

## Ошибки в учете и их взаимосвязь с оплатой труда бухгалтеров

**И. Г. Беспалова,**  
ВЗФЭИ,  
beppalowa.in@yandex.ru

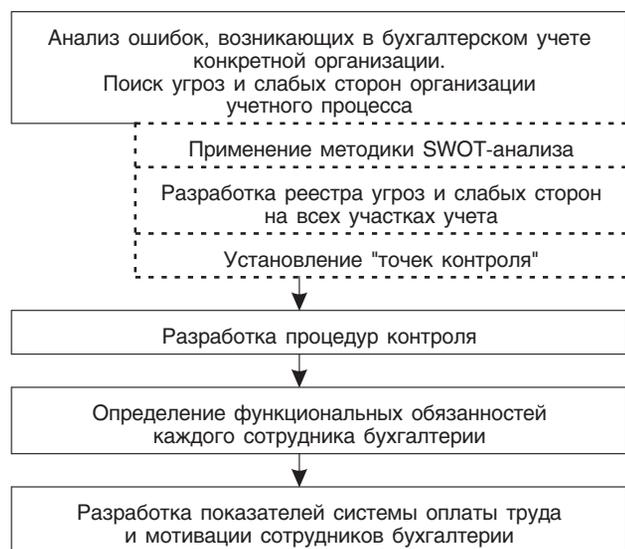
**О**шибкам и особенно причинам их возникновения в учете должно уделяться особое внимание. Вероятность возникновения ошибок в бухгалтерском учете достаточно высока и зависит в первую очередь от результатов работы каждого сотрудника бухгалтерии.

Вместе с тем практика учетной деятельности показывает низкую заинтересованность сотрудников бухгалтерии в результатах своего труда, что обусловлено: инертностью (бездействием) сотрудников; выполнением необходимых учетных процедур без должного контроля; уровнем квалификации и "психофизиологическими" особенностями сотрудников; склонностью к злоупотреблению должностным положением и т. п.

Как результат — множество ошибок, возникающих на всех этапах учетного процесса. Данная ситуация, на наш взгляд, обусловлена отсутствием у главного бухгалтера эффективного инструмента, оказывающего непосредственное влияние на результаты труда своих подчиненных. При этом полностью исключить вероятность возникновения ошибок, допускаемых сотрудниками бухгалтерии, невозможно, однако можно этот процесс контролировать с помощью использования системы оплаты труда и мотивации сотрудников бухгалтерии, разработанной на основе анализа причин возникновения ошибок в бухгалтерском учете.

Суть использования данного инструмента (рис.) заключается в том, что на основе анализа типовых ошибок, возникающих в учете конкретной организации, разрабатываются процедуры контроля, на основе которых определяются функциональные обязанности каждого сотрудника бухгалтерии. Их качественное выполнение должно контролироваться системой оплаты труда и мотивации. Тем самым устанавливается прямая взаимосвязь между заинтересованностью сотрудника бухгалтерии в получении более высокой оплаты своего

труда (дополнительных поощрений) и возможностью контролировать ошибки, возникающие на различных участках учетной деятельности.



**Рис. Последовательность действий при разработке системы оплаты труда и мотивации сотрудников бухгалтерии**

Основной результат при этом заключается в своевременном отслеживании вероятности возникновения ошибок на отдельных участках учета. Так, большинство исследователей при определении вероятности возникновения ошибок в бухгалтерском учете апеллируют понятием "риск". При этом вероятность возникновения риска следует рассматривать как опасность возникновения угрозы, поскольку последняя — это потенциально возможное несанкционированное воздействие на хозяйственную деятельность организации со стороны различных дестабилизирующих факторов.

Следовательно, вероятность возникновения ошибок, допущенных в бухгалтерском учете, необходимо рассматривать как угрозу формирования недостоверной

учетной информации, которая в совокупности с оценкой последствий факторов (штрафные санкции контрольных органов, финансовые потери, возникшие в результате принятия неправильных управленческих решений на основе учетных данных и т. п.) дает общую оценку рисков в учете.

Идентификация угроз формирования недостоверной информации основана в первую очередь на анализе участков учетной деятельности, где вероятность возникновения ошибок достаточно высока. Такие участки следует рассматривать в качестве "точек контроля" для последующего установления определенного контрольного действия на данном участке с целью предупреждения возникновения ошибок.

