

---

## **РАСКРЫТИЕ СОДЕРЖАНИЯ РАСХОДОВ НА ОПЛАТУ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ ПЕРСОНАЛА**

---

**Вострикова Лилия Алексеевна,**

кандидат экономических наук, доцент кафедры экономического анализа и аудита Воронежского государственного университета; lav204@yandex.ru

**Чумаченко Любовь Владимировна,**

студентка экономического факультета Воронежского государственного университета; lav204@yandex.ru

В статье раскрывается содержание расходов на оплату труда и заработной платы персонала, рассматриваются основные направления анализа и предлагается авторская классификация расходов на персонал организации.

**Ключевые слова:** персонал, расходы, оплата труда, заработная плата.

Одним из важнейших элементов затрат на производство отечественных компаний являются расходы на оплату труда, которые в определенной мере характеризуют стоимость трудовых ресурсов. В соответствии с действующим российским законодательством расходы на оплату труда включаются в себестоимость продукции (работ, услуг), а также признаются расходами в целях налогообложения прибыли. Кроме того, эти расходы являются базой для исчисления страховых взносов. В себестоимость продукции расходы на оплату труда входят самостоятельной калькуляционной статьей «Заработная плата основная и дополнительная производственных рабочих», а также в состав комплексных статей, таких как «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственных расходы», «Коммерческие расходы», «Расходы на подготовку и освоение производства» и др.

Заработная плата работников представляет собой основной доход работника, который создается посредством выполнения им функций, обусловленных трудовым договором, источником формирования которого является себестоимость продукции (работ, услуг), и является базовой составляющей совокупного вознаграждения персонала.

Таким образом, заработная плата является одновременно расходом организации и доходом работника, что, безусловно, порождает конфликт интересов субъектов трудового права, напряженность которого регулируется направленностью на достижение общих целей.

Между расходами на оплату труда и заработной платой работников

существует, безусловно, тесная взаимосвязь, но в то же время они являются обособленными объектами бухгалтерского учета и экономического анализа. Можно констатировать различия в экономической сущности расходов на оплату труда и заработной платы персонала по ряду классификационных признаков. В табл. 1 мы разграничили их содержание на основе разработанных нами классификационных особенностей.

Качество экономического анализа зависит от установления взаимосвязанных направлений аналитических процедур, протекающих в определенной последовательности. Анализа формирования и расходования средств на оплату труда и анализ заработной платы преследует различные цели, которые формируют определенные направления аналитических процедур.

Состав расходов на оплату труда, учитываемых для целей налогообложения, установлен ст. 255 НК РФ в соответствии с нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами, состоит из 25 пунктов, которые могут быть отнесены в одну из пяти групп, обозначенных указанной главой:

- любые начисления работникам в денежной и/или натуральной формах; стимулирующие начисления и надбавки;
- компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда;
- премии и единовременные поощрительные начисления;
- расходы, связанные с содержанием работников.

Перечень расходов на оплату труда для целей налогообложения является открытым, что подтверждает п. 25 ст. 255: другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором и (или) коллективным договором. Фактически каждое предприятие, предусмотрев в индивидуальном трудовом договоре или коллективном договоре особые условия оплаты труда персонала, какие-либо специальные выплаты, имеет возможность уменьшить свою налогооблагаемую прибыль.

Статья 255 НК РФ определяет расходы на оплату труда, уменьшающие полученные доходы организации в целях налогообложения прибыли. Источником возмещения таких расходов является себестоимость продукции.

Определение категории «расходы» с точки зрения бухгалтерского учета представлено ПБУ 10/99 «Расходы организации»; это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества.

При определении правомерности списания на себестоимость строительно-монтажных работ того или иного вида выплат необходимо руководствоваться требованиями трудового законодательства, коллективных и индивидуальных трудовых договоров. В строительном производстве имеются некоторые особенности в бухгалтерском учете расходов на оплату труда. Так, по статье «Расходы на оплату труда рабочих» отражаются все расходы по оплате

труда производственных рабочих (включая рабочих, не состоящих в штате) и линейного персонала при его включении в состав работников, занятых непосредственно на строительных работах, исчисленные по принятым в строительной организации системам и формам оплаты труда.

