

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, СТАТИСТИКА
(ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ)

Научная статья
УДК 658.14/.17 (075.8)
DOI: 10.53914/issn2071-2243_2022_3_186

Расходы на персонал как объект учета и контроля

Михаил Владимирович Петух^{1✉}

¹Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина, Краснодар, Россия

¹bulahi@inbox.ru[✉]

Аннотация. В условиях снижения доверия к финансовой отчетности вследствие недостаточной аналитичности и приверженности лиц, выпускающих отчетность, к изложению в ней минимального объема данных, предусмотренных нормативно-правовыми актами, возникает необходимость в поиске новых учетных категорий, позволяющих обеспечить баланс между информативностью и рациональностью формирования отчетных данных. В значительной степени это касается финансовой информации, необходимой для принятия управленческих решений, направленных на повышение эффективности управления человеческим капиталом организации. Идентифицировано понятие «расходы на персонал» как учетный объект; уточнены состав, структура и верификационные признаки отдельных элементов расходов на персонал, порядок их признания и формирования с целью раскрытия в финансовых и управленческих отчетах. Для выявления рисков существенных искажений отчетности (в том числе связанных с недобросовестными действиями) определена информационная ценность новых объектов учета и отчетности – расходов на персонал и их элементов. Введение в учетно-информационную систему нового объекта учета – «расходы на персонал» – повысит релевантность финансовой информации для большинства категорий внутренних и внешних пользователей отчетности. Формирование информации по элементам расходов на персонал предлагается производить в разрезе вознаграждений работникам; обязательств, связанных с вознаграждениями работникам; расходов, не признаваемых вознаграждениям работникам. Локализация особой группы «обязательства» позволит верифицировать отдельные оценочные значения, учитывая их подверженность необъективным оценкам и другим факторам недостоверности; диагностировать присущие им проблемы, организовать адекватную систему контроля, а также сформировать данные для представления в социальной части ESG-отчетности. Представление достоверной информации о расходах на персонал и раскрытие их в трехкомпонентной детализации обеспечит повышение качественных характеристик финансовой информации.

Ключевые слова: расходы на персонал, вознаграждения работникам, оценочные обязательства, социальная отчетность, дескрипторы существенных искажений, релевантность финансовой информации

Для цитирования: Петух М.В. Расходы на персонал как объект учета и контроля // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2022. Т. 15, № 3(74). С. 186–201. https://doi.org/10.53914/issn2071-2243_2022_3_186-201.

ACCOUNTING, STATISTICS (ECONOMIC SCIENCES)

Original article

Personnel costs as an item under accounting and control

Mikhail V. Petukh^{1✉}

¹Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin, Krasnodar, Russia

¹bulahi@inbox.ru[✉]

Abstract. Within the existing circumstances of declining of credibility to financial statements due to its insufficient analyticity and due to commitment of reporting persons to present minimum amount of data provided for by the legislation, the necessity arises to search for new accounting categories ensuring a balance between information value and rationality of reporting data formation. To a considerable degree, this concerns financial information necessary for making managerial decisions aimed at improving the efficiency of the organization's human capital management. The author identified the concept of "personnel costs" as an accounting object; clarified the composition, structure and verification features of individual elements of personnel costs, the procedure for their recognition and formation for disclosure in financial and management reports; for risks recognition of material misstatements in financial statements (including those related to unfair actions), determined information value of new accounting and reporting objects, i.e. personnel costs and their elements. The introduction of personnel costs as a new accounting object into the accounting and information system will increase the relevance of financial information for most categories of internal and external reporting users. It is proposed to generate information by the elements of personnel costs in the context of employee benefits; obligations related to employee benefits; expenses not recognized as employee benefits. Localization of a special group of "obligations" will allow verifying individual estimated values based on their susceptibility to unfair evaluation and other factors of unreliability; diagnose their inherent problems and organize an adequate control system, as well as generate data for presentation in the social

part of ESG reporting. Providing reliable personnel costs information and disclosing them in three-component cost breakdown will ensure an increase in the quality characteristics of financial information.

