим удержаниям относятся следующие: удержание НДФЛ, сумм алиментов, удержание из зарплаты невозвращенных во время подотчетных сумм или суммы причиненного материального ущерба, часть суммы в погашение ранее выданного займа сотруднику и т.д. Фрагмент журнал хозяйственных операций по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» представлен в таблице 6.

Таблица 6 – Журнал хозяйственных операций по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Содержание операции	Дебет	Кредит
Удержан из зарплаты налог на доходы физических лиц (НДФЛ)	70	68
Удержана из зарплаты сумма алиментов по исполнительным листам	70	76
Произведено удержание из зарплаты невозвращенных во время подотчетных сумм	70	71
Удержана из зарплаты сумма причиненного материального ущерба	70	73-2
Удержана из зарплаты часть суммы в погашение ранее выданного займа сотруднику	70	73-1
Удержан аванс, начисленный за первую половину месяца	70	50
Произведены удержания из зарплаты по заявлению сотрудника в пользу третьих лиц	70	76

ООО «ТД Айсберри» планирует увеличение доли экспорта с 5-7% от общего выпуска продукции в 2016 году до 10% при общем увеличении выпуска продукции за счет расширения производства и создания нового производственного предприятия в Пензенской области. Все эти факторы приводят к выводу о необходимости составления отчетности в соответствии с требованиями МСФО для удобства проверки иностранными партнерами финансового положения и легальности работы российской организации, а также возможного привлечения в дальнейшем зарубежного капитала. Эта необходимость относится ко всем организациям-членам ГК «Айсберри», в том числе ООО «Вологодское мороженое» и ООО «Ледяной дом».

Для получения полноценного и корректного представления данных о вознаграждениях сотрудников предприятия в рамках составления бухгалтерской отчетности согласно требований МСФО, следует провести следующие действия.

а) проведение оценки значимости показателей вознаграждений работникам в составляемой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

б) тщательное ознакомление с системой оплаты труда на предприятии, проведение анализа самых основных документов.

в) проведение классификации всех видов вознаграждений сотрудникам на краткосрочные и долгосрочные обязательства.

г) проведение анализа всех видов краткосрочных и долгосрочных обязательств предприятия по оплате труда работников. От значительности объемов таких групп зависит их последующая оценка. Так, краткосрочные обязательства должны отображаться в учете по текущей стоимости, а долгосрочные обязательства – по дисконтированной стоимости).

д) внимательное изучение всей совокупность вознаграждений, которые объединены в группы обязательств.

е) проверка правильности классификации вознаграждений в соответствии с их категорией, а также корректности проведенной оценки.

ж) осуществление реклассификационных корректировок по итогам проведенного ранее анализа, если обнаружена такая необходимость.

з) проверка полноты начисления вознаграждений работникам организации начислены и отражения всех расходов. При выявлении несоответствий, организации следует произвести доначисление вознаграждений.

и) отражение данных по вознаграждениям сотрудников в отчетности, оформленной по требованиям МСФО.

В ООО «Ледяной дом» нами замечены конкретные недостатки аналитического и синтетического учета по расчетов оплате труда:

а) ряд бланков организации заполняются вручную, на это затрачивается много времени;

б) применяются нетиповые формы некоторых документов;

в) на некоторых документах отсутствуют подписи руководителя предприятия и главного бухгалтера и печать организации, подтверждающих достоверность документов;

г) в документах заполняются не все строки и позиции, предусмотренные бланками документов, например, номера документов, коды подразделений;

д) не используется график документооборота, необходимые документы поступают в бухгалтерию с опозданием, задерживая выплату заработной платы.

Важным элементом анализа состояния расчетов организации по оплате труда является изучение динамики расходов на оплату труда. Динамика расходов на оплату труда ООО «Ледяной дом» представлена в таблице 7.

Таблица 7 – Динамика расходов на оплату труда ООО «Ледяной дом», тыс. руб.

Вид оплаты	Годы			2016/ 2014., (%)
	2014	2015	2016	
Фонд оплаты труда, всего	11364	12439	13357,7	117,54
В том числе: Повременная оплата труда	10841	11080	11390,7	105,07
Оплата ежегодных отпусков и компенсация при увольнении	978	948	1518	155,21
Доплата за работу в праздничные и выходные дни	423	413	431	101,89
Оплата труда совместителей	18	18	18	100,00
Выплаты социального характера, всего	205	184	335,3	163,56
В том числе: Выплаты по временной нетрудоспособности	30	61	67	223,33
Отпуск по беременности и родам	88	27,5	63,5	72,16
Пособия по уходу за ребенком до 1,5 лет	57	95,5	156,6	274,74
Пособия при рождении ребенка	27,5	-	46,5	169,09
Пособие при постановке на учет в ранние сроки беременности	2,5	-	1,7	68,00
ИТОГО расходы на оплату труда	11569	12623	13693	118,36

Для устранения вышеуказанных недостатков и улучшения бухгалтерского учета оплаты труда можно рекомендовать следующее:

а) вовремя и полностью оформлять первичные учетные документы;

б) использовать типовые формы первичных учетных документов или разработать усовершенствованные нетиповые формы;

в) изменить учетную политику в отношении раскрытия сведений по оплате труда;

г) разработать и ввести в практику план документооборота.

В более развернутой форме предложения автора по совершенствованию бухгалтерского учета расчетов организации по оплате труда будут рассмотрены в главе 3.

2.3 Анализ налогообложения оплаты труда в ООО «Ледяной дом»

В ООО «Ледяной дом» учет расчетов по НДФЛ и страховым взносам производится в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации. Заработная плата сотрудников выступает объектом налогообложения доходов физических лиц, облагаемым налогом на доходы физических лиц по ставке 13% для сотрудников-резидентов. Сотрудники-нерезиденты РФ на данном предприятии отсутствуют.

Налог на доходы физических лиц рассчитывается на каждого отдельного сотрудника при начислении заработной платы. Удерживается из нее налог ежемесячно. Расчет происходит с накоплением с начала года по итогам каждого месяца с учетом предоставляемых сотрудникам налоговых вычетов. Сотрудник предприятия является налогоплательщиком по данному налогу, а на предприятие, в свою очередь, возложены обязательства налогового агента. Они выражаются в том, что организация удерживает из доходов работника данный налог и при получении сотрудником дохода перечисляет его в бюджет.

Синтетический учет НДФЛ происходит на 68 счете, субсчет 68.1 «Налог на доходы физических лиц». При платеже в бюджет он дебетуется в корреспонденции с кредитом счета 51 «Расчетные счета». Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» служит для обобщения данных о расчетах с бюджетами по налогам и сборам, которые уплачиваются предприятием, а также налогам с работниками этого предприятия. Счет 68 является пассивным по отношению к балансу. По дебету 68 счета «Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам» отображаются те суммы, которые перечисляются в бюджет по факту.

Аналитический учет по НДФЛ ведется в организации в разрезе каждого сотрудника. Для этого на отдельного работника оформляется личная карточка. В нее кроме анкетных данных физического лица добавляются сведения о статусе резидента или нерезидента, об оплате труда, о премиях, обо всех видах предоставляемых налогоплательщику вычетов. Данная карточка заполняется в

ООО «Ледяной дом» в программе «1С: Зарплата и Управление Персоналом 8.2», редакция 2.5 (2.5.124.3), в электронном виде. Основываясь на сведениях личной карточки и результатах расчета заработной платы, происходит формирование справки установленной формы «2-НДФЛ». В данной справке отображаются данные о налоговом агенте, сведения о физическом лице, получившем доход. Помесячно представлены суммы доходов по различным кодам в зависимости от вида выплат, отображены суммы предоставленных налогоплательщику налоговых вычетов по видам. Также указываются общие сводные данные по начисленным доходам, налогооблагаемой сумме доходов с учетом вычетов, по сумме начисленного, удержанного и перечисленного налога. По результатам окончившегося отчетного года организация отправляет налоговому органу отчет о полученных сотрудниками доходах в виде реестра и приложений в виде справок по форме «2-НДФЛ». Срок сдачи таких справок – до конца 1 квартала года, следующего после отчетного. Крайний день сдачи варьируется в зависимости от выходных дней по производственному календарю: так, Объем перечисленного налога на доход физических лиц ООО «Ледяной дом» за 2010-2016 года отражен в таблице 8.

