

## 2.4. РЕАЛИЗАЦИЯ КОНТРОЛЬНОЙ ФУНКЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ СИСТЕМЫ ОПЛАТЫ ТРУДА И МОТИВАЦИИ СОТРУДНИКОВ БУХГАЛТЕРИИ

Беспалова И.Г., соискатель кафедры аудита

*Всероссийский заочный  
финансово-экономический институт*

Контрольная функция является одной из основных функций бухгалтерского учета, при этом определяющее значение при оценке ее эффективности отводится системе оплаты труда и мотивации сотрудников бухгалтерии, поскольку именно от их действий зависит реализация контрольных действий в рамках учетной деятельности. При этом правильно организованная система мотивации труда сотрудников бухгалтерии может стать достаточно действенным механизмом в вопросе оценки эффективности реализации контрольной функции в бухгалтерском учете.

### ВВЕДЕНИЕ

Одной из основных функций системы бухгалтерского учета является контрольная функция. Эффективность ее реализации зависит как от внешних, так и от внутренних факторов, влияющих на организацию бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта. При этом основным является человеческий фактор, т.е. деятельность сотрудников бухгалтерии по реализации контрольных действий в рамках учетного процесса. Именно человеческий фактор является одним из наиболее главных ограничений любого контроля, что обусловлено инертностью (бездействием) сотрудников бухгалтерии; «формализмом», в силу того, что любой контроль является противоестественным для природы любого человека, сотрудники стремятся к соблюдению лишь формальной стороны вопроса, заполнению необходимых документов без должного выполнения контрольных процедур; уровнем квалификации и «психофизиологическими» особенностями сотрудников, склонностью к злоупотреблению должностным положением и т.д.

В результате оценку эффективности реализации контрольной функции бухгалтерского учета необходимо рассматривать во взаимосвязи с показателями деятельности сотрудников бухгалтерии. При этом важным элементом в оценке показателей деятельности сотрудников бухгалтерии должна стать система оплаты труда и мотивации.

Естественно, что состав мотивирующих факторов будет определяться конкретной ситуацией, в которой функционирует организация или конкретное подразделение. Так, в рамках действующей системы мотивации труда главный бухгалтер должен не просто дать задание сотруднику бухгалтерии, но и поставить его в такие условия, при которых достижение результата будет наиболее гарантированным. Для этого необходимо довести до подчиненного цели и оцифрованные ожидаемые результаты, согласовать с ним возможные встречные требования по правам (полномочиям) и ресурсам на достижение результата, а также размер премии в случае достижения результата.

Наряду с этим определяется и мера ответственности сотрудника в случае невыполнения установленных требований. При этом зоны ответственности каждого сотрудника эффективно определять исходя из так называемых точек контроля, а именно критических областей учетного процесса, где вероятность ошибок достаточно высока, и определяются путем проведения полного детального анализа факторов, влияющих на бухгалтерский учет. Для каждой такой критической области устанавливается контрольное действие с целью предотвращения вероятности возникновения ошибок и искажений. Именно данные точки контроля и будут характеризовать результативность работы каждого сотрудника бухгалтерии и соответствен-

но определять эффективность реализации контрольных действий в учетном процессе.

Таким образом, правильно организованная система мотивации труда сотрудников бухгалтерии может стать достаточно действенным механизмом в вопросе оценки эффективности реализации контрольной функции в бухгалтерском учете. В этой связи оценка результативности сотрудников бухгалтерии, по мнению автора, может включать три основных оценочных показателя (рис. 1).

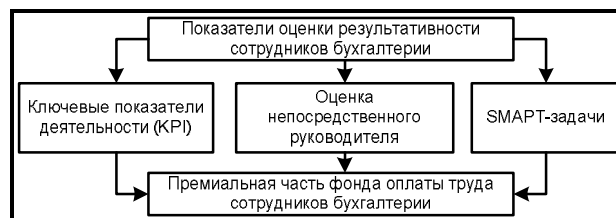


Рис. 1. Показатели оценки результативности сотрудников бухгалтерии

Данные показатели оценки результативности сотрудников бухгалтерии рекомендуется распространять на премиальную часть фонда оплаты труда. Так, процентные соотношения составляющих премии распределяются согласно трем критериям:

- показатели результативности (система **KPI**);
- **SMART** задачи (задачи по ключевым направлениям деятельности подразделения);
- оценка руководителя подразделения.