Keywords: personnel costs, employee benefits, provisions, social reporting, descriptors of material misstatements, relevance of financial information

For citation: Petukh M.V. Personnel costs as an item under accounting and control. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Voronezh State Agrarian University*. 2022;15(3):186-201. (In Russ.). https://doi.org/10.53914/issn2071-2243_2022_3_186-201.

Термин «релевантность финансовой информации» становится все более актуальным в контексте использования отчетности различными стейкхолдерами. Вместе с тем универсальность финансовых интересов, положенная в основу концепции финансовой отчетности, утрачивает свою значимость, поскольку для принятия обоснованных управленческих решений рассматриваемые учетные объекты должны быть идентифицированы, верифицированы, измерены в соответствии с концептуальными правилами.

Бизнес-процесс «Управление трудовыми ресурсами» многополярен. Информация о нем складывается из статистических данных ресурсного ряда (натуральные и трудовые показатели), расходов (элементы расходов по обычным видам деятельности – «оплата труда» и «отчисления») и оценки результативности посредством классического анализа производительности труда, определения КРІ и т. д. Тем не менее очевидно, что именно расходы аккумулируют в себе все инвестиции в человеческий капитал и формируют базис для прогнозирования эффективности его использования.

В российском нормативно-правовом поле, науке и практике существует неопределенность в части понимания стоимостного ресурсного показателя, характеризующего использование трудовых ресурсов: практически как синонимы используются термины «заработная плата», «оплата труда», «затраты на оплату труда», «расходы на оплату труда», «вознаграждения работникам», «расходы на персонал». В целях обеспечения информационно-аналитической ценности данных по этим показателям, требуется детальный анализ и уточнение порядка определения их величин.

Основными задачами научной статьи являются:

- идентификация расходов на персонал как учетного объекта;
- уточнение состава, структуры и верификационных признаков отдельных элементов расходов на персонал, порядка их признания и формирования с целью раскрытия в финансовых и управленческих отчетах;
- определение информационной ценности новых объектов учетного наблюдения: расходов на персонал и их элементов, используемых для выявления рисков существенных искажений отчетности, в том числе связанных с недобросовестными действиями.

Объектом исследования послужили российские нормативно-правовые документы, международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), проекты правовых документов в области вознаграждений персоналу и социальной отчетности, а также практика их применения аудиторско-консалтинговыми компаниями и экономическими субъектами.

При проведении исследования использовались такие методы, как наблюдение, абстрагирование, аналогия, дедукция, абдукция, индукция, моделирование, формализация. Отличительная особенность авторского метода – критический анализ раскрытия информации о затратах труда и его оплаты в современной финансовой отчетности, ее аналитической ценности. Предлагается моделирование на основе диагностики новой учетной категории «расходы на персонал», представление и раскрытие информации о которой способствует повышению эффективности систем управления внутри организации и релевантности публичных данных для заинтересованных внешних пользователей.

В целях иллюстрации процессов использования элементов новой учетной категории представлена авторская модель дескрипторов рисков существенного искажения отчетности и недобросовестных действий внутрикорпоративного характера.

В Трудовом кодексе РФ термины «заработная плата» и «оплата труда» понимаются как синонимы (ст. 129). Однако в современной литературе отмечается, что дефиниции «заработная плата» и «оплата труда» не являются тождественными. Так, понятие «оплата труда» рассматривается как процесс установления, контроля и получения вознаграждений за трудовую деятельность, а заработная плата – лишь поощрение работодателем работника за уже выполненную работу [2, 9]. Трудовой кодекс Российской Федерации не предполагает различий между понятиями «заработная плата» и «оплата труда». Использование того или иного термина зависит лишь от благозвучности в выражении (либо авторской интерпретации научного либо практического текста) [3].

ПБУ 10/99 «Расходы организации» использует понятие «затраты на оплату труда». Однако в проекте учетного стандарта «Учет вознаграждений работникам» используются другие термины – «затраты на труд», «вознаграждения работникам». Появление в системе учетных терминов этих дефиниций предполагает включение в состав выплат в пользу работников не только заработка за отработанное время, но и прочих выплат персоналу и третьим лицам в пользу работников [4].