Таблица 1

Экономическое содержание расходов на оплату труда и заработной платы персонала организации

Классификационные признаки	Расходы на оплату труда работников	Заработная плата персонала персонала
По связи с субъектом трудовых отношений	Расходы работодателя	Совокупный трудовой доход работник
По отношению к себестоимости продукции	Формируют себестоимость продукции	Себестоимость продукции является источником формирования заработной платы
По влиянию налоговой нагрузки	Увеличивается на сумму страховых взносов и взносов на обязательное страхование от несчастных случаев	Уменьшается на сумму налога на добавленную стоимость
По степени совокупности с другими показателями	Один из видов расходов на персонал	Один из видов вознаграждения персонала
По взаимодействию с прибылью организации	Уменьшает налог на прибыль организации	Может уменьшать чистую прибыль организации по решению общего собрания организации
По отношению к формированию налогооблагаемой базы	Участвует в расчете налогооблагаемой прибыли организации, страховых взносов	Участвует в формировании налогооблагаемой базы по налогу на доходы физических лиц
По степени конфиденциальности и доступности информации	Раскрываются в публичной финансовой отчетности	Индивидуальная заработная плата работника является коммерческой тайной
Распределение по видам	Расходы по обычным видам деятельности; прочие расходы	Основная заработная плата, социальные выплаты, премии и стимулирующие выплаты
По отражению начислений на счета бухгалтерского учета	Начисление расходов отражается по дебету счетов затрат и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты с органами социального страхования и обеспечения».	Начисление обязательств организации перед персоналом по заработной плате отражается по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»; начисление НДФЛ по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»
По способу отражения на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Отражение хозяйственных операций происходит только по кредиту счета	Отражение хозяйственных операций происходит по дебету и кредиту счета (удержание НДФЛ и др.; суммы заработной платы к выплате)

При согласовании цен на строительную продукцию затраты по оплате труда включаются в состав затрат по статьям «Расходы на оплату труда рабочих», «Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов», а также «Накладные расходы».

Затраты по статье «Расходы на оплату труда рабочих» определяются исходя из проектной потребности в затратах труда рабочих основного

производства, тарифов, ставок, поощрительных выплат в соответствии с принятой в организации системой оплаты труда, гарантированных законодательством минимума заработной платы, льгот и компенсаций, финансовых возможностей организации, а также других действующих норм и законодательных актов по вопросам труда и заработной платы.

Согласно действующему законодательству, установление размеров тарифных ставок и окладов, форм и систем оплаты труда – это право организаций, что и указывается в коллективных договорах. При оплате труда физических лиц используется тарифная или бестарифная система оплаты труда.

Тарифная система представляет собой совокупность нормативных документов (материалов), при помощи которых дифференцируется оплата труда в зависимости от сложности и условий работы, степени квалификации, качества труда работника и других факторов. В строительстве применяются две формы тарифной оплаты труда – повременная и сдельная.

При повременной оплате труда заработная плата рабочего или служащего определяется в соответствии с его квалификацией и количеством отработанного рабочего времени. Сфера распространения повременной оплаты труда – руководящий и административно-хозяйственный персонал, дежурный персонал (слесари, сантехники, электрики), рабочие на ремонте и обслуживании машин.

Работникам, переведенным на повременную оплату труда, в зависимости от присвоенного им разряда устанавливается должностной оклад (руководители, служащие, технические исполнители) или тарифная ставка (рабочие).

Нормативное определение заработной платы представлено Трудовым кодексом РФ (ст. 129): «Заработная плата (оплата труда работника) – вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты)». Данное определение объединяет в одно целое несколько выплат, которые являются вознаграждением за труд.