### 1. Ключевые показатели деятельности (KPI)

Одной из инноваций в области оценки результативности деятельности сотрудников является использование количественных измерителей результатов работы, а именно системы ключевых показателей деятельности (key performance indicator, **KPI**).

По мнению Сергеева П. [1], под системой **KPI** следует понимать систему финансовых и нефинансовых показателей, влияющих на количественное или качественное изменение результатов по отношению к основной цели (или ожидаемому результату) организации и отдельного структурного подразделения. Классический подход к разработке **KPI** – декомпозиция ключевых показателей верхнего уровня, в результате которой каждое подразделение, в том числе бухгалтерская служба, получает свой набор **KPI**, за достижение которых несет ответственность главный бухгалтер. Он в свою очередь должен довести показатели своим подчиненным. Для каждого показателя определяется целевое значение, которое должно быть достигнуто за конкретный период времени (месяц, квартал или год). От того, как справился с поставленной задачей сотрудник, будет зависеть размер его индивидуального вознаграждения по итогам отчетного периода.

Следует отметить, что в российской экономической теории понятие «ключевой показатель» практически не объясняется. При этом в современной экономической литературе принято выделять учетные, нормативные, статистические и другие показатели. В результате, чтобы понять, чем отличаются ключевые показатели от учетных, например, необходимо определить их основное назначение. Необходимо отметить, что сам термин «ключевой показатель» впервые появился в изданиях, посвященных управлению по целям (management by objectives, **MBO**) [2] и использовался он как синоним терминам «цель», «задача». Таким образом первая от-

личительная черта ключевых показателей – это их связь с целями организации и соответственно целями учетного процесса. Вторая отличительная особенность ключевых показателей – по ним сотруднику (службе, отделу) устанавливаются задания, а по окончании назначенного периода осуществляется оценка деятельности сотрудника (службы, отдела).

Чтобы определить показатели работы **KPI**, все операции, которые совершают сотрудники бухгалтерии, разбивают на блоки [3]. Как правило, это отдельные участки учетной деятельности:

- учет материально-производственных запасов;
- расчеты с персоналом по оплате труда;
- подготовка отчетности и т.д.

Следует отметить, что проблема оценки качества работы сотрудников бухгалтерии состоит в том, что достаточно большая часть их работы состоит в подготовке отчетности для контролирующих органов, и объективно оценить качество такой работы может разве что служба внутреннего аудита или сами контролирующие органы. При этом оценка качества со стороны контролирующих органов осуществляется, как правило, в непредсказуемые сроки, так может годами ничего не происходить, а потом исправляться ошибки предыдущих периодов. При таком подходе слишком долгий срок и непредсказуемость в оценке затрудняет применение **KPI**. В этой связи наряду с количественными показателями деятельности (**KPI**) рекомендуется использовать и качественные показатели. В данном случае имеет смысл обратить внимание на такой инструмент определения эффективности сотрудника, как показатель качественной оценки – а именно оценку непосредственного руководителя.

## 2. Оценка непосредственного руководителя

В случае необходимости распределения фиксированного премиального фонда, выделенного на группу сотрудников в соответствии с количественными показателями деятельности данной группы за отчетный период, может применяться показатель качественной оценки через расчет коэффициента трудового участия. С помощью данного коэффициента главный бухгалтер оценивает вклад каждого из сотрудников в общий результат.

Применение показателя качественной оценки возможно и в том случае, когда премиальный фонд не зафиксирован, а премия каждого сотрудника определяется, исходя из процентного соотношения оклад / премия и индивидуальной результативности сотрудника в отчетном периоде. Например, оклад / премия = **80 / 20** означает, что 80% планируемого дохода сотрудника приходится на оклад, а 20% составляет планируемая пре-

мия, которая выплачивается при условии достижения сотрудником 100%-й результативности [4].

Следует отметить, что набор факторов и разработка соответствующих шкал для проведения балльной оценки целиком и полностью зависят от специфики деятельности организации, специфики работы на конкретной должности и предпочтений руководителей, которые будут пользоваться данным инструментом. В этой связи рекомендуется применять еще один показатель оценки деятельности сотрудников бухгалтерии, а именно – показатели выполнения **SMART**-задач.