Положение по бухгалтерскому учету «Учет вознаграждений работникам» (проект Минфина России от 26.07.2011 г.) является российским аналогом МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам». Данное положение регулирует порядок учета операций по вознаграждениям работникам как в бухгалтерском финансовом учете, так и в финансовой отчетности. Документ обладает рядом особенностей, он конкретизирует виды выплат, которые считаются вознаграждениями работникам. Для более наглядного понимания представим виды выплат графически (рис. 1).



Рис. 1. Классификация вознаграждений работникам согласно проекту ПБУ «Учет вознаграждений работникам»

Очевидно, что вознаграждения работникам не ограничиваются заработной платой и в зависимости от конкретной организации могут включать в себя расходы на дополнительные, учебные отпуска, компенсацию санаторно-курортного лечения, надбавки компенсационного характера на питание работников, оплату банковских процентов по кредитам и займам, компенсацию затрат работника на медицинское обслуживание и прочее.

Немаловажным фактором понимания пользователями не только наступивших, но и отложенных обязательств в связи с оплатой труда является адекватное отражение в отчетности оценочных обязательств по вознаграждению работников, которые должны учитываться при одновременном соблюдении условий:

- существует обязательство по вознаграждению, которое неизбежно;
- в результате выполнения работником своих обязанностей будут признаны расходы;
- затраты на исполнение будущих обязательств измеримы.

Стоит отметить, что проект ПБУ «Вознаграждения работникам» распространяется и на страховые взносы во внебюджетные социальные фонды, подлежащие уплате, а также добровольные отчисления на социальные нужды, что вполне логично, так как данные расходы обладают непосредственной мотивирующей функцией.

Отметим, что выплаты по договорам гражданского-правового характера не рассматриваются в качестве вознаграждений работникам.

Обобщая требования российских федеральных стандартов по бухгалтерскому учету о разделении расходов по элементам (в части вознаграждений работникам предусмотрена дифференциация расходов на оплату труда и отчислений на социальные нужды) и положения МСФО в аспекте категориального аппарата вознаграждений работникам, представим в авторской интерпретации расходы на персонал по целевому назначению (рис. 2).

Современная финансовая отчетность в части раскрытия информации о расходах на персонал – это более емкое понятие, чем расходы на оплату труда, которые являются всего лишь одним из видов вознаграждений персоналу. Такие расходы включают в себя не только вознаграждения работникам, но и обязательства по выплате аналогичных вознаграждений в будущих периодах, но возникшие в отчетном периоде. Кроме того, сюда включают расходы, которые сложно увязать с деятельностью конкретного работника и даже трудового коллектива в целом, но обеспечивающие успешность использования трудовых ресурсов в организации в целом.

Согласно МСФО 19 «Вознаграждения работникам» и проекту федерального стандарта по бухгалтерскому учету «Учет вознаграждений работникам» в составе вознаграждений персоналу предусмотрены классические учетные категории:

- расходы на регулярную оплату труда, включая ее индексацию;
- расходы на материальное стимулирование, надбавки, доплаты, определенные коллективным договором и локальными нормативными актами организации (связанные с выполнением работниками своих трудовых функций).

В международной практике помимо премирования употребляется категория «краткосрочное стимулирование персонала (STI)» (от англ. Short-Term – краткосрочный, Incentive – стимул) за достижение индивидуальных и коллективных результатов, данные которых зафиксированы непосредственно в трудовых контрактах различных уровней. Некоторые компании выделяют данный показатель в отдельную строку управленческой отчетности, что позволяет анализировать затраты на оплату за достижение выдающихся результатов и корректно интерпретировать динамику расходов на вознаграждения персоналу;

- расходы, связанные с выполнением работодателем трудового или иного законодательства (оплата отпусков, пособий по временной нетрудоспособности за счет работодателя, обеспечение работника средним заработком за время выполнения общественных обязанностей и т. п.).