Таблица 8 – Объем перечисленного НДФЛ в бюджет за 2010-2016 гг.

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
НДФЛ, руб.	519969	623011	713668	746387	811025	813563	899583
Темп роста, %	-	119,82	114,55	104,58	108,66	100,31	110,57

Для организаций, которые применяют основной тариф начисления страховых взносов, применяются следующие ставки:

а) в Пенсионный Фонд РФ в размере 22%.

б) в Фонд Социального Страхования РФ в размере 2,9%.

в) в Федеральный Фонд обязательного медицинского страхования в размере 5,1%.

г) страховые тарифы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в размере 0,2% (в соответствии с присвоенной категорией).

Объем перечисленных страховых взносов за сотрудников ООО «Ледяной дом» за 2014-2016 года отражен в таблице 9.

Таблица 9 – Объем перечисленных страховых взносов за сотрудников ООО «Ледяной дом» за 2014-2016 года

Виды страховых взносов	2014	2015	2016
Взносы на обязательное пенсионное страхование	1303160	1332799	1434371
Взносы на обязательное медицинское страхование	302096	308967	332513
Взносы на обязательное соцстрахование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством	171780	175687	189076
Взносы по страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	11847	12116	13040

Организация страховые взносы отражает на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 69-01 «Расчеты по социальному страхованию», субсчет 69-11 «Расчеты по социальному страхование от несчастных случаев на производстве», субсчет 69-03-01 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию», субсчет 69-02-07 «Расчеты по обязательному пенсионному страхованию».

Анализ взаимосвязи между налогом на доходы физических лиц и страховыми взносами позволяет выявить связующие звено: им служит налоговая база. Также зависимость данных налогов отражается в результате включения суммы налога на доходы физических лиц в налоговую базу при исчислении страховых взносов за аналогичный период.

По экономическому содержанию налоговая база по данным налогам совпадает, но лишь в некоторой части, а не в полной мере. Эта часть – доходы физических лиц, выплачиваемые налоговыми агентами-работодателями и включаемые последними в налоговую базу по страховым взносам, то есть трудовые доходы и соответствующие выплаты и доплаты.

Представим выплаты, которые начисляются работодателем в пользу работников, включаемые в налоговую базу при исчислении данных налогов за налоговый период таблице 10.

Таблица 10 – Выплаты, производимые в пользу сотрудников организации, включаемые в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц и страховым взносам

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

В приведенной таблице знаком «+» отмечены выплаты, подлежащие налогообложению соответствующим налогом, а знаком «-» – не подлежащие налогообложению. Как показано в таблице, не все виды доходов, которые начисляются физическим лицам, подлежат налогообложению одновременно и налогом на доходы физических лиц, и страховыми взносами.

Налог на доходы физических лиц и страховые взносы выступают как обязательные платежи, которые начисляются с фонда оплаты труда. Основной фактор, который влияет на размер налогов, это размер выплат, которые производятся в пользу физических лиц. По мере увеличении налоговой базы по страховым взносам в отношении сотрудника Y по отношению к сотруднику X (показатель налоговой базы составил более 876 000 руб. за налоговый период), сумма налога, причитающегося уплате в бюджет, возросла. Зависимость изменения налоговой базы и суммы налога на доходы физических лиц и

страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в отношении сотрудника Y в 2017 году отражена в таблице 11.

Таблица 11 – Зависимость изменения налоговой базы и суммы налога на доходы физических лиц и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в отношении сотрудника Y в 2017 году, в руб.

Показатель	Налог на доходы физических лиц		Страховые взносы	
	ставка	сумма	ставка	сумма
Начислено выплат	13%	910 500	192 720 руб. + 10 % с суммы 34 500 руб.	910 500
Выплаты, не подлежащие налогообложению		-		5 500
Налоговая база		910 500		905 000
Налог исчисленный		118365		196 170

Как показано в таблице 11, увеличение исчисленного налога на доходы физических лиц происходит пропорционально росту оплаты труда. Налог взимается по ставке 13% независимо от размера налоговой базы. Основываясь на данных расчетах, можно сказать, что наблюдалась прямая зависимость изменения суммы налога на доходы физических лиц от изменения факторного признака, то есть размера налоговой базы. С увеличением выплат, которые производятся в пользу сотрудников, отмечается рост суммы налога на доходы физических лиц, который подлежит уплате в бюджет.

Таким образом, в отношении же страховых взносов наблюдалась обратная зависимость от изменений показателей налоговой базы. При росте базы налогообложения сумма страховых взносов, которые подлежат уплате в пенсионный фонд и фонд социального страхования, снижалась в результате применения регрессивной шкалы налогообложения.

Глава 3. Направления развития бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда

3.1 Направления совершенствования бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда

Исторически важнейшими задачами бухгалтерского учета оплаты труда являются следующие задачи:

а) сгруппировать показатели по труду и его оплате для оперативного управления и составления различной необходимой отчетности;

б) зафиксировать в полном объеме и в установленные сроки затраты по расчетам по оплате труда с сотрудниками хозяйствующих субъектов;

в) своевременное списать на счета затрат все суммы начисленной заработной платы и обязательных отчислений во внебюджетные фонды в соответствии с текущим законодательством.

Эти же задачи стоят перед работниками бухгалтерских служб и в настоящее время. Для выполнения вышеуказанных задач бухгалтеру требуются глубокие знания науки и практики бухгалтерского учета и контроля, а также всего комплекса отечественных и зарубежных нормативо-правовых актов, которые регулируют эти процессы.

В результате взаимоотношений субъекта-работодателя и работающего сотрудника возникают разные категории обязательств. Они могут представлять собой следствие исполнения норм Трудового кодекса РФ, различных применяемых нормативно-правовых актов, а также условий трудовых договоров и соглашений, которые определяются интересами сторон. Обязательства зачастую обуславливаются также другими не оформленными документально причинами. Например, бухгалтер может признавать и исполнять не задокументированные, но в то же время предполагаемые обязательства перед сотрудником. Это могут быть, например, общепринятые или предусмотренные

прошлой практикой или какой-нибудь иной причиной существования обоснованных ожиданий. Эта возможность закрепляется внутренними локальными актами. Документирование информации для бухгалтерского учета оплаты труда иллюстрирует рисунок 2.

Рисунок 2 – Документирование информации для бухгалтерского учета оплаты труда

Принятие решения об отражении или не отражении обязательств в бухгалтерском учете происходит, основываясь на данных, которые свидетельствуют не только о предполагаемом исполнении этой обязанности, но также и о ее достаточности для представления в учете и в бухгалтерской отчетности. Эти данные должны обязательно указывать на факт хозяйственной деятельности, непосредственно обусловившее её возникновение. Это позволяет, в свою очередь, определить отчетный период, в котором каждое обязательство следует отразить в учете и затем в отчетности, а также способ ее отражения учетной записью.

Среди возможных оснований, представленных на рисунке 2, при поэлементном документировании оплаты труда и последующей организации ее

учета и контроля важное место занимают учетная политика экономического субъекта и положения о премировании, о бюджетировании и др.

