

В.Г. Локтев

доктор экономических наук, профессор

А.С. Мисюк

БГЭУ (Минск)

НОРМИРОВАНИЕ ТРУДА РАБОТНИКОВ АУДИТОРСКИХ ФИРМ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Целью данной статьи является описание принципов и подходов к разработке методики нормирования труда работников аудиторских фирм и разработка научно обоснованных норм времени на выполнение процедуры аудиторской проверки. Данная методика дает возможность определить численность сотрудников аудиторской фирмы на всех стадиях технологического процесса с учетом загрузки и временных затрат на процедуру аудиторской проверки.

Практическое применение разработанной методики нормирования труда обусловлено новизной и актуальностью данной методики и отсутствием научно обоснованных норм труда на процедуру аудиторской проверки.

The purpose of this article is the description of principles and approaches to working out of a technique of rationing of work of employees of auditor firms and working out of the scientifically-proved norms of time for performance of procedure of auditor check. This technique gives the chance to define number of employees of auditor firm at all stages of technological process taking into account loading and time expenses for procedure of auditor check.

Practical application of the developed technique of rationing of work is caused by novelty and an urgency of the given technique and absence of scientifically well-founded norms of work on procedure of auditor check.

Актуальность данной темы обусловлена отсутствием научно обоснованных норм труда работников аудиторских фирм Республики Беларусь, внедрение которых позволит усовершенствовать не только техническую, но и экономическую, физиологическую составляющую труда. Результаты исследования позволили установить необходимые затраты времени на определенные виды работ, критерии оценки результатов этой работы, контроль за мерой труда, определить оптимальную численность работников организации.

В современных условиях назначение нормирования труда — активно воздействовать на потенциальные возможности и результаты деятельности предприятий по достижению двух взаимосвязанных экономических и социальных целей: 1) обеспечение процесса производства конкурентоспособных товаров и услуг и 2) рациональное использование человеческого ресурса [2, 4]. В связи с этим повышаются требования к нормированию труда, которые можно сформулировать следующим образом:

- максимально возможное расширение сферы нормирования труда, обеспечивающее объективное измерение и оценку трудовых затрат при всех видах деятельности и разновидностях выполняемых работ;
- высокое качество устанавливаемых норм, их максимальное приближение к общественно необходимым затратам труда;
- научная обоснованность норм труда с помощью более полного учета организационно-технических, экономических, психофизиологических и социальных факторов;
- гуманизация норм труда, способствующая гармоничному развитию личности, максимально удовлетворяющая его творческие, производственные и материальные потребности; обеспечение нормальной интенсивности труда работников с целью сохранения их длительной работоспособности и здоровья.

Также научная организация труда призвана способствовать решению следующих взаимосвязанных задач:

- экономической (рациональное использование живого труда, рост его производительности);
- психофизиологической (повышение работоспособности человека без ущерба для его здоровья, сохранение ее на более долгий период, чем трудовой);
- социальной (привлекательность труда, его содержательность и творческий характер).

Всем этим задачам норма труда сможет отвечать лишь в случае, если она будет обоснованной с учетом действия различных факторов в реальных условиях производства, т.е. норма труда должна соответствовать наиболее эффективному использованию трудовых и материальных ресурсов организации.

Исходя из определяющих факторов, возможны различные варианты нормы труда. Обоснование норм означает выбор наилучшего варианта самой нормы и определяющих ее характеристик производственного и трудового процессов [5, 6].

В основном применяют такие методы установления норм, как аналитический и опытно-статический.

Опытно-статический метод — не научный. Этим методом нормы устанавливаются на основе личного опыта нормировщика, данных статистики. Такие нормы не способствуют повышению производительности труда, поэтому их необходимо заменять научно обоснованными нормами, устанавливаемыми аналитическими методами.

Аналитический метод установления норм труда является научным. Он основан на исследовании операции путем расчленения ее на трудовые приемы, изучении факторов, влияющих на продолжительность отдельных трудовых приемов; проектировании рационального трудового процесса с учетом психофизиологических особенностей человека.

Следует обратить внимание на то, что для работников аудиторских фирм характерными особенностями трудовых процессов являются значительный удельный вес элементов творческого и интеллектуального труда, отсутствие многократной повторяемости работ и операций, значительная длительность оперативного времени на проведение аудиторской проверки (может достигать нескольких месяцев). В связи с этим аналитический метод нормирования труда аудиторов предполагает разделение операции на отдельные элементы и их анализ, однако значение нормативных затрат рабочего времени устанавливается на основе непосредственных измерений времени выполнения элементов операции при помощи хронометража и фотографий рабочего времени.