Д.А. Ендовицкий аргументировал разграничение понятий «оплата труда», «заработная плата» и «вознаграждение персонала». По мнению ученого, «заработная плата – форма текущего вознаграждения наемных работников за отработанное время и результаты труда, величина которой гарантирует социальную защищенность работников и членов их семей и формируется под воздействием, объективных и субъективных факторов». Заработная

плата является составной частью общего вознаграждения персонала, также связанного с трудовой деятельностью, как и заработная плата, но отличается от нее количественными, качественными и временными параметрами [2].

Считаем, что понятие «оплата труда» связано с процессом погашения обязательств перед персоналом, подтверждением тому является и название счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Термин «оплата труда» является показателем того, за что работодатель платит (производит оплату) персоналу: за выполненную работу, за отработанное время, оплата отпусков и др.

Расходы работодателя в части оплаты труда, источником формирования которой является себестоимость продукции, работ и услуг, соответствуют видам доходов работника, которые в совокупности с выплатами из прибыли и социальными льготами, формируют систему вознаграждения персонала.

Ст. 135 ТК РФ «Установление заработной платы» выделяет три системы оплаты труда:

- собственно систему оплаты труда, включающую размеры тарифных ставок, окладов (должностных окладов), доплат и надбавок компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных;
- системы доплат и надбавок стимулирующего характера;
- системы премирования.

Основным элементом в системе вознаграждения для большинства работников является базовая заработная плата. Она представляет собой стабильный и гарантированный доход, который уменьшается на сумму начисленного налога на доходы физических лиц, формируется на основе тарифно-окладной системы, зависит от уровня образования, квалификации и опыта работника и отражается в трудовом договоре (контракте). Установление величины заработной платы отдельного работника должно производиться с учетом следующих факторов: установленного минимального размера оплаты труда, состояния рынка труда, финансовых возможностей организации и соответствия качественных характеристик работников целям организации. В соответствии со статьей 132 ТК РФ зарплата должна устанавливаться по объективным критериям, одинаковым для всех работников, быть равной при равных должностях, квалификации, опыте, результатах труда. Данная статья не исключает целесообразности дифференциации различных категорий работников по уровню заработной платы, направленной на достижение тактической цели компании – получения стабильного дохода и максимального уровня прибыли. Элементами заработной платы являются выплаты компенсационного и стимулирующего характера (ст. 129 ТК РФ). Эти выплаты способствуют более полной оценке особенностей труда с учетом его интенсивности, сложности, условий, важности и срочности выполняемой работы.

Элементами системы вознаграждения являются социальные гарантии, предоставляемые персоналу в соответствии с Российским законодательством: оплачиваемый отпуск за отработанное время; оплачиваемый отпуск

на учебу; оплачиваемый отпуск по болезни; оплачиваемый отпуск по беременности и родам; страхование жизни; отчисления в пенсионный фонд; выплаты гарантированных пособий.

Поддержание высокопроизводительного и качественного труда, обеспечение выполнения персоналом приоритетных задач требует перманентного стимулирования в виде премий, предусмотренных системой оплаты труда.

Все большую актуальность как части совокупного дохода работников организации, повышающего их трудовую активность и приверженность организации, приобретают социальные выплаты и льготы (социальный пакет), не связанные с количеством и качеством труда и предоставляемые персоналу за факт работы в данной организации. В целях привлечения и удержания нужных квалифицированных работников организации разрабатывают гибкие планы по льготам и выплатам. Суть последних заключается в возможности индивидуального выбора предпочтений из предложенных видов, что усиливает их стимулирующий эффект. Социальный пакет может быть представлен такими выплатами и льготами как целевые беспроцентные ссуды; оплата образования детей работников; оплата стоимости снимаемого жилья; оплата телефонных переговоров; оплата стажировок и курсов повышения квалификации; оплата спортивно-оздоровительных услуг; компенсации за проезд к месту работы и обратно; приобретение путевок для отдыха и лечения работников и членов их семей; полностью или частично оплачиваемые организацией обеды и др.