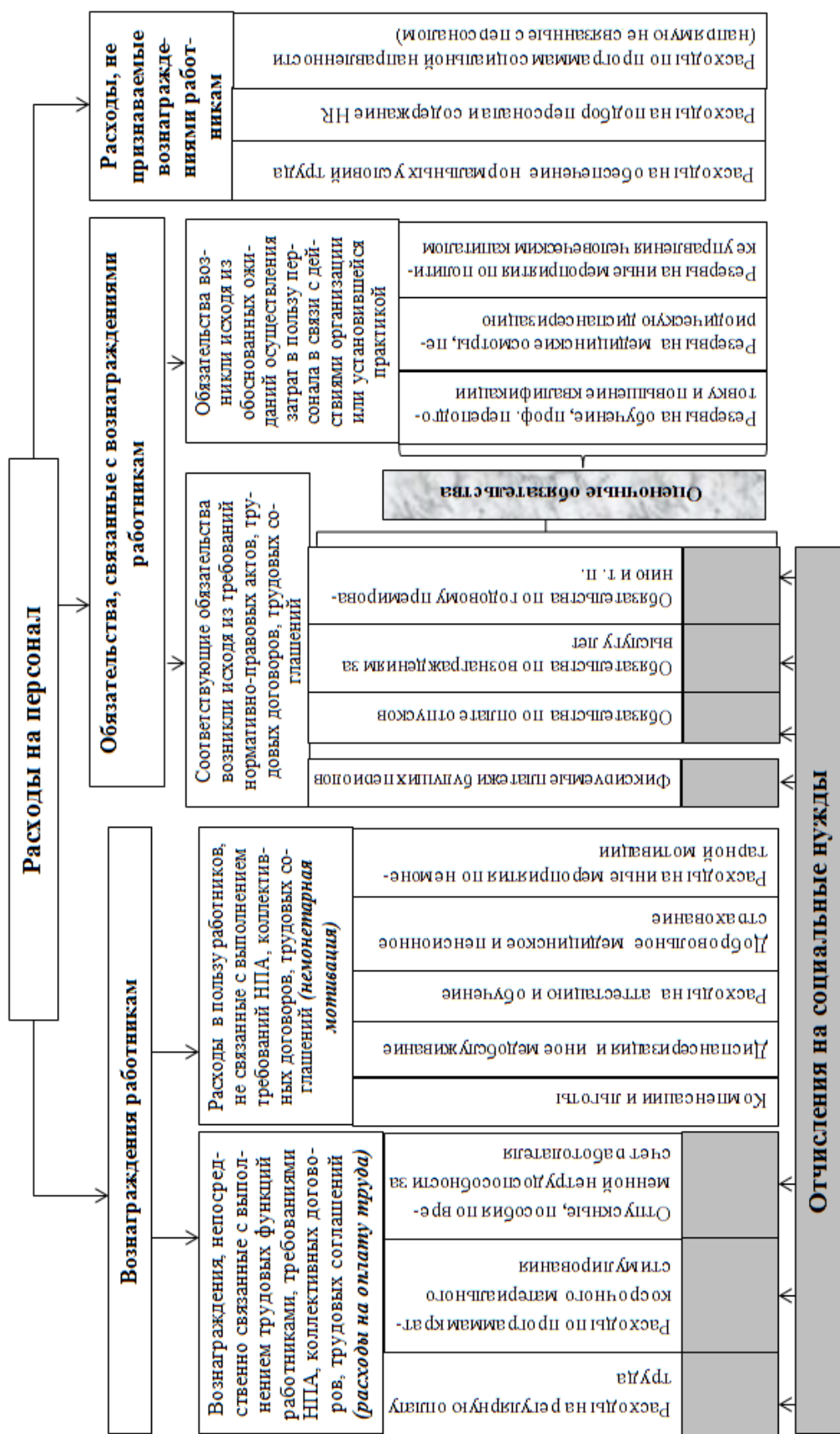


Рис. 2. Классификация и информационное наполнение различных групп расходов на персонал (разработано автором)

Однако учет классических затрат на оплату труда не дает понимания общей величины расходов на персонал и не позволяет в полной мере провести качественный анализ эффективности и целесообразности понесенных расходов, а также удовлетворенности персонала условиями труда.