Специально для обследованного экономического субъекта (ООО «Ледяной дом») был предложен пакет документов (отражен в приложениях А, Б), содержание которого позволит структурировать и обобщить данные, обрабатываемые в бухгалтерии при начислении оплаты труда. Такая модификация форм и содержания всех названных документов будет способствовать, по нашему мнению, проведению как кадровой, так и зарплатной политики, и повысить качество текущего управления бизнес-процессами.

Совершенствование методов учета труда и заработной платы требует параллельного обновления методов внутреннего контроля, поскольку в обследуемом экономическом субъекте проверка обоснованности оплаты труда осуществляется фрагментарно. Непосредственная подготовка первичной информации не является функцией именно бухгалтерского учета, бухгалтеру следует досконально проверять содержание первичных документов, данные которых принимают участие в расчете оплаты труда. В обследованной нами компании выявлены некоторые недостатки организации и контроля работы с первичными документами. На практике бухгалтерского учета данной организации не применяется планы-графики документооборота по расчетам заработной платы и вознаграждений сотрудникам.

В рамках исследования автором для исследованного экономического субъекта был разработан план-график документооборота по категории «Заработная плата» (приложение А), так как учетная политика, которая принята экономическим субъектом, не содержит рекомендаций или требований по необходимой разработке эффективного плана-графика документооборота по расчетам налога на доходы физических лиц. В итоге происходит не полная реализация потенциала внутреннего контроля организации как важного функционального элемента системы контроля управления. Применение на практике плана-графика документооборота обеспечит повышение прозрачности

всего процесса начисления и выдачи вознаграждений работникам, а также повысит действенность и эффективность управления организацией, отрегулирует преобразование данных, их перенос из одного документа в другой. В предлагаемый план-график документооборота добавлен дополнительный раздел «Учет НДФЛ». Применение на практике планов-графиков документооборота обеспечит прозрачность процесса начисления и выдачи заработной платы, повысит качество и эффективность управления, обеспечит безошибочный перенос данных из одного документа в другой.

Результаты проведенного нами исследования говорят о том, что на сегодняшний день в практике бухгалтерского учета фактически применяется целый ряд различных учетных регистров: это лицевой счет, расчетно-платежная ведомость, налоговая карточка и другие. Для заполнения всех этих регистров бухгалтер вынужден многократно переписывать одну и ту же информацию из регистра в регистр. Данные регистров дублируется, это увеличивает время на заполнение каждого учетного регистра. Как следствие, растут физические затраты, а также и психологическая нагрузка бухгалтеров. Это вызывает рост количества непредумышленных ошибок, на их поиск и исправление тратится в дальнейшем драгоценное рабочее время. Данные регистров дублируется, это увеличивает время на заполнение каждого учетного регистра. Как следствие, растут физические затраты, а также и психологическая нагрузка бухгалтеров. Это вызывает рост количества непредумышленных ошибок, на их поиск и исправление тратится в дальнейшем драгоценное рабочее время. Неудобным является и хранение в печатном виде всех видов учетных регистров, требующее достаточно много места. Для устранения вышеуказанного недостатка автором предлагается перечень важнейших показателей для новой формы лицевого счета, которая объединяет разрозненные данные по заработной плате. Автором разработаны нужные показатели для измененной и улучшенной формы лицевого счета, которая объединяет разрозненные данные по заработной плате. Они представлены в таблице 12.

Таблица 12 – Необходимые показатели для улучшенного лицевого счета

Информация	В типовом лицевом счете	В налоговой карточке	В расчетно-платежной ведомости	Предлагается для лицевого счета
Фамилия, имя, отчество работника	да	да	да	да
Номер по табелю	да	нет	да	да
Дата рождения работника	да	да	нет	да
Профессия, занимаемая в организации Должность работника	да	да	нет	да
Оклад или тарифная ставка	да	да	нет	да
Начислено (по разным видам оплат)	да	нет	да	да
В т.ч. краткосрочные вознаграждения (также по видам выплат)				да
В т.ч. долгосрочные вознаграждения (также по видам выплат)				да
Всего начислено	да	нет	да	да
Доходы, которые подлежат налого-обложению	нет	да	нет	да
Удержано (по видам удержания)	да	нет	да	да
Всего удержано	да	нет	да	да
Долг за организацией на конец периода	нет	нет	да	да
Задолженность за работником на конец периода	нет	нет	да	да
К выплате всего	да	нет	да	да
Сумма налогооблагаемого дохода	нет	да	нет	да
Количество детей работника	да	нет	нет	да
Право на все виды вычетов	да	да	нет	да
Сумма стандартных вычетов работника	нет	да	да	да
Структурное подразделение работника	да	нет	да	да
№ страхового свидетельства (СНИЛС)	нет	да	нет	да
Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН)	нет	да	нет	да
Место жительства работника	нет	да	нет	да
Вид документа, удостоверяющего личность работника	нет	да	нет	да
Паспортные данные сотрудника	нет	да	нет	да
Страна проживания	нет	да	нет	да
Продвижение по службе работника	да	нет	нет	да
Занимаемая должность на текущий момент	да	да	да	да
Сведения о лице, ответственном за заполнение регистра	да	да	да	да

Состав показателей нового лицевого счета дополнен автором в соответствии с требованиями МСФО. Так, произведено подразделение выплат по видам на краткосрочные и долгосрочные вознаграждения. Подобное разделение ранее полностью не производилось ни в одном из учетных

регистров. Нами предлагается внедрение нового лицевого счета в обследуемом хозяйствующем субъекте ООО «Ледяной дом» в применяемой там программе 1С: Зарплата и Управление Персоналом 8.2, редакция 2.5 (2.5.124.3), модернизировав тем самым программное обеспечение. Стоит отметить, что применение такого лицевого счета возможно для любых хозяйствующих субъектов. Сведение воедино разрозненной информации, необходимой для учета всех начислений заработной платы и составление отчетности, будет способствовать снижению вероятности совершения непредумышленных ошибок, на поиск и исправление которых затрачивается ценное рабочее время. Особенно полезным агрегированный лицевой счет будет тем предприятиям, которые составляют отчетность в соответствии с требованиями МСФО. Для них подразделение выплат на краткосрочные и долгосрочные вознаграждения поспособствует получению оперативной информации по этим вопросам. Предполагается документарное оформление и хранение только новой формы лицевого счета взамен используемых ранее учетных документов.

Непосредственная подготовка первичной информации не является функцией именно бухгалтерского учета, бухгалтеру следует досконально проверять содержание первичных документов, данные которых принимают участие в расчете оплаты труда. В обследованной нами компании выявлены некоторые недостатки организации и контроля работы с первичными документами. На практике бухгалтерского учета данной организации не применяется планы-графики документооборота по расчетам заработной платы и вознаграждений сотрудникам.

В рамках исследования автором был разработан план-график документооборота по категории «Налог на доходы физических лиц» (приложение Б), так как учетная политика, которая принята экономическим субъектом, не содержит рекомендаций или требований по необходимой разработке эффективного плана-графика документооборота по расчетам налога на доходы физических лиц. В итоге происходит не полная реализация потенциала внутреннего контроля организации как важного функционального

элемента системы контроля управления. Применение на практике плана-графика документооборота обеспечит повышение прозрачности всего процесса начисления и выдачи вознаграждений работникам, а также повысит действенность и эффективность управления организацией, отрегулирует преобразование данных, их перенос из одного документа в другой. В предлагаемый план-график документооборота добавлен дополнительный раздел «Учет НДФЛ». Применение на практике планов-графиков документооборота обеспечит прозрачность процесса начисления и выдачи заработной платы, повысит качество и эффективность управления, обеспечит безошибочный перенос данных из одного документа в другой.