Одним из видов выплат является материальная поддержка работников в случаях, связанных с возникшими чрезвычайными обстоятельствами, в виде единовременных выплат материальной помощи: оплата лечения, стоимости утраченного имущества, смерть сотрудника или близких родственников и др.

Развитие рыночных отношений способствует формированию новых форм вознаграждения персонала организации, таких как систем распределения прибыли и вознаграждений в виде части акционерного капитала. Система распределения прибыли и участия в капитале в форме предоставления акций или опционов на их приобретение формирует общность интересов в достижении конечных финансовых результатов, рост заинтересованности персонала в положительной динамике курса акций.

Следует отметить, что вознаграждение персонала, формирование новых, альтернативных форм и видов представляет собой один из самых значительных аспектов в управлении персоналом. В современных условиях глобальной конкуренции вознаграждению принадлежит исключительно важная роль в привлечении, мотивировании и сохранении необходимых (ключевых) сотрудников организации. В то же время существующие «пробелы» в трудовом законодательстве искушают работодателей снизить уровень оплаты труда. Другим негативным моментом в организации оплаты труда является значительная, а порой колоссальная разрывность

в уровнях вознаграждения персонала, что, безусловно, способствует развитию социальной напряженности в обществе. К таким недочетам в трудовом законодательстве следует отнести, прежде всего, заниженный уровень минимального размера оплаты труда, который на протяжении уже более двадцати лет не может догнать минимальный прожиточный минимум. При этом максимальная величина оплаты труда законодательно не устанавливается, что, в общем-то, правильно, но при этом необходимо законодательно устанавливать социальные показатели соотношения минимального и максимального уровня оплаты труда.

Поэтому актуальность анализа вознаграждения персонала представляется очевидной как на теоретическом уровне, так и в работе. Не менее актуальными являются вопросы оплаты труда, оценка целесообразности и продуктивности использования средств на оплату труда и рациональная их экономия.

В табл. 2 в соответствии с целями анализа нами сгруппированы направления анализа расходов организации на оплату труда и анализа заработной платы персонала организации, отражающие специфику аналитически процедур.

Отметим, что абсолютный перерасход фонда заработной платы не влечет за собой удорожание себестоимости, если процент сверхпланового роста объема продукции выше, чем рост фонда оплаты труда, так как при этом расходы на рубль продукции снижаются по сравнению с плановым уровнем.

Перевыполнение плана по объему выпуска продукции должно обязательно сопровождаться относительной экономией фонда заработной платы и сверхплановым снижением себестоимости потому, что при этом возрастают только выплаты сдельщикам и премии, а повременная заработная плата не меняется. Чем больше удельный вес повременной оплаты труда в общем фонде зарплаты, тем больше (при прочих равных условиях) и достигаемая экономия.

В тоже время следует признать, что заработная плата является элементом двух сложных и самостоятельных систем: системы «Расходы на персонал» и системы «Вознаграждения персонала», которые, в свою очередь, входят в систему «Затраты на персонал». Затраты на персонал объединяют все издержки организации, связанные с трудовым (человеческим) потенциалом организации, сформированные как за счет себестоимости, так и за счет прибыли.

А.Я. Кибанов предлагает следующее определение: «Расходы на персонал – это общепризнанный для стран с рыночной экономикой интегральный показатель, который включает в себя все расходы, связанные с функционированием человеческих ресурсов в организации: затраты на заработную плату; выплаты работодателя по различным видам социального страхования; расходы организации на различного рода социальные выплаты и льготы («заводская пенсия», дотации на оплату жилья, оплата транспорта,

оказание единовременной помощи и т.п.); на содержание социальной инфраструктуры; затраты на содержание социальных служб, на обучение и повышение квалификации персонала, на выплату дивидендов и покупку льготных акций» [3].