Так, среди расходов на персонал, не относящихся к классическому пониманию «оплата труда», МСФО 19 выделяет вознаграждения, которые не выплачиваются непосредственно персоналу, но, безусловно, являются затратами, понесенными работодателем в пользу работника. Это так называемый «социальный пакет» – неопределенная, но привлекательная для занятия вакантной должности приоритетным кандидатом, группа расходов, включающая:

- компенсации и льготы;
- расходы на корпоративные мероприятия;
- расходы на медицинское обслуживание, диспансеризацию;
- расходы на периодическую аттестацию персонала, обучение;
- расходы на добровольное медицинское страхование, формирование пенсионных накоплений;
- расходы на внутренние коммуникации.

Охарактеризуем каждую категорию подробнее. Так, в группу «компенсации и льготы» включаются: компенсации за разъездной характер работы, компенсации за использование личного автотранспорта или другого имущества, бесплатное питание сотрудников или питание с частичной компенсацией издержек столовых и иных пунктов питания, поддержка сотрудников при релокации. Для международных компаний характерна полная или частичная компенсация затрат на содержание детей в детских дошкольных учреждениях, корпоративных пансионатах, домах отдыха.

Для многих сотрудников помимо заработной платы ключевым побуждающим к труду фактором по праву выступает атмосфера – «корпоративный дух». Данная группа расходов включает в себя затраты на корпоративные мероприятия, организацию детских праздников, оплату спортивных секций, тренировок и тренажерных залов, подарки на Новый год и к юбилейным датам, расходы на конкурсы среди сотрудников и прочие социальные программы.

В большинстве организаций есть те категории работников, которые в силу требований нормативно-правовых актов обязаны проходить медицинское обследование. Если диспансеризация, медосвидетельствование, медобслуживание осуществляются за счет работодателя, для учета и контроля данных расходов предназначена статья «расходы на медицинское обслуживание».

Стремясь повысить эффективность работы персонала, многие организации на обязательной или добровольной основе осуществляют аттестацию кадров и в целях обеспечения соответствия профстандартам, корпоративным требованиям несут затраты на повышение квалификации, профессиональную переподготовку или на иные программы дополнительного образования (мастер-классы, тренинги и т. п.). В международных компаниях существует институт наставничества; «тьюторство» оплачивается вне рамок выполнения обычных трудовых обязанностей квалифицированных работников.

Наиболее популярной мерой корпоративной поддержки персонала сегодня выступает добровольное медицинское страхование работников. Еще более типичным видом расходов для международных компаний является поддержка индивидуальных пенсионных накоплений – пенсионные планы. В отличие от обязательных страховых взносов, которые уплачиваются работодателем за работников за счет собственных средств в Пенсионный фонд и идут на выплаты пенсионерам, взносы граждан в такие программы уплачиваются на добровольных принципах.

Расходы на внутренние коммуникации включают затраты на транспорт, связь; в условиях пандемии повысилась актуальность дистанционных бизнес-процессов, особенно учетного, контрольного, организационного характера, что увеличило долю подобных затрат в общей сумме расходов.

Достаточно новой категорией расходов для отечественной системы учета, возникающей в связи с неизбежным процессом имплементации МСФО, являются обязательства по вознаграждениям. В соответствии с рекомендованной методикой, данные обязательства признаются расходами организации, так как существует приоритет признания уменьшения экономических выгод в том периоде, в котором возникла обязанность организации (события или условия хозяйственной деятельности) по данным платежам, а не в периоде их фактической оплаты. Данный механизм на счетах бухгалтерского учета отражается следующим образом:

- в периоде признания обязательств по вознаграждениям (в зависимости от вида и центра затрат, в котором возникло обязательство):

Д-т счетов для учета издержек организации (08, 20, 23, 25, 26, 29, 44, 91)

К-т счета 96 «Резервы предстоящих расходов»;

- в периоде фактически наступившего события, обстоятельства для оплаты, связанного с вознаграждениями в прямой форме (оплатой труда) отражают записью:

Д-т счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

К-т счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на сумму причитающихся вознаграждений работникам за счет ранее созданного резерва;

Д-т счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

К-т 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на сумму страховых взносов на обязательное социальное, пенсионное, медицинское страхование;

- в периоде наступления событий или обстоятельств по иным расходам на персонал:

Д-т счета 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей»

К-т счетов по учету расчетов с разными юридическими и физическими лицами (60, 71, 73, 76 и др.).