3.2 Предложения по формированию показателей вознаграждений работникам в отчетности в соответствии с требованиями МСФО

Совет по МСФО в октябре 2010 г. разработал Проект стандарта в области консолидации, содержащий обновленное определение контроля, которое совмещено с руководством по применению контроля на практике. Данное руководство достаточно подробно описывает различные способы, с помощью которых организация-инвестор может контролировать другую организацию, являющуюся объектом инвестиций. Стоит отметить, что для организаций, которые составляют отчетность по МСФО, подобное руководство по применению на практике не должно привести к резкому изменению процесса принятия решений по консолидации. Данный стандарт должен заменить МСФО 27 «Отдельная финансовая отчетность».

На сегодняшний день понятие «консолидированная финансовая отчетность» пришло на смену понятию «сводная бухгалтерская отчетность». Это вызвано трансформационными процессами в финансовых системах, экономике и управлении организациями. В основе формирования сводной отчетности лежал принцип формирования данных для статистического наблюдения путем их арифметического сложения. Учет, финансовый анализ,

оценка результатов и контроль общих результатов их деятельности осуществлялись суммированием финансовых результатов. Такие методы были возможны в условиях финансово-хозяйственной деятельности горизонтально-интегрированных организаций, которые работают параллельно и тесно связаны общими технологическими процессами. Процессы, происходящие в мировой экономике, привели к расширению глобальных корпоративных связей и усилению вертикального интегрирования. Все эти тенденции требуют создания новых принципов формирования финансовой отчетности, консолидации этой отчетности в соответствии с требованиями МСФО.

Начиная с 2005 года, все компании, акции которых котируются на европейских биржах, согласно Директиве Европейского Союза, должны составлять консолидированную отчетность согласно МСФО. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с требованиями МСФО в Российской Федерации принята в 1998 году. Российские кредитные организации составляют свою консолидированную отчетность с 2004 года. В 2005 г. к ним присоединились ОАО, если их акции обращаются на отечественных и зарубежных рынках ценных бумаг. В США достаточно долго применялись национальные стандарты бухгалтерского учета USGAAP, и лишь в августе 2008 года транснациональные американские компании начали предоставлять отчетность в соответствии с требованиями МСФО.

В 2010 году в России был принят Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности», который предусматривает применение на практике международных стандартов. Основные понятия, которые положены в основу консолидации отчетности, отображены в Гражданском кодексе РФ. Так, в частности, было определено понятие зависимых и дочерних хозяйственных обществ. Порядок взаимодействия материнских и дочерних организаций находит отражение в Федеральных законах, которые регламентируют создание и функционирование акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью. Аналитическая и бухгалтерская стороны этих отношений разработана не полностью.

Стоит отметить, что в международной практике используется классическая консолидированная отчетность, формируемая с применением метода полной консолидации. Итогом является предоставление информации о группе компаний, которые связаны материнско-дочерними отношениями. Кроме таких отношений, организации могут взаимодействовать на базе соглашений или договоренностей о ведении совместного бизнеса. Итоги деятельности, которая организована на основании таких взаимосвязей, будут отражаться в отчетности с применением принципа пропорциональной консолидации.

Основной целью составления консолидированной отчетности является обобщение данных о состоянии обязательств и требований, собственных средств (чистых активов), финансовых результатов, а также рисков по всем компаниям, которые входят в группу. Отчетность должна быть составлена таким образом, будто материнская и дочерние компании представляют собой единую организацию. Под консолидированной группой понимают объединение юридических лиц, в котором одна (головная) организация оказывает прямо или косвенно (через третье лицо) существенное влияние на решения, которые принимаются органами управления других юридических лиц. Подобное объединение при этом не является юридическим лицом. Поэтому экономические субъекты, которые входят в группу, обязаны формировать отчетность в соответствии с требованиями МСФО. Это создает необходимость разработки научно-практических подходов по учету в соответствии с МСФО отдельных элементов отчетности. Отчетность отдельно взятых организаций не дает полных и верных данных для выводов о состоянии всей группы экономических субъектов. Для достижения этой цели требуется провести анализ и рассчитать коэффициенты по данным консолидированной финансовой отчетности. Для полной оценки финансовых результатов и состояния экономических субъектов в пояснениях и дополнениях к формам отчетности применяется интерпретация финансовых коэффициентов. Опираясь на них, становится возможным получение достаточно полного представления о динамике финансового состояния отдельной организации и всей группы.

В отечественной практике термин «вознаграждения работникам» появился после социально-экономических преобразований. Его использование связано с введением в систему взаимоотношений работодателя с сотрудниками международных подходов. Как итог раскрытия сведений о вознаграждениях работникам, в отчетности происходит полное отражение информации о начислении, выдаче заработной платы, отражении удержаний, соблюдении организацией трудового законодательства, а также порядка учета и отражения операций в отчетности. Также в результате становится ясна социальная политика организации по отношению к сотрудникам.

Автором предложена методика предоставления в отчетности, составленной в соответствии с требованиями МСФО, информации по вознаграждениям работникам. В ней отображаются формы подачи материала в приложениях и пояснениях к отчетности, правила формирования информации о вознаграждениях работникам.

В аналитических регистрах бухгалтерского учета данные отчетности по вознаграждениям работникам следует формировать в разрезе всех видов и форм вознаграждений. Следует также включать все льготы, выплаты, выгоду персонала, предоставляемую работникам организацией. Информация должна быть предоставлена развернуто по видам, формам и структуре текущей оплаты труда, а также премиям, бонусам. Следует отразить данные по оплате отпусков, больничных, медицинскому страхованию персонала, всем прочим вознаграждениям, выплаченным в денежной и неденежной формах. Приложения к отчетности должны быть составлены в разрезе краткосрочных и долгосрочных вознаграждений. Следует отразить данные по оплате отпусков, больничных, медицинскому страхованию персонала, всем прочим вознаграждениям, выплаченным в денежной и неденежной формах. Приложения к отчетности должны быть составлены в разрезе краткосрочных и долгосрочных вознаграждений. Информационные таблицы по краткосрочным выплатам включают в себя отдельные разделы, отображающие структуру оплаты труда и формы его оплаты, всех видов социальных выплат

(больничные, отпуска, медицинское страхование персонала, неденежные краткосрочные вознаграждения). В таблицу заносятся данные по всем краткосрочным вознаграждениям, подлежащим выплате в срок не более 12 месяцев со дня выполнения работ. Краткосрочные выплаты признаются обязательством в балансе организации оперативно согласно факту получения услуг. Предложения по раскрытию информации в отчетности по МСФО по краткосрочным вознаграждения работникам представлены в таблице 13.

Таблица 13 – Предложения по раскрытию информации в отчетности в соответствии с МСФО по краткосрочным вознаграждения работникам

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

Любые авансы, которые были выплачены ранее, принимаются в зачет. Необходимо формирование в активах дебетовых остатков выплаченных ранее авансов в зависимости от возможности возврата в будущем или зачета. Дисконтирование краткосрочных обязательств не производится, так как такие обязательства не разрываются по времени с их выдачей и реализацией.

Обязательства организации по выплате вознаграждений сотрудникам относятся на увеличение себестоимости продукции. Они также могут корреспондировать с другими расходами отчетных периодов.

Приложения по долгосрочным вознаграждениям должны находиться в отдельном разделе. Они содержат информацию о расчетах, касающихся обязательного и добровольного пенсионного страхования по окончании трудовой деятельности, выходные пособия, страхование жизни и медицинское страхование уволенных сотрудников, выплаты с использованием долевых финансовых инструментов, другие выплаты. Они представлены в таблице 14.

Таблица 14 – Предложения по раскрытию информации по долгосрочным вознаграждениям сотрудникам в отчетности в соответствии с МСФО

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

Применение на практике предложений автора по представлению данных о вознаграждениях работникам в бухгалтерской отчетности позволит увеличить ее достоверность. С их помощью удастся достичь соответствия уровня раскрытия данных в соответствии с требованиями МСФО, определяющими необходимость организации всех элементов процесса учета.