При этом этапы аналитически-расчетного метода нормирования включают:

- этап укрупненного нормирования, когда определяется необходимая и достаточная численность работников для выполнения определенного объема работы;
- этап дифференцированного нормирования, когда устанавливаются необходимые затраты рабочего времени для выполнения конкретных единиц работы.

При выборе целесообразного метода нормирования труда в каждом конкретном случае необходимо учитывать следующие обстоятельства:

- нормирование труда аудиторов позволяет решать разные задачи управления, поэтому метод нормирования определяется требованиями конкретной задачи;
- трудовые процессы (исполняемые функции), осуществляемые аудиторами, регламентированы в разной степени. Соответственно, и при нормировании труда требуется разграничить работы по степени их регламентации;
- для нормирования труда аудиторов наибольший эффект достигается при одновременном применении дифференцированного и укрупненного нормирования.

Далее более подробно рассмотрим вышеуказанные методы [5].

Дифференцируемый метод предполагает разделение операции на отдельные элементы и их анализ, а значение нормативных затрат рабочего времени устанавливается на основе непосредственных измерений времени выполнения элементов операции при помощи хронометража и фотографий рабочего времени.

В ходе хронометражных наблюдений измеряются затраты времени на выполнение операции и ее элементов с помощью сплошных, выборочных или цикловых замеров. Результаты записываются цифровым способом, иногда с применением индексов и графиков.

Основные цели проведения фотографии:

1) выявление потерь рабочего времени, установление их причин и разработка мероприятий по совершенствованию организации труда за счет устранения потерь и нерациональных затрат времени;

2) получение исходных данных для разработки нормативов подготовительно-заключительного времени, времени на отдых и личные потребности, нормативов обслуживания;

3) получение исходных данных для расчета норм на процедуру аудиторской проверки организации;

4) получение исходных материалов с целью установления наиболее рациональной организации рабочих мест и их обслуживания.

Для реализации этих целей была проведена фотография рабочего времени аудитора (табл. 1).

Таблица 1. Наблюдательный лист индивидуальной фотографии рабочего времени аудитора

Наименование затрат	Текущее время		Продолжительность, мин	Индекс
	в часах	в минутах		
1	2	3	4	5
Начало работы	9	00	—	—
Приход на работу	9	05	5	ПНД
Получение объекта на проверку	9	15	10	ПЗ
Уведомление руководства организации о проведении проверки по телефону	9	18	3	ПЗ
Следование на место проверки	10	20	62	ПЗ
Размещение на месте проверки	10	37	17	ПЗ
Общение с главным бухгалтером	10	52	15	ОП
Включает компьютер	11	55	3	ОБ
Установка базы 1С Предприятие	11	40	45	ПЗ
Проверка	12	12	32	ОП
Разговор по мобильному телефону	12	25	13	ПНД
Разговаривает с коллегой	12	37	12	ПНД
Проверка	12	50	13	ОП
Преждевременный уход на обед	13	00	10	ПНД
Обед с 13.00 до 14.00	13	00	—	—

1	2	3	4	5
Окончание обеда по распорядку	14	00	—	—
Проверка	16	00	120	ОП
Отдых	16	20	20	ОТЛ
Проверка	17	00	40	ОП
Разговор по телефону по личным делам	17	05	5	ПНД
Проверка	17	30	25	ОП
Выключает компьютер	17	32	2	ОБ
Приводит в порядок документы на рабочем месте	17	40	8	ОБ
Преждевременный уход с работы	18	00	20	ПНД
Уход с работы	18	00	—	—

Источник: собственная разработка.

На основе полученных данных составляется сводка одноименных затрат, характеризующая фактические затраты времени и их повторяемость в течение смены.

На основе сводки одноименных затрат составляем фактический баланс рабочего времени, который представлен в табл. 2. Далее проведем его анализ.

Таблица 2. Нормативный баланс рабочего времени

Индекс	Продолжительность, мин
ОП	296
ПЗ	137
ОБ	13
ОТЛ	34

Источник: собственная разработка.