В данной ситуации определить необходимость установления "точек контроля" на каждом участке учетной деятельности позволяет применение методики SWOT-анализа. Ее суть заключается в анализе внешней и внутренней среды учетного процесса. При этом понятие "угрозы" в данной методике применяется только по отношению к внешней среде учетного процесса, т. е. это может быть угроза непредставления сопроводительных документов поставщиком ТМЦ, неправильное оформление "входных" первичных документов и т. п.

В свою очередь ошибки, допущенные сотрудниками бухгалтерии, необходимо расценивать как слабую сторону организации системы бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта. Как правило, при проведении SWOT-анализа больше удается определить именно слабые стороны организации системы бухгалтерского учета, нежели угроз внешней среды.

Кроме того, SWOT-анализ позволяет оценить сильные стороны организации системы бухгалтерского учета и неиспользуемые возможности внешней среды с целью снижения влияния угроз и устранения слабых сторон системы учета.

Применение методики SWOT-анализа нацелено в первую очередь на определение причин возникновения ошибок в бухгалтерском учете. В результате на основе этой информации может быть сформирован реестр возможных угроз и слабых сторон организации системы бухгалтерского учета по каждому участку учетной деятельности, которые представляют собой "точки контроля", для каждой из которых необходимо будет опреде-

лить контрольное действие с целью снижения вероятности возникновения ошибок в бухгалтерском учете. Пример подобного реестра слабых сторон и угроз на участке учетной деятельности, связанной с подготовкой отчетности, представлен в табл. 1.

На его основе для каждой "точки контроля" должно быть определено контрольное действие, а именно процедура контроля, которая представляет собой совокупность методов и правил, разработанных для получения уверенности в том, что цели контроля, заключающиеся в обеспечении полноты и достоверности учетной информации, будут достигнуты.

Для эффективной реализации процедур контроля необходимо на основе установленных "точек контроля" определить круг ответственных лиц и документально закрепить в должностных инструкциях работников бухгалтерии порядок контрольных действий. Так, для выделенных ранее "точек контроля" на участке учетной деятельности, связанной с подготовкой отчетности, были определены следующие процедуры контроля (табл. 2).

При этом разделение ответственности по выполнению процедур контроля между ответственными лицами предполагает распределение функций между сотрудниками таким образом, чтобы за одним человеком не были закреплены одновременно следующие функции: санкционирование операций, регистрация операций, обеспечение сохранности, осуществление инвентаризации по одному и тому же участку учета.

В этой части разделение обязанностей снижает риск намеренного искажения информации. Рекомендуется во избежание злоупотреблений, а также для повышения эффективности реализации процедур контроля периодически проводить перераспределение обязанностей специалистов бухгалтерского учета, имеющих квалификацию и допуск к соответствующим видам работ, и проводить постоянную работу по актуализации отдельных процедур контроля.

Между тем практика показывает, что определить только функциональные обязанности каждого сотрудника бухгалтерии, исходя из разработанных процедур контроля по каждому участку учетной деятельности, недостаточно. Необходимо также мотивировать сотрудников к их качественному выполнению. В этой ситуации наиболее эффективным является разработка системы оплаты труда и мотивации сотрудников бухгалтерии на

основе информации по "точкам контроля". При этом в основу системы оплаты труда и мотивации сотрудников бухгалтерии может быть положено применение трех оценочных показателей: результативности (система KPI), выполнения SMART-задач (задачи по ключевым направлениям деятельности бухгалтерии), оценка руководителя подразделения (главного бухгалтера).

Данные показатели оценки результативности сотрудников бухгалтерии рекомендуется распространять

на премиальную часть фонда оплаты труда. В качестве примера в табл. 3 показан фрагмент системы оплаты труда и мотивации сотрудников бухгалтерии, разработанной по "точкам контроля" на участке учетной деятельности, связанной с подготовкой отчетности.