Автором предлагается использование учетных регистров, которые отражают полностью сведения о вознаграждениях. По мнению автора, форма лицевого счета, которая применяется организациями в настоящее время, не включает в себя все требуемые данные.

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

МСФО 19 «Вознаграждения работникам» не содержит особых требований по отражению сведений о прочих долгосрочных вознаграждениях сотрудников. Однако мы считаем, что в содержании таблицы «Прочие долгосрочные вознаграждения» необходимо отражать те виды вознаграждений, выплата которых в полном объеме не предвидится до истечения 12 месяцев после окончания годового отчетного периода. К ним могут относиться творческий отпуск или оплачиваемый отпуск за выслугу лет, отсроченное вознаграждение, прочие вознаграждения за выслугу лет.

Предлагаемые таблицы по представлению данных по краткосрочным и долгосрочным вознаграждениям сотрудникам можно разместить в разделе 10 Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Раздел 10 пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах раскрывает информацию о показателях строк 1430 долгосрочные «Оценочные обязательства», 1540 краткосрочные «Оценочные обязательства» бухгалтерского баланса, 2120 «Себестоимость продаж» отчета о финансовых результатах.

Формирование таблиц по вознаграждениям работникам в приложениях к вышеуказанной отчетности и раскрытие в них детализированных сведений в соответствии с требованиями МСФО, повысит достоверность и аналитичность бухгалтерской (финансовой) отчетности касательно краткосрочных и долгосрочных вознаграждений сотрудникам.

Представленные таким образом детализированные сведения по вознаграждениям сотрудникам для внутренним пользователей улучшит понимание назначений всех видов выплат, повысит мотивацию работников в целях повышения качества труда. использование данных таблиц, по мнению автора, увеличит прозрачность бухгалтерского учета оплаты труда у внешних пользователей. К примеру, налоговым инспекторам станет проще проверить обоснованность и корректность всех денежных выплат, начисления платежей, расчетов налогов. Раскрытие в отчетности сведений по мотивации и стимулированию персонала организации и прочих трудовых ресурсов позволяет использовать составленную отчетность в качестве средства конкуретной борьбы организаций-работодателей за высококвалифицированные кадры в условиях конкурентного рынка труда. Внедрение предложений автора в отечественную практику ведения учета расчетов по оплате труда повысит эффективность учета и обеспечит составление отчетности по вознаграждениям работникам в соответствии с требованиями МСФО.

Формирование таблиц по вознаграждениям работникам в приложениях к вышеуказанной отчетности и раскрытие в них детализированных сведений в соответствии с требованиями МСФО, повысит достоверность и аналитичность бухгалтерской (финансовой) отчетности касательно краткосрочных и долгосрочных вознаграждений сотрудникам.

Формирование предлагается в формате составления информационной таблицы следующей структуры. Фрагмент раздела 10 Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах по краткосрочным вознаграждениям работникам иллюстрирует рисунок 3.

10. Вознаграждения работникам 10.1. Краткосрочные вознаграждения работникам 10.1.1.Краткосрочные текущие выплаты			
Наименование показателя	Код	За отчетный год	За предыдущий год
Краткосрочные текущие выплаты - всего	6000		
Текущая оплата труда	6001		
Премии: -за текущие результаты работы -по итогам финансового года -за изобретения -рационализаторские предложения -прочие	6002- 6010		
Ненакапливаемые отпуска	6011		
Накапливаемые отпуска	6012		
10.1.2.Пособия по социальному страхованию			
Наименование показателя	Код	За отчетный год	За предыдущий год
Пособия по социальному страхованию – всего	6020		
Оплата больничных листов	6021		
Оплата пособий по социальному	6022-		
Медицинское страхование персонала	6029		
10.1.3. Неденежные вознаграждения			
Наименование показателя	Код	За отчетный год	За предыдущий год
Неденежные вознаграждения - всего	6030		
Профессиональное обучение	6031		
Ценные подарки	6032		
Туристические путевки	6033		
Награды	6034		
Гибкий график работы	6035		
Прочие неденежные вознаграждения	6036		
Другие вознаграждения, выплачиваемые спустя 12 месяцев после периода, в котором они заработаны	6054		

Рисунок 3 – Фрагмент раздела 10 Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах по краткосрочным вознаграждениям работникам

Также как и краткосрочные вознаграждения работникам, долгосрочные вознаграждения должны быть отображены в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Фрагмент раздела 10 Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах по долгосрочным вознаграждениям работникам иллюстрирует рисунок 4.

10. Вознаграждения работникам 10.2. Долгосрочные вознаграждения работникам 10.2.1.Пенсионные планы				
Наименование показателя	Код	На 31.12 отчетного года	На 31.12 предыдущего года	На 31.12 предшествующего предыдущему году
Государственные пенсионные планы с установленными взносами	6040			
Негосударственные пенсионные планы в части добровольного страхования уволенных работников:	6045			
-страхование жизни уволенных работников	6046			
-медицинское страхование уволенных работников	6047			
10.2.2. Другие долгосрочные вознаграждения				
Наименование показателя	Код	На 31.12 отчетного года	На 31.12 предыдущего года	На 31.12 предшествующего предыдущему году
Другие долгосрочные вознаграждения – всего	6050			
Долгосрочные отпуска	6051			
Вознаграждения за выслугу лет	6052			
Длительные пособия по нетрудоспособности	6053			
Другие вознаграждения, выплачиваемые спустя 12 месяцев	6054			

Рисунок 4 – Фрагмент раздела 10 Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах по долгосрочным вознаграждениям

Таким образом, использование данных таблиц, по мнению автора, увеличит прозрачность бухгалтерского учета оплаты труда у внешних пользователей. К примеру, налоговым инспекторам станет проще проверить обоснованность и корректность всех денежных выплат, начисления платежей, расчетов налогов. Раскрытие в отчетности сведений по мотивации и стимулированию персонала организации и прочих трудовых ресурсов позволяет использовать составленную отчетность в качестве средства конкурентной борьбы организаций-работодателей за высококвалифицированные кадры в условиях конкурентного рынка труда. Внедрение предложений автора в отечественную практику ведения учета расчетов по оплате труда повысит эффективность учета и обеспечит составление отчетности по вознаграждениям работникам в соответствии с требованиями МСФО.

Заключение

Анализ трудовых ресурсов организации и ее фонда заработной платы представляет собой одну из наиважнейших задач во всей аналитической работе организации. Исследование теоретических основ и практических положений бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда и разработка форм внутреннего контроля бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда работников коммерческих организаций для внутренних пользователей и формирования показателей вознаграждений работникам в отчетности в соответствии с требованиями МСФО являются обязательными в условиях современной экономике, что и определило актуальность данной работы.

В работе исследованы и обобщены теоретические основы и практические положения бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда и разработка форм внутреннего контроля бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда работников коммерческих организаций для внутренних пользователей и формирования показателей вознаграждений работникам в отчетности в соответствии с требованиями МСФО.

В первой главе автором рассмотрены исторические этапы формирования методологии и практики бухгалтерского учета труда и его оплаты, выявлены особенности налогообложения оплаты труда, проведено сравнение отечественную и международную практику составления бухгалтерской отчетность по оплате труда как составной части организации бухгалтерского учета.

Во второй главе проанализирована практика бухгалтерского учета и налогообложения оплаты труда на предприятии ООО «Ледяной дом». В результате выявлены существенные недостатки синтетического и аналитического учёта по оплате труда, такие как: ряд бланков организации заполняются вручную, на это затрачивается много времени; применяются нетиповые формы некоторых документов; на некоторых документах отсутствуют подписи руководителя предприятия и главного бухгалтера и

печать организации, подтверждающих достоверность документов; в документах заполняются не все строки и позиции, предусмотренные бланками документов, например, номера документов, коды подразделений; не используется график документооборота, необходимые документы поступают в бухгалтерию с опозданием, задерживая выплату заработной платы.