Анализ фактического баланса основан на расчете:

1) коэффициента использования рабочего времени

$$K_{\text{исп}} = \frac{T_{\text{пз}} + T_{\text{оп}} + T_{\text{об}} + T_{\text{отл}}}{T_{\text{см}}} = \frac{245 + 92 + 58 + 20}{480} = 0,865,$$

где $T_{\text{оп}}$ — норматив по оперативной работе; $T_{\text{пз}}$ — подготовительно-заключительное время на операцию; $T_{\text{об}}$ — время обслуживания рабочего места на операцию; $T_{\text{отл}}$ — время отдыха и личных надобностей на операцию; $T_{\text{см}}$ — продолжительность смены, мин;

2) коэффициента потерь рабочего времени из-за нарушения трудовой дисциплины

$$K_{\text{пнд}} = \frac{T_{\text{пнд}}}{T_{\text{см}}} = \frac{65}{480} = 0,135,$$

где $T_{\text{пнд}}$ — потери времени из-за нарушений трудовой дисциплины, мин.

Из приведенных расчетов видно, что рабочее время используется лишь на 86,5 %. Имеются потери из-за нарушения трудовой дисциплины, которые составляют 13,5 %.

Так как при анализе трудового процесса аудитора выявлены потери рабочего времени из-за нарушения трудовой дисциплины, то необходимо уделить большое внимание состоянию трудовой дисциплины на объекте проверки, что приведет к росту производительности труда на 15,6 %.

$$\Delta ПТ = \frac{100 \cdot \% \text{ потерь}}{100 - \% \text{ потерь}} = \frac{100 \cdot 13,5}{100 - 13,5} = 15,6 \%$$

Для выявления скрытых потерь и нерациональных затрат рабочего времени нами был разработан нормативный баланс рабочего времени.

Ввиду того что работа аудитора непосредственно связана с ежедневной работой за компьютером, данные для норматива отдыха возьмем из гигиенических требований к видеодисплейным терминалам, электронно-вычислительным машинам (СанПИН 9–131 Республики Беларусь, 2000), утвержденные постановлением Главного государственного санитарного врача Республики Беларусь от 10 ноября 2000 г. № 53, которые предусматривают определенный режим труда и отдыха при работе с ВДТ, ЭВМ и ПЭВМ.

Режимы труда и отдыха при работе с ЭВМ, ПЭВМ и ВДТ определяются видом и категорией трудовой деятельности.

Для данного вида работ норматив времени на отдых составляет 4 мин через каждый час работы или 24 мин на рабочий день. Также возьмем норматив на личные потребности 10 мин на рабочий день, следовательно, время на отдых и личные нужды составляет 34 мин.

Время на обслуживание рабочего места согласно фотографии — 13 минут на смену, а подготовительно-заключительная работа — 137 мин на смену.

$$T_{см} = T_{оп} + T_{об} + T_{отл} + T_{пз}$$

Подставив значения, получим

$$480 = T_{оп} + 13 + 34 + 137;$$

$$T_{оп} = 296.$$

Все эти данные приведены в нормативном балансе рабочего времени (см. табл. 2).

Анализ нормативного баланса и расчет времени уплотнения ($T_{возм.упл}$) и коэффициента возможного уплотнения рабочего времени ($K_{возм.упл}$) осуществим по следующим формулам:

$$T_{возм.упл} = T_{пнт} + T_{пнд} + (T_{пз.ф} - T_{пз.н}) + (T_{об.ф} - T_{об.н}) + (T_{отл.ф} - T_{отл.н}),$$

где $T_{пз.ф}$ и $T_{пз.н}$ — фактическое и нормативное подготовительно-заключительное время; $T_{об.ф}$ и $T_{об.н}$ — фактическое и нормативное время обслуживания рабочего места; $T_{отл.ф}$ и $T_{отл.н}$ — фактическое и нормативное время на отдых и личные потребности.

$$T_{возм.упл} = 65 + (20 - 34) = 51 \text{ мин};$$

$$K_{упл} = \frac{T_{возм.упл}}{T_{см}} = \frac{51}{480} = 0,106, \text{ или } 10,6 \%$$

Проанализировав вышеизложенные расчеты, можно сделать вывод, что аудиторам необходимо больше времени уделять на отдых и личные потребности. Это возможно за счет уменьшения времени, не связанного с рабочим процессом (14 мин). Также следует устранить затраты времени, связанные с нарушением трудовой дисциплины, в размере 51 мин.

$$\Delta ПТ = \frac{K_{упл}}{1 - K_{упл}} = \frac{0,106}{1 - 0,106} = 0,1185 \text{ или } 11,85 \%$$

Если привести необходимые мероприятия по сокращению непроизводительных потерь рабочего времени, то произойдет повышение производительности труда на 11,85 % относительно существующего уровня. Это связано с тем, что производительность увеличится за счет устранения времени, обусловленного нарушением трудовой дисциплины, а именно 51 мин.