Подобным образом может быть разработана система оплаты труда и мотивации для всех сотрудников бухгалтерии и по всем участкам учета, исходя из необходимости снижения влияния угроз и устранения слабых

ТАБЛИЦА 1

№ п/п	Этапы подготовки отчетности	Слабые стороны и угрозы (точки контроля)
А	1	2
Слабые стороны		
1	Подготовка к инвентаризации	Отсутствие расписок от материально ответственных лиц
2		Не осуществляется проверка форм первичных документов для оформления результатов инвентаризации
3	Проведение инвентаризации и оформление ее результатов	Отсутствуют расписки материально ответственных лиц, подтверждающие проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение
4	Анализ результатов инвентаризации	Не осуществляется проверка правильности составления сличительных ведомостей
5		Для владельцев товарно-материальных ценностей не составляются справки о результатах инвентаризации с приложением копий описей на ценности, не принадлежащие, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении или арендованные, полученные для переработки)
6		Не осуществляется учет пересортицы
7		Не осуществляется проверка списания потерь в пределах норм естественной убыли
8		Не осуществляется проверка правильности отражения результатов инвентаризации на счетах учета
9	Закрытие счетов, определение финансового результата	Не проводится проверка правильности списание себестоимости работ (услуг) со счета 23
10		Не проводится проверка правильности закрытия и списания счетов 25 и 26
11		Не проводится проверка правильности списание себестоимости продукции (работ, услуг)
12		Не проводится проверка правильности определения финансового результата по счету 90
13		Не проводится проверка правильности определения сальдо прочих доходов и расходов по счету 91
14	Составление форм отчетности	Не проводится проверка правильности закрытия счета 99, определение чистой прибыли (убытка)
14		Не проводится проверка правильности формирования форм отчетности
Угрозы		
15	Закрытие счетов, определение финансового результата	Не проводится фактическая проверка наличия всех оправдательных документов от контрагентов при отнесении расходов на счета 20, 23, 25, 26, 90, 91 и последующем их закрытии. Акты сверок по расчетам не возвращаются контрагентами

сторон системы учета, тем самым уменьшая вероятность возникновения ошибок учетного процесса в целом.

Система оплаты труда и мотивации сотрудников бухгалтерии, разработанная на основе "точек контроля", позволяет регулировать выполнение должностных инструкций сотрудниками бухгалтерии, поскольку оплата их труда напрямую зависит от качества результатов их работы, оцениваемой с помощью системы оплаты

труда и мотивации сотрудников бухгалтерии. Контроль, реализуемый в рамках учетной деятельности, носит исключительно целенаправленный характер за счет применения процедур контроля на тех участках учета, где вероятность искажения учетной информации достаточно высока. Реализация процедур контроля в результате выполнения должностных обязанностей каждым сотрудником бухгалтерии позволяет максимально снизить вероятность возникновения ошибок в учете.

ТАБЛИЦА 2

Номер угрозы или слабой стороны по табл. 1	Процедуры контроля	Ответственное лицо
А	1	2
1	Проверка наличия и правильности оформления расписок материально ответственных лиц	Старший бухгалтер
2	Проверка наличия и правильного оформления форм первичных документов для оформления результатов инвентаризации (инвентарных описей, актов)	Зам. главного бухгалтера, старший бухгалтер
3	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	Зам. главного бухгалтера, старший бухгалтер
4	Проверка инвентаризационных описей, правильности заполнения сличительных ведомостей	Зам. главного бухгалтера, старший бухгалтер
5	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)	Зам. главного бухгалтера, старший бухгалтер
6	Проверка достоверности и законности оформления операций по учету пересортицы	Зам. главного бухгалтера, старший бухгалтер
7	Проверка достоверности и законности операций по списанию норм естественной убыли	Зам. главного бухгалтера, старший бухгалтер
8	Проверка достоверности отражения информации на счетах учета по результатам инвентаризации	Зам. главного бухгалтера
9	Проверка законности отражения операций на счете 23, оценка правильности закрытия счета 23	Зам. главного бухгалтера, старший бухгалтер
10	Проверка законности отражения операций на счетах 25, 26, оценка правильности закрытия счетов	Зам. главного бухгалтера, старший бухгалтер
11	Проверка правильности формирования и списания себестоимости строительных работ	Зам. главного бухгалтера, старший бухгалтер
12	Проверка достоверности информации по счету 90, проверка показателей финансового результата	Зам. главного бухгалтера
13	Проверка достоверности информации по счету 91, проверка показателя сальдо прочих доходов и расходов	Зам. главного бухгалтера
14	Проверка правильности расчета показателя чистой прибыли	Зам. главного бухгалтера
15	Проверка сопоставимости и взаимоувязки показателей форм отчетности	Зам. главного бухгалтера