В третьей главе предложены планы-графики документооборота по участкам «Заработная плата» и «Учет НДФЛ». Применение на практике планов-графиков документооборота обеспечит прозрачность процесса начисления и выдачи заработной платы, повысит качество и эффективность управления, обеспечит безошибочный перенос данных из одного документа в другой. Разработан пакет документов, который позволит обобщить и структурировать данные, обрабатываемые в бухгалтерии при начислении оплаты труда. Это поспособствует проведению эффективной кадровой и зарплатной политики организации и повышению качества оперативного управления организации.

Также в третьей главе автором предложен способ отображения в бухгалтерской отчетности сведений о вознаграждениях работникам, позволяющий повысить уровень достоверности этой отчетности. Данный метод позволяет раскрывать информацию в соответствии с требованиями МСФО. Внедрение в практику представленных выше предложений позволит повысить эффективность учета и обеспечит составление отчетности в части вознаграждений работникам в соответствии с требованиями МСФО.

Предложения по введению плана-графика документооборота могут быть использованы на любых предприятиях для устранения недостатков синтетического и аналитического учёта по оплате труда. Предложенный механизм по раскрытию данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности в части вознаграждений работникам будет полезен предприятиям, составляющим или планирующим составлять отчетность в соответствии с МСФО. Данных механизм позволит повысить уровень достоверности этой отчетности.

Внедрение в практику представленных выше предложений позволит повысить эффективность учета и обеспечит составление отчетности в части вознаграждений работникам в соответствии с требованиями МСФО. Предложения по введению плана-графика документооборота могут быть использованы на любых предприятиях для устранения недостатков синтетического и аналитического учёта по оплате труда. Предложенный механизм по раскрытию данных в бухгалтерской отчетности по вознаграждениям работникам будет полезен предприятиям, составляющим или планирующим составлять отчетность в соответствии с МСФО. Данный механизм позволит повысить уровень достоверности этой отчетности.

Список использованных источников

1 Гражданский кодекс Российской Федерации // СПС «Гарант». URL: http://base.garant.ru/10164072/ (дата обращения: 15.04.2017).

2 Налоговый кодекс Российской Федерации // СПС «Гарант». URL: http://base.garant.ru/10900200/ (дата обращения: 12.04.2017).

3 Трудовой кодекс Российской Федерации // СПС «Гарант». URL: http://base.garant.ru/12125268/ (дата обращения: 19.04.2017).

4 О бухгалтерском учете: федер. закон № 402-ФЗ от 06.12.2011 // СПС «Гарант». URL: http://base.garant.ru/70103036/ (дата обращения: 10.03.2017).

5 О государственных пособиях гражданам, имеющих детей: федер. закон №81-ФЗ от 19.05.1995 // СПС «Гарант». URL: http://base.garant.ru/10101162/ (дата обращения: 10.05.2017).

6 О консолидированной финансовой отчетности: федер. закон №111-ФЗ от 27.07.2010: [в ред. от 05.05.2014] // СПС «Гарант». URL: http://base.garant.ru/12116344/ (дата обращения: 17.02.2017).

7 Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний: федер. закон №125-ФЗ от 24.07.1998 // СПС «Гарант». URL: http://base.garant.ru/57410808/ (дата обращения: 18.03.2017).

8 Об основах обязательного социального страхования: федер. закон №165-ФЗ от 16.07.1999 // СПС «Гарант». URL: http://base.garant.ru/12116344/ (дата обращения: 08.02.2017).

9 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»: приказ Минфина РФ №217н от 28.12.2015 // СПС «Гарант». URL: http://base.garant.ru/71323324/ (дата обращения: 18.02.2017).

10 Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 26 «Учет и отчетность по пенсионным программам»: приказ Минфина РФ №217н от

28.12.2015 // СПС «Гарант». URL: http://base.garant.ru/71323324/ (дата обращения: 18.02.2017).

11 Об утверждении положений по бухгалтерскому учету: приказ Минфина РФ № 106н от 06.10.2008 [в ред. от 28.04.2017] // СПС «Гарант». URL: http://base.garant.ru/12160678/ (дата обращения: 10.02.2017).

12 План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению: приказ Минфина РФ №94-н от 31.10. 2000 [в ред. от 18.09.2006] // СПС «Гарант». URL: http://base.garant.ru/12121087/ (дата обращения: 10.02.2017).

13 Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты: постановление Госкомстата РФ №1 от 05.01.2004 // СПС «Гарант». http://base.garant.ru/12134807/ (дата обращения: 21.06.2017).

14 Анциферова И.В. Бухгалтерский финансовый учет, 4-е издание, переработанное и дополненное. М.: Издательстко-торговая корпорация «Дашков и К», 2013. 312 с.

15 Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учёт: учебник. М.: Юнити, 2016. 467 с.

16 Баянова О.В. Формирование учетно-аналитической системы управления затратами на оплату труда: монография. Пермь: ИПЦ «ПрокростЪ», 2014. 312 с.

17 Барышникова Н.А. Организация и оплата труда на предприятии: учебное пособие для студентов, обучающихся по направлению подготовки 38.03.01 «Экономика» профиль «Экономика предприятий и организаций». Саратовский социально-экономический институт (филиал) РЭУ имени Г.В. Плеханова. 2016. 184 с.

18 Беспалов М.В. Особенности расчета и начисления взносов на обязательное пенсионное (социальное, медицинское) страхование в 2017 г. // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2017. № 5. С. 33-41. URL: http://base.garant.ru/57599872/ (дата обращения: 11.05.2017).

19 Богаченко В.М. Бухгалтерский учет: учебник. Издательство М.: Феникс. 2014. 421 с.

20 Бодяко А.В. Развитие методики учета и внутреннего контроля расчетов по оплате труда: монография. М.: Дашков и К, 2011. 135 с.

21 Бурмистрова Л. М. Учет расчетов по оплате труда // Бухучет в строительных организациях. 2015. № 9. С. 11. URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=17696839 (дата обращения: 18.05.2017).

22 Вилкова Г.С. Совершенствование системы учета и контроля расчетов по оплате труда// Экон. и гуманитар. науки. 2014. № 10. С. 53-60.

23 Гагаринский А.В. Ключевые показатели эффективности трудовой деятельности менеджеров: теоретические и практические аспекты: монография. Издательство Самара, 2014. 167 с.

24 Гайдукова О.Л. Место и роль НДФЛ в налоговой системе РФ // Научно-методический электронный журнал Концепт. 2015. № S9. С. 81-85. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/mesto-i-rol-ndfl-v-nalogovoy-sisteme-rf (дата обращения: 18.02.2017).

25 Галимова Л.Ф., Галина А.Э. Социальный пакет как инструмент мотивации персонала // Электронный научно-практический журнал «Экономика и менеджмент инновационных технологий». 2016. №69. URL: ekonomika.snauka.ru/2015/03/7472 (дата обращения: 20.02.2017).

26 Галкина Е.В. Бухгалтерский учёт и аудит. М.: Мир. 2014. 379 с.

27 Голованова Е.Н. Методика оценки работников инновационного предприятия по нескольким критериям эффективности использования их человеческого капитала // Предпринимательство. 2013. №8. С. 11-14. URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=21270086 (дата обращения: 18.02.2017).

28 Демченко, З.А. Налог на доходы физических лиц в современной России: проблемы, поиски, решения // Современные тенденции развития науки и технологий. 2015. № 7–8. С. 19-23. URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=24921982 (дата обращения: 14.08.2017).

29 Дмитриева М.И. Бухгалтерский учёт: учеб. пособие М.: Эксмо, 2016. 272 с.