Таблица 2

Раскрытие целей и основных направления анализа расходов на оплату труда и заработной платы персонала

Цель анализа	
Анализ расходов на оплату труда имеет целью установить резервы снижения себестоимости продукции за счет экономии фонда оплаты труда	Цель анализа заработной платы состоит в оценке адекватности уровня вознаграждения затратам труда персонала организации
Основные направления анализа	
расходов на оплату труда	заработной платы
Анализ состава и структуры фонда платы	Анализ состава и структуры выплат работникам из фонда заработной платы
Анализ выполнение плана по фонду оплаты труда	Анализ средней заработной платы
Анализ прямых и накладных расходов на оплату труда	Анализ соотношения темпов роста средней заработной платы и средней выработки
Анализ затрат на оплату труда в управленческих и коммерческих расходах	Анализ соотношения темпов роста рентабельности персонала и темпов роста средней заработной платы
Анализ фонда заработной платы в себестоимости продукции	Анализ уровня заработной платы в общей величине вознаграждения персонала
Анализ отклонений от плана среднего уровня расходов на оплату труда: - обоснованные: сверхплановое перевыполнение норм выработки, повышение или снижение удельного веса более высокооплачиваемых работников при неукомплектованности работниками и др.; - необоснованные: неправильная тарификация работ, непроизводительные выплаты и др.	Анализ обоснования роста заработной платы - ростом производительности труда; - снижением зарплатоёмкости (ростом зарплатоотдачи) продукции; - финансово-экономическими показателями хозяйственной деятельности
Анализ непроизводительных расходов на отплату труда	Сравнительный анализ средней заработной платы организации с предприятиями-конкурентами.
Анализ рентабельности фонда оплаты труда	Анализ рентабельности фонда заработной платы
Анализ оплатоемкости (оплатоотдачи) продукции	Анализ динамики фонда заработной платы и численности персонала
Анализ соотношения темпов роста фонда оплаты труда и темпов роста себестоимости продукции	Оценка соответствия роста среднего заработка организации индексу роста цен на потребительские товары и услуги
Анализ абсолютной и относительной экономии по фонду заработной платы	Анализ влияния средней заработной платы на производительность труда и эффективность использования производственного потенциала организации
Анализ влияния фонда заработной платы персонала на себестоимость продукции	Анализ уровня фонда заработной платы в общей величине вознаграждения персонала
Комплексная оценка расходов на оплату труда	Анализ средней заработной платы по категориям персонала, структурным подразделениям, профессиям и видам работ
Анализ рациональности и экономичности использования расходов на оплату труда	Анализ соотношения основной и дополнительной заработной платы
Анализ резервов экономии зарплат как факторов снижения себестоимости продукции	Анализ соотношения базовой части заработной платы в общей величине фонда заработной платы
Анализ экономии фонда оплаты труда за счет снижения трудоемкости производства	Анализ среднечасовой и среднедневной заработной платы
Факторный анализ расходов на оплату труда	Факторный анализ фонда заработной платы персонала организации
Анализ расходов на оплату труда в общей величине расходов на персонал	Анализ фонда заработной плате в общей величине расходов на персонал

Большой интерес в научном мире вызывает оценка человеческого капитала, возможности бухгалтерского учета, его стоимости и ее влияния на рыночную стоимость организации. За последнее время выработано множество подходов в этом направлении, однако единого, аргументированного и прозрачного с точки зрения расчета показателя, к сожалению, не обретоно. По сути дела, «человеческий капитал» как категория социально-трудовых отношений представляет собой развитие категории «рабочая сила» (способность к труду), которое [развитие] обусловлено совершенствованием производительных сил и производственных отношений, осознанием первостепенной роли человека, его интеллектуальных возможностей и профессиональных навыков в бизнес-процессах. Увеличение расходов на персонал связано, прежде всего, с развитием бизнеса, и на этой основе с повышением благосостояния не только собственника, но и персонала, который по праву воспринимается сегодня одним из соучастников бизнеса. Поэтому вложения в персонал следует воспринимать как активы, которые должны принести в будущем доходы. А доходы наступают, как известно, после понесенных расходов, грамотно и обоснованно произведенных.