ТАБЛИЦА 3

Оценочные показатели	Заместитель главного бухгалтера	Старший бухгалтер	
A	1	2	
Сумма премии, руб.	<b>16200</b>	<b>9500</b>	
Состав премии, %			
KPI	50	60	
SMART	35	25	
Оценка руководителя	15	15	
Состав премии, руб.			
KPI	8100	5700	
SMART	5670	2375	
Оценка руководителя	2430	1425	
Проверка законности отражения операций на счетах 25, 26, оценка правильности закрытия счетов. Проверка законности отражения операций на счете 23, оценка правильности закрытия счета 23			
Доля в KPI	%	<b>15</b>	<b>15</b>
	сумма	<b>1215</b>	<b>855</b>
1 ошибка	%	15	15
	сумма	1215	855
2–3 ошибки	%	11	11
	сумма	851	599
3–4 ошибки	%	6	6
	сумма	468	342
Более 4 ошибок	%	0	0
	сумма	0	0
Проверка правильности формирования и списания себестоимости строительных работ			
Доля в KPI	%	<b>25</b>	<b>25</b>
	сумма	<b>2025</b>	<b>1425</b>
0 ошибок	%	25	25
	сумма	2025	1425
1–2 ошибки	%	15	15
	сумма	1215	855

Продолжение таблицы 3

A	1	2	
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 KPI	%	<b>25</b>	<b>25</b>
	сумма	<b>2025</b>	<b>1425</b>
До 2 ошибок	%	25	25
	сумма	2025	1425
2–4 ошибки	%	15	15
	сумма	1215	855
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 KPI	%	<b>5</b>	<b>0</b>
	сумма	<b>405</b>	<b>0</b>
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 KPI	%	<b>10</b>	<b>0</b>
	сумма	<b>810</b>	<b>0</b>
Без замечаний	%	10	0
	сумма	810	0
1 замечание	%	5	0
	сумма	405	0
Более 1 замечания	%	0	0
	сумма	0	0

Продолжение таблицы 3

А		1	2
Проверка достоверности и законности операций по списанию норм естественной убыли. Проверка достоверности и законности оформления операций по учету пересортицы			
Доля в КРП	%	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 КРП	%	0	15
	сумма	0	855
0 ошибок	%	0	15
	сумма	0	855
1–2 ошибки	%	0	10
	сумма	0	570
3–5 ошибок	%	0	5
	сумма	0	285
Более 5 ошибок	%	0	0
	сумма	0	0
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 КРП	%	5	5
	сумма	405	285
2 замечания	%	5	5
	сумма	405	285
3–5 замечаний	%	3	3
	сумма	203	143
Более 5 замечаний	%	0	0
	сумма	0	0

Окончание таблицы 3

А		1	2
Проверка инвентаризационных описей, правильности заполнения сличительных ведомостей			
Доля в КРП	%	5	5
	сумма	405	285
0 замечаний	%	5	5
	сумма	405	285
1–3 замечания	%	4	4
	сумма	304	214
4–8 замечаний	%	3	3
	сумма	203	143
Более 8 замечаний	%	0	0
	сумма	0	0
Проверка наличия и правильного оформления форм первичных документов для оформления результатов инвентаризации (инвентарных описей, актов)			
Доля в КРП	%	5	5
	сумма	405	285
Без ошибок	%	5	5
	сумма	405	285
1–3 ошибки	%	3	3
	сумма	203	143
Более 3 ошибок	%	0	0
	сумма	0	0
Всего		100	100

Литература

1. Забияко С. В., Светлова Е. С. Риск-менеджмент – основа экономической безопасности предприятия [Текст] / С. В. Забияко, Е. С. Светлова // Защита информации. Кофидент. 2002. № 3.
2. Сергеев П. Волшебные три буквы, или КРП для финансиста [Текст] / П. Сергеев // Консультант, 2009. № 9.
3. Калинин С. И. Тайм-менеджмент: Практикум по управлению временем [Текст] / С. И. Калинин. – СПб.: Речь, 2006. – 371 с.
4. Ключко А. КРП и мотивация персонала [Текст] / А. Ключко. – М.: Эксмо, 2010. – 160 с.
5. Дипроуз Д. Мотивация [Текст] / Д. Дипроуз. – М.: Эксмо, 2007. – 256 с.