
ФОРМАТ ВНУТРЕННЕЙ ОТЧЕТНОСТИ О СТОИМОСТИ ТРУДОВЫХ РЕСУРСОВ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Купрюшина Ольга Михайловна, канд. экон. наук, проф.

Щербакова Надежда Филипповна, канд. экон. наук, проф.

Воронежский государственный университет, Университетская пл., 1, Воронеж, Россия, 394006; e-mail: kupryushina@econ.vsu.ru

Цель: статья направлена на раскрытие проблем оценки стоимости человеческих ресурсов с позиции бухгалтерского подхода. Здесь раскрывается не только вариант денежной оценки трудовых ресурсов для включения ее во внутреннюю отчетность организации, но и шаблон внутренней отчетности как таковой. Кроме того, затрагиваются аспекты модификации бухгалтерских записей по счетам учета начисления оплаты труда и иных вознаграждений. *Обсуждение:* для решения обозначенной проблематики авторами проводится критический обзор существующих подходов к оценке стоимости человеческих ресурсов и выдвигается самостоятельная позиция. Предлагается вариант наполнения статей во внутренний формат отчетности о стоимости трудовых ресурсов, который совмещает позиции бухгалтерского и кадрового учета. Завершает логику рассуждений необходимость применения дополнительных бухгалтерских счетов для отражения показателей, формирующих сведения о начислении основной и дополнительной заработной платы, материального стимулирования. *Результаты:* авторами разработана форма внутреннего отчета о стоимости трудовых ресурсов организации, которая способствует не только оптимизации принятия управленческих решений, но и в концентрированном виде наблюдать затраты, связанные не только с оплатой труда и выплатами налогов и страховых взносов, а также расходы на содержание и обслуживание кадров. Предлагается введение управленческих счетов для отражения учета затрат на оплату труда и содержание персонала, бухгалтерские записи по счетам и внутренний учетный регистр, позволяющий получать сводную информацию бухгалтерского и налогового учета.

Ключевые слова: стоимость трудовых ресурсов, внутренняя отчетность о стоимости трудовых ресурсов, учет вознаграждения персонала.

DOI: 10.17308/meps.2021.5/2600

Введение

В настоящее время вопросы учета расчетов с персоналом по оплате труда в наибольшей степени обсуждаются с точки зрения практической бухгалтерии, чем методологии учета. Это вполне оправдано, так как постоянное реформирование системы расчета среднего заработка, начислений различных пособий и выплат и т.п. прежде всего касаются расчетного аспекта деятельности бухгалтера и непосредственно не влияют на порядок отражения тех или иных видов выплат в регистрах синтетического и аналитического учета и в формах бухгалтерской отчетности. Между тем теоретические исследования в области определения содержания понятий «заработная плата», «оплата труда», «вознаграждения персоналу», «расчеты по оплате труда», «расчеты с персоналом» и др. позволяют небезосновательно утверждать, что содержание такого участка учета, как учет труда и его оплаты, далеко не исчерпывается сугубо бухгалтерскими операциями и включает также вопросы кадрового учета, управления трудовыми ресурсами и др., заниматься которыми на практике зачастую приходится именно работникам бухгалтерских служб. Специфичность учета труда и его оплаты на практике подтверждается надлежащим структурированием бухгалтерских служб, использованием отдельных учетных программ (например, программа «Зарплата и управление персоналом» в рамках пакета 1С-Бухгалтерия), необходимостью подготовки и сдачи специфических форм отчетности в налоговые органы, Пенсионный фонд, Фонд социального страхования.

В этой связи небезосновательным представляется утверждение, что к отдельному объекту бухгалтерского учета следует относить именно учет труда и его оплаты, а не учет расчетов с персоналом. Далее, если исходить из того, что бухгалтерский учет предполагает обязательную стоимостную оценку объектов, то возникает вопрос – как оценить показатель трудовых ресурсов организации и нужно ли это делать? Однозначно полагаем, что нужно, поскольку в современных социально-экономических условиях значимость оценки деятельности кадрового потенциала организации переоценить трудно. Но при этом до сих пор в составе традиционных балансовых показателей строка «стоимость трудовых ресурсов» отсутствует. Безусловно, правомерность представления показателя трудовых ресурсов в составе активов регламентированной бухгалтерской отчетности вызывает сомнения, так как противоречит определению актива, критериям его признания и допущению имущественной обособленности. Иными словами, как на балансе организации можно отражать то, что не принадлежит ей на праве собственности?