## 3. Постановка и выполнение SMART-задач

Критерии **SMART** принадлежат одной из популярных концепций современного менеджмента – управление по целям (goalmanagement). Впервые предложил использование **SMART**-задач Д. Доурдэн [5]. Понимание и использование технологии постановки целей (задач) **SMART** является профессиональным требованием, предъявляемым сегодня к любому руководителю, а также сотруднику. Согласно **SMART**, правильная постановка задачи означает, что задача является конкретной, измеримой, достижимой, релевантной и соотносится с конкретным сроком. Для каждого исполнителя учетного процесса главный бухгалтер (заместители главного бухгалтера, начальники отделов) разрабатывают перечень конкретных задач и сроки их исполнения. Например, постановка **SMART**-задач для начальника отдела заработной платы на определенный период времени может включать следующие задачи:

- подготовка справочников и настройка программы в связи с изменением платформы и законодательства;
- переработка «Положения по оплате труда...» и т.д.

В том случае, если задача была выполнена полностью, то доля процентного распределения переменной части фонда оплаты труда по показателю постановка и выполнение **SMART**-задач принимается в расчет полностью, в том случае если задача не выполнена или выполнена частично, то на усмотрение непосредственного руководителя.

Данные показатели оценки результативности сотрудников бухгалтерии рекомендуется распространять на премиальную часть фонда оплаты труда. В качестве примера в табл. 1 показан фрагмент системы оплаты труда и мотивации сотрудников бухгалтерии.

Подобным образом может быть разработана система оплаты труда и мотивации для всех сотрудников бухгалтерии и по всем участкам учета.

Таблица 1

ПРИМЕР СИСТЕМЫ ОПЛАТЫ ТРУДА И МОТИВАЦИИ СОТРУДНИКОВ БУХГАЛТЕРИИ (НА УЧАСТКЕ ПОДГОТОВКА ОТЧЕТНОСТИ)

Должность		Зам. главного бухгалтера	Старший бухгалтер
А		1	2
Сумма премии		16 200	9 500
Состав премии, %	<b>KPI</b>	50%	60%
	<b>SMART</b>	35%	25%
	Оценка руководителя	15%	15%
Состав премии, руб.	<b>KPI</b>	8100	5700
	<b>SMART</b>	5 670	2 375
	Оценка руководителя	2 430	1 425
Проверка законности отражения операций на счетах 25,26, оценка правильности закрытия счетов.	Доля в <b>KPI</b>	%	15%
		Сумма	1215
			855

Должность		Зам. главного бухгалтера		Старший бухгалтер
А		1	2	2
Проверка законности отражения операций на счете 23, оценка правильности закрытия счета 23	1 ошибка	%	15%	15%
		Сумма	1215	855
	От 2-3 ошибок	%	11%	11%
		Сумма	851	599
	От 3-4 ошибок	%	6%	6%
		Сумма	468	342
Более 4 ошибок	%	0%	0%	
	Сумма	0	0	
Проверка правильности формирования и списания себестоимости работ	Доля в <i>KPI</i>	%	25%	25%
		Сумма	2025	1425
	0 ошибок	%	25%	25%
		Сумма	2025	1425
	От 1-2 ошибок	%	15%	15%
		Сумма	1215	855
	От 3-5 ошибок	%	5%	5%
		Сумма	405	285
Более 5 ошибок	%	0%	0%	
	Сумма	0	0	
Проверка достоверности информации по счету 90, проверка показателей финансового результата. Проверка достоверности информации по счету 91, проверка показателя сальдо прочих доходов и расходов	Доля в <i>KPI</i>	%	25%	25%
		Сумма	2025	1425
	До 2 ошибок	%	25%	25%
		Сумма	2025	1425
	От 2-4 ошибок	%	15%	15%
		Сумма	1215	855
	От 5-7 ошибок	%	10%	10%
		Сумма	810	570
Более 7 ошибок	%	0%	0%	
	Сумма	0	0	
Проверка сопоставимости и взаимосвязки показателей форм отчетности	Доля в <i>KPI</i>	%	5%	0%
		Сумма	405	0
	Без замечаний	%	5%	0%
		Сумма	405	0
	Не выполнение 30%	%	3%	0%
		Сумма	203	0
Более 30 %	%	0%	0%	
	Сумма	0	0	
Проверка достоверности отражения информации на счетах учета по результатам инвентаризации	Доля в <i>KPI</i>	%	10%	0%
		Сумма	810	0
	Без замечаний	%	10%	0%
		Сумма	810	0
	1 замечание	%	5%	0%
		Сумма	405	0
Более 1 замечания	%	0%	0%	
	Сумма	0	0	
Проверка достоверности и законности операций по списанию норм естественной убыли. Проверка достоверности и законности оформления операций по учету пересортицы	Доля в <i>KPI</i>	%	5%	5%
		Сумма	405	285
	Без замечаний	%	5%	5%
		Сумма	405	285
	С замечаниями	%	0%	0%
		Сумма	0	0
Проверка наличия расписок материально-ответственных лиц, подтверждающая проверку имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение. Проверка наличия и правильности оформления расписок материально-ответственных лиц	Доля в <i>KPI</i>	%	0%	15%
		Сумма	0	855
	0 ошибок	%	0%	15%
		Сумма	0	855
	От 1-2 ошибок	%	0%	10%
		Сумма	0	570
	От 3-5 ошибок	%	0%	5%
		Сумма	0	285
Более 5 ошибок	%	0%	0%	
	Сумма	0	0	