При анализе организации труда работников аудиторских фирм Республики Беларусь можно сделать вывод, что в данной сфере отсутствует нормирование труда, нормативная база по затратам труда, анализ условий труда на рабочем месте, организация рабочего места и т.д. В связи с этим не разработаны и научно обоснованные нормы на основные виды работ. Таким образом, разработанный нами нормативный баланс рабочего времени послужит основой и исходной базой расчета норм времени на процедуру аудиторской проверки, что и будет представлено далее.

Далее проанализируем этап нормирования, когда устанавливаются необходимые затраты рабочего времени на выполнение конкретных единиц работы. Установление норм времени на различные трудовые процессы начинается с изучения его состава и методов выполнения.

Процесс аудиторской проверки состоит из основных процедур, которые включают следующие операции: проверка правоустанавливающих документов, основных средств, арендных и лизинговых операций, нематериальных активов, прочих внеоборотных активов, производственных запасов, денежных средств и т.д.

Для каждого из этапов необходимо составить хронометражные карты и провести хронометраж рабочего времени для определения временных затрат на каждую из процедур. По каждой из операций определяем базовые факторы, влияющие на продолжительность ее проверки. Также следует отметить, что процесс проверки правоустанавливающих документов не зависит ни от каких факторов и имеет одинаковую продолжительность для всех организаций.

В дополнение к вышеизложенному следует отметить, что корреляция между приведенными факторами и временем выполнения той или иной операции различна для отдельных сотрудников, имеющих один и тот же класс и опыт работы, ввиду наличия различной степени глубины знаний в том или ином аспекте проверки.

Проведя хронометраж, находим время на осуществление каждой процедуры, осуществляемой при проведении аудиторской проверки юридического лица. Следует отметить, что данные значения отображают итоги хронометража простых процедур, имеющих незначительное количество учитываемых объектов и операций.

Найдем штучное время на процедуру простой аудиторской проверки юридического лица

$$T_{шт} = T_{оп} \left(1 + \frac{K}{100}\right),$$

где $T_{оп}$ — оперативное время, затрачиваемое на процедуру аудиторской проверки; K — сумма времени на подготовительно-заключительную работу, обслуживание рабочего места, отдых и личные потребности, %.

Ввиду того что время, необходимое аудитору на подготовительно-заключительную работу, одинаково для всех организаций и не зависит от оперативного времени, то вышеуказанная формула будет иметь следующий вид:

$$T_{шт} = T_{пз} + T_{оп} \left(1 + \frac{K_{об+отл}}{100}\right),$$

где $K_{об+отл}$ — сумма времени на обслуживание рабочего места, отдых и личные потребности, %.

Учитывая тот факт, что организации различны по величине, характеру осуществляемой деятельности и наличию тех или иных объектов учета, оперативное время на про-

цедуры аудиторской проверки будет складываться из сумм времени на проведение каждой из процедур, характерных для данной организации.

Также следует отметить, что перечень из восемнадцати основных процедур, приведенный выше, является максимальным, и в проверяемых организациях может отсутствовать необходимость на ту или иную процедуру аудиторской проверки и, как следствие, время на выполнение данной процедуры будет равняться нулю

$$T_{\text{оп}} = \sum_{i=1}^m T_i,$$

где T_i — время на выполнение определенной процедуры аудиторской проверки; m — количество процедур, характерное для данной организации.

Также следует отметить, что ввиду того что работа аудитора заключается в проверке организаций, каждая из которых имеет индивидуальный характер, то не представляется возможным определить время на проверку одной организации путем проведения нескольких хронометражных наблюдений. Ввиду этого при описании методики определения усредненного показателя времени на процедуру аудиторской проверки нами было определено время на выполнение простых процедур, имеющих по одному объекту учета и незначительному количеству операций, отображаемых по данным счетам бухгалтерского учета.

Процедура выполнения аудиторской проверки имеет ряд других особенностей, которые следует учитывать при нормировании труда.