Но, с другой стороны, если речь идет о публикуемой финансовой отчетности или о внутренних управленческих отчетах организации, то стоимостная оценка трудовых ресурсов необходима для экономического блага самой же организации.

Методология исследования

На сегодняшний день имеются исследования различных ученых, на-

правленные на разработку способов исчисления величины человеческих ресурсов для включения их в актив баланса организации.

В частности, проблемам оценки трудовых ресурсов были посвящены работы отечественных экономистов второй половины XX века. В них делается акцент на то, что трудовые ресурсы принципиально отличаются от других видов ресурсов организации по причине воздействия социальных факторов: сама активность труда, его качество и результаты зависят от его оценки, в то время как качество других ресурсов в принципе от их оценки не зависит. При этом измерение затрат труда сопряжено с осложнениями, вытекающими из различных условий труда, квалификации работников и прочих различий в использовании трудовых ресурсов. К тому же экономическая оценка трудовых ресурсов не исчерпывается только лишь заработной платой работников. В нее должны входить и затраты на подготовку кадров, и дефицитность определенных специалистов, и географические особенности выполнения трудовых обязанностей и иные факторы, непосредственно оценить которые в денежном выражении зачастую невозможно [59, 89].

Зарубежными экономистами предлагается два принципиально разных подхода к денежной оценке трудовых ресурсов: индивидуальный и коллективный. Индивидуальный подход предполагает, что измеряется ценность каждого отдельного работника как ожидаемый доход организации от его работы на основании таких факторов, как производительность труда, перемещаемость, возможность продвижения по службе, продолжительность работы в организации. Разработчики коллективного подхода исходят из того, что трудовые ресурсы представляют собой единый коллектив, который должен быть оценен в комплексе. При этом стоимость коллектива обусловлена такими факторами, как организационная структура, методы руководства, квалификация, навыки и поведение сотрудников, моральный климат в коллективе, производительность труда, рост объемов деятельности и др.

Практическая реализация названных подходов привела к разработке нескольких способов денежной оценки трудовых ресурсов: историческая цена, цена возмещения, возможная себестоимость, компенсационная модель, ожидаемая зарплата.

Метод исторической цены предполагает, что трудовые ресурсы оцениваются как сумма всех фактических затрат на кадровый состав организации. Этот способ оценки наиболее понятен с точки зрения бухгалтерского учета, но его существенным недостатком является несоответствие учетной стоимости трудовых ресурсов их реальной рыночной стоимости. Кроме того, историческая оценка, по нашему мнению, не учитывает влияния многих факторов, затраты на которые напрямую не подтверждены документально.

Цена возмещения означает, что замена работника приведет к возникновению дополнительных затрат и, как следствие, стоимость трудовых ресурсов должна определяться с учетом этих затрат. Указанный способ более объективен по сравнению с исторической ценой, однако величина дополни-

тельных затрат на замену работника вряд ли подлежит точному измерению. Кроме того, ситуация на рынке труда в части избыточных на нем профессий зачастую приводит к тому, что замена работника приводит к снижению стоимости рабочей силы.

Метод оценки трудовых ресурсов по возможной себестоимости означает, что каждому сотруднику присваивается та стоимость, за которую начальство готово было бы его «приобрести». Суммарная стоимость составляет общую оценку трудовых ресурсов организации. По нашему мнению, применение этого метода в российской практике учета и управления невозможно, т.к. отечественные работодатели далеко не всегда внутренне готовы объективно оценивать ценность сотрудников и, как следствие, оценка трудовых ресурсов по методу возможной себестоимости будет существенно занижена.