Проект стандарта «Учет вознаграждений работникам» подразделяет обязательства по вознаграждениям исходя из разных классификационных признаков. Уточнение аналитических единиц представлено на схеме (рис. 3).

Корректность представления, точность измерения обязательств по вознаграждениям представляет не только аналитическую ценность для управленческих отчетов, но и имеет большое значение для выполнения функции контроля. Информация о вознаграждениях персоналу, оценочных обязательствах должна раскрываться в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах исходя из требований ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», ПБУ 11/2008 «Связанные стороны», ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Поэтому идентификация объектов раскрытия и их оценка представляют не только научный, но и практический интерес с позиции организации учетной работы и внутреннего и внешнего контроля.

Итак, проектом стандарта «Учет вознаграждений работникам» вводится не просто новый для российской учетной системы термин «обязательства по вознаграждениям работникам», но и новые подходы к формированию учетно-информационного обеспечения системы управления. В зависимости от надежности определения суммы (стоимостного измерения) эти обязательства, возникшие из исторически произошедших событий (создавшихся условий), подразделяются на обязательства в виде выплат фиксируемых (или определяемых) платежей и так называемых оценочных обязательств – резервов с неопределенной оценкой и датой исполнения.

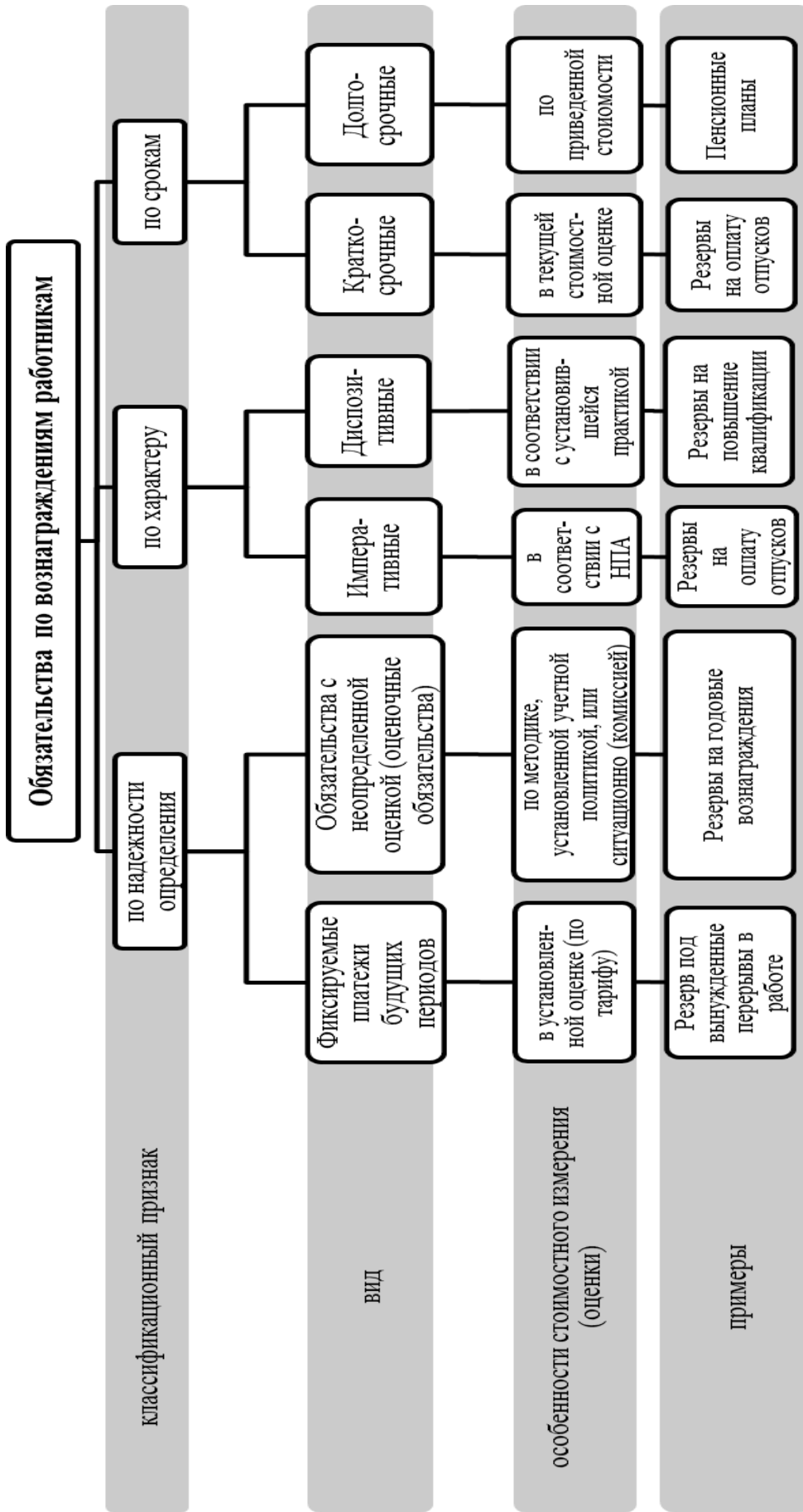


Рис. 3. Классификация обязательств по вознаграждениям работников (разработана автором на основе контент-анализа Проекта ФСБУ «Учет вознаграждений работникам»)

К «фиксируемым» обязательствам проект стандарта относит, например, оплачиваемые перерывы в работе (перенесенные на будущие периоды дни в счет фактически отработанных выходных и праздничных дней и др.). Также при отсутствии ожидаемых существенных колебаний в среднем заработке работников в эту же категорию можно относить резервы на оплату отпусков.