Учитывая тот факт, что аудиторская проверка охватывает значительный промежуток времени (до одного года для осуществления деятельности предприятия) и при значительном объеме проверяемых данных, аудиторы не могут сплошным методом осуществить проверку организации.

Также не всегда имеет смысл проведение проверки сплошным методом, так как в организации могут быть идентичные или схожие объекты (операции) и достаточно детально проверить несколько из них, чтобы сделать вывод о правильности отображения операций по всей совокупности.

Следовательно, проверку данных объектов рекомендуется осуществлять выборочным методом.

В этой связи формула будет иметь следующий вид:

$$T_{\text{оп}} = \sum T_a \cdot n_a,$$

где T_a — время на выполнение простой процедуры аудиторской проверки; n — количество объектов (операций) выборки, необходимой для осуществления процедуры проверки; a — характерные процедуры налоговой проверки для данной организации.

Также следует обратить внимание на тот факт, что мы нашли время на выполнение простой процедуры, характеризующейся не только наличием одного объекта учета, но и простыми операциями, отображенными по данным счетам. Поэтому при определении времени на конкретную процедуру рекомендуется определять данное время с учетом сложности операций, отображаемых по данным счетам. Следовательно, следует провести ранжирование конкретных процедур на различные группы в зависимости от сложности отображенных операций по тем или иным счетам бухгалтерского учета. Исходя из вышеизложенного формула будет иметь следующий вид:

$$T_{\text{оп}} = \sum T_a \cdot n_a \cdot k,$$

где T_a — время на выполнение простой процедуры аудиторской проверки; n — количество объектов (операций) выборки, необходимой для осуществления процедуры проверки; a — характерные процедуры аудиторской проверки для данной организации; k — коэффициент сложности осуществления проверки, присвоенный определенной группе.

Используя данную методику, можно определить оптимальную численность любой аудиторской организации исходя из предполагаемого годового объема работ. Это приведет к уменьшению нагрузки на сотрудников, ускорению процедуры проверки организаций, увеличению качества проверки и т.д.

Данная методика нормирования также благоприятно скажется на организации труда аудиторов, так как научный подход к организации труда позволит сделать работу инспекторов более рациональной и производительной.

Следует отметить, что данная методика может применяться при разработке норм в любой аудиторской фирме.

Л и т е р а т у р а

1. Акулич, В.В. Анализ трудовых ресурсов / В.В. Акулич // Справочник экономиста. — 2004. — № 6 (12). — С. 15—19.
2. Генкин, Б.М. Организация, нормирование и оплата труда на промышленном предприятии: учеб. для вузов / Б.М. Генкин. — 4-е изд., изм. и доп. — М.: Норма, 2007. — 447 с.
3. Камоцкая, Е.Г. Использование и учет рабочего времени работников / Е.Г. Камоцкая // Кадровик. Управление персоналом. — 2005. — № 4. — С. 11—14.
4. Локтев, В.Г. Нормирование труда: направления развития / В.Г. Локтев // Белорус. экон. журн. — 2006. — № 2. — С. 101—110.
5. Фильев, В.И. Нормирование труда на современном предприятии: метод. пособие / В.И. Фильев. — М.: Бух. бюл., 1997. — 113 с.
6. Чернобривец, А.С. Анализ выполнения норм труда и состояния нормирования труда в организациях / А.С. Чернобривец // Труд и заработная плата. — 2007. — № 12. — С. 23—25.

Статья поступила в редакцию 03.01.2013 г.

О.Н. Лопачук

кандидат экономических наук, доцент

Л.И. Панкрутская

кандидат сельскохозяйственных наук, доцент

БГЭУ (Минск)

ОРГАНИЗАЦИЯ ОБРАЩЕНИЯ С ОТХОДАМИ ПОТРЕБЛЕНИЯ В КОНТЕКСТЕ РАСШИРЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ПРОИЗВОДИТЕЛЯ

В статье проанализирован правовой механизм управления отходами потребления на основе принципа расширенной ответственности производителей (РОП) в странах Европейского союза. На основе исследования национальной правовой базы представлены организационные модели РОП по сбору, обезвреживанию и (или) использованию отходов, образующихся после утраты потребительских свойств товаров и тары в Республике Беларусь. Выделены экономические критерии выбора организационного механизма обращения с отходами потребления для субъектов хозяйствования.