Методы компенсационной модели и ожидаемой заработной платы предполагают построение математических моделей, что уже изначально характеризует их субъективизм, как минимум исходя из того, что для получения достоверных результатов необходимо выполнение заданных условий, а организации в большинстве своем функционируют в условиях экономической неопределенности.

Какими бы недостатками ни обладали охарактеризованные методы, экономисты единодушны в том, что отражение показателя стоимости трудовых ресурсов в качестве актива способно существенно повлиять на оценку экономической эффективности работы организации, в частности, возрастут важнейшие показатели ликвидности и платежеспособности, увеличится уровень финансовой независимости.

В связи с этим, придерживаясь в наибольшей степени бухгалтерского подхода к оценке трудовых ресурсов организации, считаем наиболее практически значимым метод оценки по исторической цене, который был положен нами в основу разработки формы отчета о стоимости трудовых ресурсов организации (табл. 1).

Таблица 1

Форма отчета о стоимости трудовых ресурсов организации

Показатель стоимости трудовых ресурсов	На начало периода	На конец периода
1. Оплата труда всего и в т.ч.: – основная заработная плата; – дополнительная заработная плата; – надбавки; – премии; – материальная помощь; – прочие доплаты.		

Показатель стоимости трудовых ресурсов	На начало периода	На конец периода
2. Выплаты налогов и страховых взносов всего и в т.ч.: – НДФЛ; – страховые взносы на обязательное пенсионное страхование; – страховые взносы на обязательное медицинское страхование; – страховые взносы по временной нетрудоспособности и в связи с материнством; – страховые взносы на страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний.		
3. Расходы на содержание и обслуживание кадров, не связанные с вознаграждением персонала, всего и в т.ч.: – расходы на подготовку и переподготовку кадров; – расходы на аттестацию работников; – расходы на охрану труда и технику безопасности; – расходы по улучшению условий труда; – прочие аналогичные расходы		
Итого стоимость трудовых ресурсов		

Как свидетельствует содержание таблицы 1, совокупную стоимость трудовых ресурсов предлагается рассчитывать в разрезе как минимум трех групп показателей: оплата труда, выплаты налогов и страховых взносов, расходы на содержание и обслуживание кадров, не связанные с вознаграждением персонала. Перечень указанных расходов является открытым, т.е. организация вправе его самостоятельно расширять, исходя из собственного профессионального суждения. Включение в стоимость трудовых ресурсов показателей выплаченных налогов и страховых взносов, по нашему мнению, необходимо, поскольку налоговое бремя растет пропорционально оплате труда работников и в определенной мере является свидетельством их социальной защищенности.

Рассуждая далее о сущности трудовых ресурсов и проблемах их оценки, нельзя не затронуть вопрос правомерности их включения в предметную область различных видов учета. Так, мы полагаем, что трактовать трудовые ресурсы как отдельный объект бухгалтерского финансового учета и налогового учета на сегодняшний день неправомерно, поскольку финансовая и налоговая отчетность относится к регламентированной. Поэтому для финансового и налогового учета объектом остаются расчеты по оплате труда.

Однако для управленческого учета и внутренней отчетности показатель стоимости трудовых ресурсов представляет объективную ценность и его игнорирование, по нашему мнению, приводит к существенному занижению активов организации, что в большинстве случаев отрицательно сказывается на ее деловой репутации. В связи с этим полагаем, что ре-

комендованную и представленную в таблице 1 форму Отчета о стоимости трудовых ресурсов необходимо использовать в рамках системы управления трудовыми ресурсами.

Заметим также, что действующий порядок бухгалтерского учета оплаты труда не в полной мере пригоден для формирования структуры затрат на оплату труда и калькулирования стоимости трудовых ресурсов организации, поскольку должен отражать не только величину заработной платы работников, но и другие показатели соблюдения их личных интересов, в частности, показатели их материального стимулирования и формирования социального пакета. Однако критическая оценка действующей системы учета труда и его оплаты показывает, что вопросы классического учета охватывают только показатели, формирующие начисления по основной и дополнительной заработной плате, и практически не затрагивают иные показатели материального стимулирования работников, что, в свою очередь, занижает информационную значимость бухгалтерского учета для проведения анализа трудовых ресурсов и объективной оценки их эффективности.