Должность		Зам. главного бухгалтера		Старший бухгалтер	
А		1		2	
Проверка достоверности информации и правильности оформления справки о результатах инвентаризации, не принадлежащие, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении или арендованные, полученные для переработки)	Доля в <i>KPI</i>	%	5%	5%	5%
		Сумма	405	285	285
	2 замечания	%	5%	5%	5%
		Сумма	405	285	285
	3-5 замечаний	%	3%	3%	3%
		Сумма	203	143	143
Более 5 замечаний	%	0%	0%	0%	
	Сумма	0	0	0	
Проверка инвентаризационных описей, правильности заполнения сличительных ведомостей	Доля в <i>KPI</i>	%	5%	5%	5%
		Сумма	405	285	285
	0 замечаний	%	5%	5%	5%
		Сумма	405	285	285
	От 1-3 замечаний	%	4%	4%	4%
		Сумма	304	214	214
	От 4-8 замечаний	%	3%	3%	3%
		Сумма	203	143	143
	Более 8 замечаний	%	0%	0%	0%
		Сумма	0	0	0
Проверка наличия и правильного оформления форм первичных документов для оформления результатов инвентаризации (инвентарных описей, актов)	Доля в <i>KPI</i>	%	5%	5%	5%
		Сумма	405	285	285
	Без ошибок	%	5%	5%	5%
		Сумма	405	285	285
	От 1-3 ошибок	%	3%	3%	3%
		Сумма	203	143	143
	Более 3 ошибок	%	0%	0%	0%
		Сумма	0	0	0
Всего			100%	100%	100%

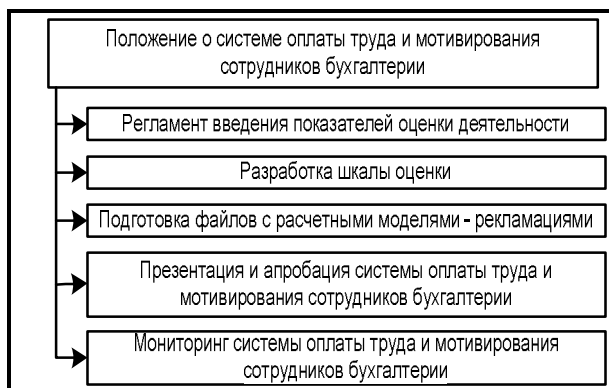


Рис. 2. Этапы создания и внедрение системы мотивации труда сотрудников бухгалтерии

При создании системы мотивирования на основе всех трех показателей оценки необходимо не просто разработать математическую модель, позволившую сделать премию функцией от суммы фактически набранных по шкалам баллов, важно создать инструмент, которым будет удобно пользоваться руководителю и который будет понятен сотрудникам. Создание и внедрение системы мотивации труда сотрудников бухгалтерии может осуществляться по следующей схеме (рис. 2).