Считаем, что структура (состав) и объем расходов на персонал зависит от ряда факторов, основными из которых являются:

- социальная ответственность бизнеса (уровень корпоративной культуры);
- стремление к конкурентным преимуществам на рынке труда с целью привлечения и удержания лучших работников, сотрудничество которых с организацией способно эффективно реализовать ее текущие и стратегические цели.

Считаем, что все многообразие расходов следует распределить по степени соответствия материальным и образовательным потребностям персонала на два уровня – расходы целевого уровня и расходы административного уровня, в которых должно найти отражение все многообразие частных показателей, характеризующих совокупные расходы (издержки) на персонал. Такое разделение, на наш взгляд, будет весьма востребованным для проведения аналитических исследований.

По нашему мнению, расходы на персонал организации целевого уровня представляют собой сложную структуру разовых и постоянных, единичных и комплексных инвестиций в персонал, направленных на повышение его финансового благосостояния, развитие интеллектуального уровня, профессиональной и деловой активности, формирующие в совокупности рыночную стоимость персонала, как базовой составляющей стоимости капитала организации.

Административный уровень расходов – это расходы на содержание структурных подразделений, функции которых сориентированы на обслуживание персонала, реализации его прав и обязанностей на данном предприятии, создание условий безопасного труда и социальной

защищенности.

Целевые расходы включают:

- прямые расходы – заработная плата и другие выплаты из всех источников – это расходы, которые повышают финансовые доходы работника (расходы на вознаграждение персонала);

- опосредованные расходы – на обучение (переобучение) и повышение уровня квалификации – способствуют профессиональному росту и, как следствие, росту заработной платы;

- тематические расходы – на обеспечение нормальных условий труда (оборудование комнаты отдыха, душевых кабин и т.п.) содержание столовой медицинского обслуживания, обеспечение специальной одеждой, содержание раздевалок, установок с питьевой водой и др.;

- расходы (потери), инициированные беспроцентными займами персоналу на строительство жилья, лечение и пр.

Административные расходы:

- расходы на содержание отдела кадров, службы психологической поддержки, юридической службы, расходы на оплату труда бухгалтера по заработной плате, специалиста по труду и заработной плате и др.;

- организационные расходы – расходы по найму персонала, расходы, вызванные увольнением работников.

Группировка расходов по названным признакам позволит разработать систему показателей, характеризующих различные варианты структуры расходов на персонал, что даст возможность установить их взаимосвязь с показателями финансово-хозяйственной деятельности организации, установить целесообразность роста (снижения) одних и повышения доли других более актуальных расходов.

#### **Список источников**

1. Трудовой кодекс РФ // СПС Консультант плюс.
2. Ендовицкий, Д.А. Вознаграждение персонала: регулирование, учет и отчетность, экономический анализ: учеб пособие [текст] / Д.А. Ендовицкий, Л.А. Вострикова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 303 с.
3. Экономика и социология труда: Учебник [текст] / Под ред. д.э.н., проф. А.Я. Кибанова. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 584 с.

---

## **DISCLOSURE OF THE MAINTENANCE OF EXPENSES ON COMPENSATION AND PERSONNEL SALARY**

---

**Vostrikova Liliya Alekseyevna,**

Ph. D. of Economy, Associate Professor of the Chair of Economic Analyses and Audit of Voronezh State University; lav204@yandex.ru

**Chumachenko Lyubov Vladimirovna,**

Student of Economic Faculty of Voronezh State University;  
lav204@yandex.ru

The article reveals the maintenance of expenses on compensation and personnel salary, the main lines of analysis and the author's classification of personnel costs of the organization.

**Keywords:** personnel costs, salaries and wages.