В целях решения названной проблемы нами представляется необходимым для учета начисления оплаты труда и иных вознаграждений персонала использовать как минимум три отражающих бухгалтерских счета:

31 – Затраты на оплату труда;

32 – Дополнительные затраты на стимулирование работников;

33 – Затраты на формирование соцпакета работников.

В результате на счете 31 «Затраты на оплату труда» предлагается учитывать только затраты по оплате труда, которые по своему содержанию являются пусть и важнейшим, но далеко не единственным элементом системы вознаграждений персонала. При необходимости этот счет можно детализировать по следующим субсчетам:

31/1 – Затраты по основной заработной плате;

31/2 – Затраты по дополнительной заработной плате;

31/3 – Должностные надбавки;

31/4 – Премии, не носящие стимулирующего характера (поощрительные премии);

31/5 – Прочие затраты на оплату труда.

Иными словами, дебетовые обороты счета 31 «Затраты на оплату труда» в корреспонденции со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» позволят наглядно сформировать структуру показателя затрат на оплату труда в рамках сформированного в организации Положения по оплате труда. При этом, как уже было замечено ранее, на указанном счете предлагается учитывать только так называемые гарантированные элементы вознаграждения персонала, независимо от эффективности его работы.

В свою очередь, на счете 32 «Дополнительные затраты на стимулирование работников» предлагается учитывать такие виды выплат и вознагра-

граждений, которые не гарантированы работнику Положением по оплате труда и причитаются к получению только при достижении им определенных результатов деятельности. В частности, это могут быть премии за выполнение или перевыполнение норм выработки, за увеличение объемов продаж и иные достижения в труде, а не просто сугубо поощрительные выплаты к праздничным дням, юбилейным датам или по итогам квартала или года. Также на указанном счете правомерно учитывать премии за рост профессионального уровня работника – повышение его квалификации, профессионального мастерства, знание иностранных языков и др.

Наконец, на счете 33 «Затраты на формирование соцпакета работников» предлагается учитывать расходы работодателя на формирование соцпакета работников. Этот счет мы рекомендуем детализировать по следующим субсчетам:

33/1 – Затраты по оплате проживания работников;

33/2 – Затраты по оплате проезда работников;

33/3 – Затраты по оплате питания работников;

33/4 – Затраты по оплате спортивных занятий и отдыха работников;

33/5 – Затраты по оплате туристических и экскурсионных поездок работников;

33/6 – Затраты по медицинскому обслуживанию и лечению работников;

33/7 – Прочие затраты по формированию соцпакета работников.

В отличие от счетов 31 «Затраты на оплату труда» и 32 «Дополнительные затраты на стимулирование работников», счет 33 «Затраты на формирование соцпакета работников» может корреспондировать не только со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», но и с другими счетами, в частности, 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Заключение

Списание затрат на оплату труда и формирование соцпакета работников должно производиться по итогам каждого месяца с кредита счетов 30, 31 и 32 в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и др. В результате предложенные нами счета 31, 32 и 33 сальдо иметь не будут и, соответственно, не повлияют на искажения показателей бухгалтерского баланса. Однако обороты этих счетов будут отражать важную информацию об отражении в бухгалтерском учете экономического субъекта не только затрат на оплату труда, но и дополнительных расходов организации на свой персонал, непосредственно не связанных с показателем оплаты труда, что, по нашему мнению, усиливает контрольно-аналитические функции учета и позволяет по-иному интерпретировать результаты анализа эффективности трудовых ресурсов.

Данные предложенных счетов 31, 32, 33 считаем целесообразным представлять в виде ведомости, рекомендованный формат которой представлен в таблице 2.