1. Разработку системы премирования следует начинать с определения того, какая часть премии будет зависеть от качественных показателей оценки, а какая от количественных. Так как для отдельных должностей доля премии, зависящая от качественной оценки, может быть разной (исходя из специфики работы). С этой целью разрабатывается внутренний регламентирующий документ. Таким документом может быть Положение о системе оплаты труда и мотивирования сотрудников бухгалтерии.
2. Необходимо разработать схему введения показателей оценки. В ней должно быть отражено, на кого и в какой

мере распространяются показатели оценки деятельности; является ли она внутренней (оценивает непосредственный руководитель) или внешней (оценивает потребитель услуг: внешние клиенты, внутренние клиенты и т. д.). После этого разрабатывается регламент процедуры, где отображаются сроки и очередность проведения оценки.

3. Затем прорабатываются шкалы оценки. На этом этапе принципиально важно дать достаточно подробное описание каждого шага в шкале. Кроме того, следует учесть значимость (вес) факторов, по которым будет оцениваться поведение сотрудников.
4. Далее необходимо подготовить так называемые рекламации – файлы с расчетными моделями, подставив значения оценок в которые, главный бухгалтер сможет смоделировать, как будет вести себя премия в том или ином случае. С помощью этих расчетных файлов нужно окончательно отладить модель системы премирования и закрепить в соответствующих документах окончательные показатели, регламенты и т.п.
5. Перед внедрением новой системы премирования необходимо провести ее презентацию и апробацию для сотрудников бухгалтерии. На презентации следует рассказать, по каким показателям кто и кого будет оценивать. Нужно также объяснить, что является нормой (эталоном), а что отклонением от нормы по каждому из факторов оценки. Апробация предполагает пробное использование данной системы оценки в течение месяца с последующим разъяснением для сотрудников механизма расчета и оценки результатов их работы.
6. После начала использования новой системы мотивирования необходимо проводить постоянный мониторинг того, какие шкалы оценки наиболее востребованы, а какие игнорируются и т.д. Неактивные шкалы являются балластом, который не позволяет системе работать со всей возможной эффективностью. От них нужно избавляться, так как сотрудники со временем перестают надеяться на то, что их показатель по такой шкале когда-нибудь сдвинется с мертвой точки, а это в свою очередь ведет к дискредитации данного показателя.

## ВЫВОДЫ

В заключение хотим подчеркнуть, что главный бухгалтер всегда оценивает работу своего подчиненного так или иначе, тем или иным способом. Так, количественная оценка может служить критерием материального стимулирования сотрудников. В свою очередь качественная оценка работы сотрудника – это простой для понимания сотрудников, простой в использовании для главного бухгалтера универсальный инструмент, который относительно быстро разрабатывается и внедряется. Предложенный инструмент позволяет главному бухгалтеру оценивать работу своих подчиненных, не основываясь исключительно на субъективных методах оценки, а применяя достаточно действенную методику оценки ключевых показателей деятельности, при этом выполнение SMART-задач и оценка непосредственного руководителя являются дополнительными компонентами системы оплаты и мотивации труда сотрудников бухгалтерии. В результате через оценку показателей деятельности сотрудников бухгалтерии и их личную заинтересованность в результатах своего труда, можно осуществлять контроль учетной деятельности. Поскольку на основе данных показателей можно судить о наличии контрольных действий в учетном процессе и производить непосредственную оценку его эффективности и необходимости на отдельных участках учета.

## Литература

1. Сергеев П. Волшебные три буквы, или KPI для финансиста [Текст] / П. Сергеев // Консультант. – 2009. – №9.
2. Gresse W. Performance management / Appraisal System Design // Performance associates Ltd. URL: [http://www.performanceassociates.co.nz/performance\\_management\\_appraisals.html](http://www.performanceassociates.co.nz/performance_management_appraisals.html).
3. Бессонов А. Система ключевых показателей сподвигнет вашу бухгалтерию работать точнее [Текст] // А. Бессонов / Проверка в компании. – 2007. – №10.
4. Ключко А. KPI и мотивация персонала [Текст] / А. Ключко. – М.: Эксмо, 2010. – 160 с.
5. Калинин С.И. Тайм-менеджмент [Текст]: практикум по управлению временем / С.И. Калинин. – СПб.: Речь, 2006. – 371 с.

## Ключевые слова

Контрольная функция; бухгалтерский учет; показатели результативности; система KPI; оценка непосредственного руководителя; SMART-задачи; премиальная часть фонда оплаты труда; система мотивации; точки контроля; эффективность.