30 Дружиловская Т. Ю. Новые требования к составу бухгалтерской отчетности и составлению бухгалтерского баланса в российских стандартах бухгалтерского учета и в международных стандартах финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2017. № 4. С. 2-13. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/novye-trebovaniya-k-sostavu-buhgalterskoy-otchetnosti-i-sostavleniyu-buhgalterskogo-balansa-v-rossiyskih-standartah-buhgalterskogo (дата обращения: 14.06.2017).

31 Дружиловская Т. Ю., Коршунова Т. Н. Концептуальные основы формирования учетной политики в системах российских и международных стандартов // Международный бухгалтерский учет. 2017. № 46. С. 2-10. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/formirovanie-uchetnoy-politiki-v-praktike-rossiyskih-organizatsiy (дата обращения: 14.06.2017).

32 Ерёмина Н.В. Сущность налога на доход физических лиц // Инновационная наука. 2015. Т. 1. № 5. С. 89-91. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/suschnost-naloga-na-dohod-fizicheskih-lits (дата обращения: 10.04.2017).

33 Жарова Е.А. Развитие потенциала налога на доходы физических лиц в целях обеспечения экономического роста региона // Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева. 2013. № 4 (29). С. 141-148. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-potentsiala-naloga-na-dohody-fizicheskih-lits-v-tselyah-obespecheniya-ekonomicheskogo-rosta-regiona (дата обращения: 02.04.2017).

34 Залибекова Д.З. Совершенствование механизма функционирования НДФЛ в России // Гуманитарные, социально- экономические и общественные науки. 2015. № 3. С. 148-149. URL: http://www.online-science.ru/userfiles/file/3vsdv4mj1zydvxxbaapaslwulxerb3le.pdf (дата обращения: 01.06.2017).

35 Заложнев Д.А. Модели систем оплаты труда: монография. М.: ПМСОФТ, 2009. 192 с.

36 Занина О.В. Фискальная и социальная функция налога на доходы физических лиц // Наука и образование: инновации, интеграция и развитие. 2015. № 1 (2). С. 178-180. URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=23451401 (дата обращения: 01.10.2017).

37 Зеленская Л. М. Сравнительный анализ форм и систем заработной платы // Вестник ЧелГУ. 2016. №2. С. 35-39. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/sravnitelnyy-analiz-form-i-sistem-zarabotnoy-platy (дата обращения: 11.08.2017).

38 Каширина М.В. НДФЛ: практические вопросы совершенствования законодательства // Актуальные вопросы современной науки. 2015. № 41. С. 40-52. URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=23479904 (дата обращения: 13.08.2017).

39 Киреенко А.П. Экологический вычет по налогу на доходы физических лиц как механизм компенсации ущерба здоровью населения // Baikal Research Journal. 2013. № 2. С. 34-69. URL: http://brj-bguep.ru/reader/article.aspx?id=17289 (дата обращения: 19.08.2017).

40 Кирина Л.С. Оценка направлений совершенствования налоговой политики в Российской Федерации // Налоги и налогообложение. 2014. № 2. С. 109-123. URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=21702077 (дата обращения: 22.04.2017).

41 Киясов Ш.У. Роль налога на доходы физических лиц в формировании доходной части государственного бюджета // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2015. № 4. С. 215-217. URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=23479397 (дата обращения: 22.04.2017).

42 Кондраков Н.П. Бухгалтерский учёт: учебник. Издательство М.: ИНФРА-М, 2015. 368 с.

43 Кондрашова А.О. Эффективность налоговых льгот по НДФЛ // Актуальные проблемы теории и практики развития экономики региона Материалы 2-й межвузовской студенческой научно-практической

конференции. 2015. С. 74-77. URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=23390279 (дата обращения: 13.05.2017).

44 Корень А.В. Налог на доходы физических лиц как инструмент обеспечения экономической безопасности и устойчивого развития 150 региона // Территория новых возможностей. Вестник Владивостокского государственного университета экономики и сервиса. 2015. № 2 (29). С. 31-38. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/nalog-na-dohody-fizicheskih-lits-kak-instrument-obespecheniya-ekonomicheskoy-bezopasnosti-i-ustoychivogo-razvitiya-regiona (дата обращения: 25.05.2017).

45 Керимов В.Э. Бухгалтерский финансовый учёт. М.: Дашков и К, 2013. 365 с.

46 Кутырева Л. А. Исторические этапы формирования методологии и практики бухгалтерского учета труда и его оплаты // Известия ТулГУ. Экономические и юридические науки. 2011. №1-2. С.280-231. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/istoricheskie-etapy-formirovaniya-metodologii-i-praktiki-buhgalterskogo-ucheta-truda-i-ego-oplaty (дата обращения: 25.05.2017).

47 Лазукова Е.А. Возникновение дохода у физического лица с обязанностью уплаты НДФЛ // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2015. № 5 (365). С. 15-19. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/vozniknovenie-dohoda-u-fizicheskogo-litsa-s-obyazannostyu-uplaty-ndfl (дата обращения: 15.06.2017).

48 Лапов Д.Е. Преимущества и недостатки прогрессивной шкалы налога на доходы физических лиц // Интернет–журнал Науковедение. 2014. № 6 (25). С. 82. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/preimuschestva-i-nedostatki-progressivnoy-shkaly-naloga-na-dohody-fizicheskih-lits (дата обращения: 15.03.2017).

49 Либерман К. В. Расчеты с персоналом по оплате труда // Кадровый вопрос. 2014. № 12. С.24-36. URL: http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/2811 (дата обращения: 25.03.2017).

50 Лисенкова Е.А. Совершенствование системы налоговых вычетов по НДФЛ // Экономика и управление в XXI веке: тенденции развития. 2014. № 19. С.19-28. URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=22663229 (дата обращения: 05.05.2017).

51 Майнер М. У., Херцберг Ф. Побуждение к труду и производственная мотивация // Социологические исследования. 1990. – № 1. – С. 126-135. URL: http://portal-u.ru/s/savon/item/1598-teoriya-motivatsii-i-obogashcheniya-truda-f-gertsberga (дата обращения: 19.09.2017).

52 Марченкова И. Н. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда // Территория науки. 2015. №3. С.69-74. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/audit-raschetov-s-personalom-po-oplate-truda (дата обращения: 01.03.2017).

53 Мишина Е.Б. Особенности применения стандартных налоговых вычетов по НДФЛ // Налоги и финансовое право. 2015. № 6. С. 96-101. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-primeneniya-standartnyh-nalogovyh-vychetov-po-nalogu-na-dohody-fizicheskih-lits (дата обращения: 05.05.2017).

54 Морозова Ю. Ю. Совершенствование методики аудита расчетов с персоналом по оплате труда // Молодой ученый. 2016. №1. С. 427-430. URL: https://moluch.ru/archive/105/24944/ (дата обращения: 01.07.2017).

55 Мурзаева Е. В., Полякова А. А. Роль первичного учета на предприятия при формировании расчетов по оплате труда // Молодой ученый. – 2015. №10. С. 751-754. URL: https://moluch.ru/archive/90/19108/ (дата обращения: 03.07.2017).

56 Мялкина А. Ф., Трегубова В. М. Гармонизация учетной политики организации в условиях МСФО // Социально-экономические явления и процессы. 2017. № 4(050). С. 109-119. URL: https://cyberleninka.ru/article/n/garmonizatsiya-uchetnoy-politiki-organizatsii-v-usloviyah-msfo (дата обращения: 03.11.2017).

57 Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1996. 360 с.

58 Озерникова Т.Г. Оплата труда персонала: учеб. пособие. Издательство БГУЭП, 2015. 390 с.