Таблица 2

Ведомость учета затрат на оплату труда и содержание персонала

Счет, субсчет, статья аналитического учета	С кредита счетов					Итого
	69	70	73	76	Др.	
Счет 31 «Затраты на оплату труда», всего и в т.ч.: – затраты по основной заработной плате; – затраты по дополнительной заработной плате; – должностные надбавки; – премии, не носящие стимулирующий характер; – прочие затраты на оплату труда						
Счет 32 «Дополнительные затраты на стимулирование работников», всего и в т.ч.: – премии стимулирующего характера; – стимулирующие надбавки; – прочие стимулирующие выплаты						
Счет 33 «Затраты на формирование соцпакета работников», всего и в т.ч.: – затраты по оплате проживания работников; – затраты по оплате проезда работников к месту работы; – затраты по оплате питания работников; – затраты по оплате спортивных занятий и отдыха работников; – затраты по медицинскому обслуживанию работников; – затраты по оплате туристических и экскурсионных поездок работников; – прочие затраты по формированию соцпакета работников						
Всего по счетам 31 32, 33						

Как видно из таблицы 2, подведение общих итогов по дебетовым оборотам счетов 31, 32 и 33 позволит заинтересованным пользователям получить информацию о совокупных расходах организации не только на оплату труда в разрезе структуры выплат, но и на содержание своего персонала в целом.

Таким образом, нами были представлены авторские разработки в части оценки трудовых ресурсов, их обоснования как объекта различных видов учета и рекомендуемого содержания в бухгалтерском учете экономического субъекта.

Список источников

1. Булгакова С.В., Агапов Д.С. *Управленческий учет в организационных структурах управления*: монография. Воронеж, Издательский дом ВГУ, 2018.
2. Пашуто В.П. *Организация, нормирование и оплата труда на предприятии*: учебное пособие. Москва, КноРус, 2012.
3. Поправко И.В. *Современные прикладные информационные системы бухгалтерского учета*: учебное пособие. Воронеж, Издательско-полиграфический центр «Научная книга», 2019.
4. Ракоти В.Д. *Заработная плата и предпринимательский доход*: учебник. Москва, Финансы и статистика, 2012.
5. Саакян А.К. *Экономика и социология труда*: учебное пособие. Санкт-Петербург, Питер, 2011.
6. Сапожникова Н.Г., Поправко И.В. *Нефинансовая отчетность корпораций*: учебное пособие. Воронеж, Издательско-полиграфический центр, «Научная книга», 2019.
7. Сапожникова Н.Г., Поправко И.В. *Современная корпоративная отчетность*: учебное пособие. Воронеж, Издательский дом ВГУ, 2019.
8. *Учет. Анализ и контроль в корпорациях*: монография под ред. Д.А. Ендовицкого. Воронеж, Издательский дом ВГУ, 2018.
9. *Учет. Бухгалтерский и налоговый*: монография под ред. Г.Ю. Касьяновой. Москва, АБАК, 2018.
10. *Финансовый менеджмент*: учебник / кол. авторов; под. ред. Ендовицкого Д.А. Москва, Рид Групп, 2011.
11. Щепакин М.Б., Молчан А.С., Хандамова Э.Ф. *Экономика труда*: учебник. Москва, ИНФРА-М, 2017.
12. Щипанова Д.Г. *Экономика труда*: учебник. Москва, ИНФРА-М, 2015.
13. *Экономическая теория*: учебник. Москва, Юрайт, 2016.
14. Эфендиев А.Г., Балабанова Е.С., Ребров А.В. *Человеческие ресурсы российских бизнес-организаций*. Москва, ИНФРА-М, 2016.

THE FORMAT OF INTERNAL REPORTING ON THE COST OF LABOR RESOURCES OF A COMMERCIAL ORGANIZATION

Kupriushina Olga Mikhailovna, Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof.

Shcherbakova Nadezhda Philippovna, Cand. Sc. (Econ.), Assoc. Prof.