*Беспалова Инна Григорьевна*

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. Контрольная функция является одной из основных функций бухгалтерского учета, при этом определяющее значение при оценке ее эффективности отводится системе оплаты труда и мотивации сотрудников бухгалтерии, поскольку именно от их действий зависит реализация контрольных действий в рамках учетной деятельности. При этом правильно организованная система мотивации труда сотрудников бухгалтерии может стать достаточно действенным механизмом в вопросе оценки эффективности реализации контрольной функции в бухгалтерском учете.

Научная новизна и практическая значимость. В статье рассмотрены показатели оценки результативности сотрудников бухгалтерии, а именно, показатели результативности (система KPI), SMART задачи (задачи по ключевым направлениям деятельности подразделения), оценка руководителя подразделения. Данные показатели оценки результативности сотрудников бухгалтерии распространяются на премиальную часть фонда оплаты труда и лежат в основе разработки системы оплаты труда и мотивации сотрудников бухгалтерии.

Автором достаточно детально рассмотрен состав данных показателей, а также достаточно подробно описан порядок их использования в оценке деятельности сотрудников бухгалтерии. Кроме этого, автором рассмотрен поэтапный порядок создания и внедрения системы мотивации труда сотрудников бухгалтерии с целью усиления контрольной функции бухгалтерского учета.

Характеризуя статью в целом, необходимо отметить, что избранная автором логика изложения, последовательность и содержание статьи позволяет глубоко и качественно раскрыть тему.

Заключение. Рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

*Санникова И.Н., д.э.н., профессор, зав. кафедрой бухгалтерского учета, аудита и анализа ФГБОУ ВПО «Алтайский государственный университет»*

## 2.4. REALIZATION OF CONTROL FUNCTION OF ACCOUNTING WITH SYSTEM OF PAYMENT WORK AND MOTIVATIONS EMPLOYEES OF ACCOUNTS DEPARTMENT

I.G. Beshpalova, Competitor of Chair of Audit

*All-Russian State Distance-Learning Institute of Finance and Economics*

Control function is one of the basic functions of accounting, the leading role at an estimation of its efficiency is taken away to system of payment and motivation of employees of accounts department as realization of control actions depends on their actions within the limits of registration activity. Correctly organized system of motivation of work of employees of accounts department can become the effective mechanism in a question of an estimation of efficiency of realization of control function in accounting.

## Literature

1. P. Sergeev. Magic of three letters, or KPI for the financier. The Adviser, 2009. №9.
2. W. Gresse. Performance management. Appraisal System Design. Performance associates Ltd. URL: [http://www.performanceassociates.co.nz/performance\\_management\\_appraisals.html](http://www.performanceassociates.co.nz/performance_management_appraisals.html).
3. A. Bessonov. Sistem of key performance indicator help your accounts department to work more precisely. Check in the company. 2007. №10.
4. A. Klochko. KPI and motivation of the personnel. – M. 2010.
5. S. Kalinin. Time-management: a practical work. – SPb. 2006.

## Keywords

Control function; accounting, productivity indicators; system KPI; an estimation of the direct head; a SMART-problem; a bonus part of fund of payment; motivation system; a control point; efficiency.

## 2.5. ABOUT THE PROBLEMS OF THE RELIABILITY OF ACCOUNTING IN THE CONTEXT OF ANTI-CORRUPTION POLICIES OF THE STATE

Z.A. Salihov, Ph.D., Professor of Chair of the Business Accounting and Audit

VGNA Minfin Russia

The article is devoted to the problems of the reliability of accounting in the context of anti-corruption policy of the state. Is considered in the article improvement of internal

financial control in organizations. Defines the role of accounting services staff to identify bribes to officials. The necessity of a further improvement of accounting and its role in the implementation of preventive and current financial control in Russia. In order to address the problems mentioned in the article suggested the following main ways of scientific research in this area.

### **Literature**

1. Presidential Decree of 13 April 2010 №460 «About the National Anti-Corruption Strategy and National Anti-Corruption Plan for 2010 – 2011». [www.kremlin.ru](http://www.kremlin.ru).
2. Federal Law of 25.12. 2008 №273-FZ «On Combating Corruption».
3. Presidential Decree of 19.05. 2008 №815 «On measures to combat corruption». [www.kremlin.ru](http://www.kremlin.ru).

### **Keywords**

The state financial control; revision; corruption; financial violation; auditing service; documentary verification; accounting; reliability; scientific research; financial irregularities.