59 Павлова А.Р. Сравнительный анализ ставки НДФЛ в России и ставок подоходного налога в Великобритании // Экономика и управление в XXI веке. 2014. № 6. С. 80-83. URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=23323178 (дата обращения: 03.11.2016).

60 Полятков С.С. Стандартные вычеты по НДФЛ // Кадровая служба и управление персоналом предприятия. 2014. № 5. С. 34- 46.

61 Рамазанова Б.К. Основные направления совершенствования налога на доходы физических лиц // Теория и практика общественного развития. 2013. №4. С. 277-279.

62 Садилова А. Д. Актуальные проблемы учета и контроля расчетов по оплате труда // Молодой ученый. 2016. №8. С. 663-665. URL: https://moluch.ru/archive/112/28335/ (дата обращения: 03.07.2017).

63 Серякова С.П. Администрирование налога на доходы физических лиц: практика, проблемы и перспективы // Власть и управление на Востоке России. 2013. № 4 (65). С. 88-93. URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=21026060 (дата обращения: 09.09.2017).

64 Симонов Ю.С. Роль НДФЛ в пополнении доходной части бюджета: российский и зарубежный опыт // Ежегодник «Виттевские чтения». 2014. № 1. С. 84-85. URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=22294856 (дата обращения: 19.08.2017).

65 Смирнова Е.Е. Эффективность администрирования налога на доходы физических лиц // Научное мнение. 2015. № 2. С. 37-40. URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=23244612 (дата обращения: 01.03.2017).

66 Тарасова Т.М. Зарубежный опыт взимания налога на доходы физических лиц // Вестник СамГУПС. 2015. № 1 (27). С. 76-81. URL: https://elibrary.ru/item.asp?id=23523370 (дата обращения: 12.01.2017).

67 Телегус А.В. Вопросы толкования налогового законодательства (на примере налога на доходы физических лиц) // Налоги и финансы. 2015. № 3

(27). С. 9-16. URL: http://www.nalogprof.ru/uploads/nalogi/76.pdf (дата обращения: 09.09.2017).

68 Тюрина Ю.Г. Влияние налога на доходы физических лиц на уровень жизни населения // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2012. № 7-8. С. 31-51. URL: http://www.publishing-vak.ru/file/archive-economy-2012-7/2-tyurina-napolskikh.pdf (дата обращения: 09.04.2017).

69 Шаханова Т. С. Особенности учета расчетов с персоналом по оплате труда // Молодой ученый. 2016. №11. С. 1080-1083. URL: https://moluch.ru/archive/115/30279/ (дата обращения: 01.03.2017).

70 Шегурова В. П. Особенности проведения аудита расчетов по оплате труда на предприятии сферы услуг (на примере ООО «Мордовпромснаб») // Вестник ВУиТ. 2013. №4 (29). С.99-103. URL: http://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-provedeniya-audita-raschetov-po-oplate-truda-na-predpriyatii-sfery-uslug-na-primere-ooo-mordovpromsnab (дата обращения: 11.02.2017).

71 Ябурова Д.В. Недостатки и тенденции развития НДФЛ в РФ // Современная экономика: проблемы, тенденции, перспективы. 2014. № 10 (1). С. 45-54. URL: http://oaji.net/articles/2014/321-1396452542.pdf (дата обращения: 05.03.2017).

72 Caran M. Employee benefits in multinational firms: empirical evidence for Romania and Serbia. URL: http://scindeks-clanci.ceon.rs/data/pdf/1820-3159/2015/1820-31591502155C.pdf (дата обращения: 11.09.2017).

73 Krájnik I. The accounting of employees advantages. URL: http://doctorat.ubbcluj.ro/sustinerea_publica/rezumate/2011/contabilitate/Krajnik_Izabella_EN.pdf (дата обращения: 13.10.2017).

74 Lundesgaard J. IAS 19 and Employee Benefits: Some reflections on the Norwegian experience. URL: https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/193744/oppdragsrapport9_14.pdf?sequence=1 (дата обращения: 03.07.2017).

75 Mirea V. Employee Benefits – Definition, Role, Recognition and Evaluation// International Journal of Academic Research in Economics and Management Sciences. 2012. Vol. 1. №5. URL: http://www.hrmars.com/admin/pics/1158.pdf (дата обращения: 11.09.2017).

76 https://www.iasplus.com/en/standards/ias

77 https://www.iasonline.org/

78 http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/

Приложения

Приложение А

План-график документооборота по разделу «Заработная плата»

№п/п	№ формы	Наименование	Количество экземпляров	Ответственный за разработку	Периодичность разработки	Сроки передачи в бухгалтерию, др. подразделения	Порядок использования	Момент проверки	Сроки архивного хранения
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Внутренние регламенты по регулированию отношений с работниками и расчетов по оплате труда									
1	Присваивается по внутрифирменному классификатору	Положение об оплате труда	По количеству подразделений	Руководитель организации	Разрабатывается экономической службой предприятия, уточнения вносятся по мере изменения	До начала года	При начислении текущих выплат, формировании перспективной плановой информации	При разработке, доработке, использовании в ходе начислений	На усмотрение организации
2	Присваивается по внутрифирменному классификатору	Положение о премировании	По количеству подразделений	Руководитель организации	Разрабатывается экономической службой предприятия, уточнения вносятся по мере изменения	До начала года	При начислении текущих выплат, формировании перспективной плановой информации	При разработке, доработке, использовании в ходе начислений	На усмотрение организации
3	Присваивается по внутрифирменному классификатору	Положение о командировочных расходах	По количеству подразделений	Отдел кадров	Разрабатывается экономической службой предприятия, уточнения вносятся по мере изменения	До начала года	При оформлении командировочных расходов	При оформлении командировок и их оплаты	На усмотрение организации
4	Присваивается по внутрифирменному классификатору	Положение о защите персональных данных работников	По количеству подразделений	Отдел кадров	Разрабатывается экономической службой предприятия, уточнения вносятся по мере изменения	До начала года	При работе с персоналом	При начислении оплаты труда работникам	На усмотрение организации
5	Присваивается по внутрифирменному классификатору	Положение об оценке персонала	По количеству подразделений	Отдел кадров	Разрабатывается экономической службой предприятия, отделом кадров	До начала года	При проведении аттестации и прочей работе	При проведении аттестации и прочей работе	На усмотрение организации
6	Присваивается по внутрифирменному классификатору	Положение о представительских расходах	1	Руководитель организации, бухгалтерия	Разрабатывается экономической службой предприятия, уточнения вносятся по мере изменения	До начала года	При планировании и проведении подобных мероприятий	При планировании и проведении подобных мероприятий	На усмотрение организации

Приложение Б

План-график документооборота по разделу «Учет НФДЛ»

«Учет налога на доходы физических лиц»					
Название документа	Номер типовой формы	Количество экз.	Пользователи	Создание документа	Ответственный за содержание	Срок хранения
Налоговая карточка по учету доходов и НДФЛ	1-НДФЛ	2	Налогоплательщик, организация, налоговый инспектор	Бухгалтерия	Главный бухгалтер	5 лет
Справка о доходе физических лиц	2-НДФЛ	3	Налогоплательщик, организация, налоговый инспектор	Бухгалтерия	Главный бухгалтер	5 лет
Реестр сведений о доходах ФЛ	нет	1	Внутренний документ	Бухгалтерия	Составитель	Не установлен
Заявление о предоставлении вычетов	нет	1	Налоговая инспекция, внутренний аудит	Плательщик налога	Плательщик налога	5 лет
Документы, подтверждающие право применения налоговых вычетов	нет	2	Организация, налоговая инспекция, налогоплательщик	Организация, выплачивающая ранее доход ФЛ, плательщик налога	Составитель	5 лет
Командировочное удостоверение	№ Т-10	1	Подразделение, отправляющее в командировку	Отдел кадров	Бухгалтер	5 лет