Voronezh State University, University Sq., 1, Voronezh, Russia, 394018; e-mail: kupryushina@econ.vsu.ru

Purpose: the article aims to reveal the problems of estimating the cost of human resources from the point of view of the accounting approach. Here we reveal not only the option of monetary assessment of labor resources for inclusion in the internal reporting of the organization, but also the template of internal reporting as such. In addition, the article discusses the aspects of the modification of accounting records on the accounts of accounting for the accrual of wages and other remuneration. *Discussion:* in order to solve the identified problems, the authors conduct a critical review of existing approaches to assessing the cost of human resources and put forward an independent position. They propose a variant of filling the articles in the internal format of reporting on the cost of labor resources, which combines the positions of accounting and personnel accounting. The logic of the reasoning is completed by the need to use additional accounting accounts to reflect the indicators that form information about the accrual of basic and additional wages, material incentives. *Results:* the authors developed a form of internal report on the cost of the organization's labor resources, which not only helps to optimize management decision-making, but also to observe in a concentrated form the costs associated not only with the payment of labor and payments of taxes and insurance premiums, as well as the costs of maintaining and servicing personnel. The authors proposed to introduce management accounts to reflect the accounting of labor costs and staff maintenance, accounting records on accounts and an internal accounting register that allows you to obtain summary information of accounting and tax accounting.

Keywords: cost of labor resources, internal reporting on the cost of labor resources, accounting for personnel remuneration.

References

1. Bulgakova S.V., Agapov D.S. *Upravlencheskii uchet v organizatsionnykh strukturah upravleniya*: monografiya [Management accounting in organizational structures of management: monograph]. Voronezh, Publishing house of Voronezh state University, 2018. (In Russ.)
2. Pashuto V.P. *Organizatsiya, normirovanie i oplata truda na predpriyatii*: uchebnoe posobie [Organization, regulation and remuneration in the enterprise: textbook]. Moscow, KnoRus, 2012. (In Russ.)
3. Popravko I.V. *Sovremennye prikladnye informatsionnye sistemy buhgalterskogo*

- ucheta*: uchebnoe posobie [Modern applied information systems of accounting: study guide]. Voronezh, Publishing and printing center "Scientific book", 2019. (In Russ.)
4. Racoti V.D. *Zarabotnaya plata i predprinimatelskii dohod*: uchebnik [Wages and entrepreneurial income: textbook]. Moscow, Finance and statistics, 2012. (In Russ.)
 5. Sahakyan A.K. *Ekonomika i sotsiologiya truda*: uchebnoe posobie [Economics and sociology of work: textbook]. Saint Petersburg, Piter, 2011. (In Russ.)
 6. Sapozhnikova N.G., Popravko I.V. *Nefinansovaya otchetnost korporatsii*: uchebnoe posobie [Reporting of non-financial corporations: a tutorial]. Voronezh, Publishing and printing center "Scientific book", 2019. (In Russ.)
 7. Sapozhnikova N.G., Popravko I.V. *Sovremennaya korporativnaya otchetnost*: uchebnoe posobie [Modern corporate reporting: a tutorial]. Voronezh, Publishing house of Voronezh state University, 2019. (In Russ.)
 8. Uchet. Analiz i kontrol v korporatsiyah: monografiya pod red. D.A. Endovitskogo [Accounting. Analysis and control in corporations: a monograph edited by D. A. Endovitsky]. Voronezh, VSU Publishing House, 2018. (In Russ.)
 9. Uchet. Buhgalterskii i nalogovyi: monografiya pod red. G.Yu. Kasyanovoi [Accounting. Accounting and tax: a monograph edited by G.Yu. Kasyanova]. Moscow, ABAK, 2018. (In Russ.)
 10. Finansovyi menedzhment: uchebnik [Financial management: textbook] group of authors; ed. Endovitskii D.A. Moscow, Read Group, 2011. (In Russ.)
 11. Shchepakina M.B., Molchan A.S., Khandamova E.F. *Ekonomika truda*: uchebnik [Labor Economics: textbook]. Moscow, INFRA-M, 2017. (In Russ.)
 12. Shchipanova D.G. *Ekonomika truda*: uchebnik [Labor Economics: Textbook]. Moscow, INFRA-M, 2015. (In Russ.)
 13. Ekonomicheskaya teoriya: uchebnik [Economic theory: textbook]. Moscow, Yurait, 2016. (In Russ.)
 14. Efendiev A.G., Balabanova E.S., Rebrov A.V. *Chelovecheskie resursy rossiiskih biznesorganizatsii* [Human resources of Russian business organizations]. Moscow, INFRA-M, 2016. (In Russ.)