Высокая неопределенность оценки присуща таким резервам, как резервы на выплату вознаграждений по итогам работы за год (из-за невозможности точного прогнозирования финансового результата), резервы под плановые мероприятия с неопределенным (нефиксированным) ценообразованием. В отношении таких обязательств действует правило: «обязательство по вознаграждениям работникам признается в бухгалтерском учете в величине, отражающей наиболее достоверную оценку затрат, необходимых для расчетов по этому обязательству». В российской учетной практике такие обязательства с неопределенной оценкой называются оценочными; их признание, оценка, раскрытие регулируется ПБУ 8/2010 и учетной политикой организации.

Аналитическая группировка по характеру обязательств возникает из условий формирования обязательств по вознаграждениям, которые признаются в учете вследствие того, что организация не может их избежать по следующим причинам:

а) обязанность по выплате возникает вследствие выполнения работниками трудовых функций и (или) выполнения других условий, предусмотренных действующим законодательством, коллективными договорами, трудовыми соглашениями, иными локальными нормативными актами (носит императивный характер);

б) обязанность по выплате возникает в связи со сложившейся практикой деятельности организации (носит диспозитивный характер). За некорректное формирование и раскрытие этих обязательств в учете и отчетности ответственности не предусмотрено, однако нарушение сложившейся практики приводит к риску снижения или утраты деловой репутации отчитывающейся организации.

Еще один аналитический признак обязательств по вознаграждениям работникам – срок их погашения (исполнения). Если предполагаемый срок превышает 12 месяцев после отчетного периода, в котором такие обязательства признаны в бухгалтерском учете, обязательства оцениваются по стоимости, определяемой путем дисконтирования их величины.

Необходимо выделить также категорию расходов на персонал, не регулируемую нормативными актами по вознаграждениям работникам, по обязательствам предстоящих расходов по оплате труда и аналогичным платежам, но непосредственно связанную с использованием трудовых ресурсов – это «расходы, не признаваемые вознаграждениями работникам». Сюда целесообразно отнести такие расходы, которые присущи практически любой организации:

- расходы на охрану труда и технику безопасности (для отдельных категорий – на аттестацию рабочих мест);
- расходы по подбору кадров;
- расходы по поддержке молодых семей, привлечение молодых специалистов и иные аналогичные расходы социальной направленности.

Сбор статей в данной детализации – трудоемкий процесс, требующий не только развитой системы учета, надлежащего программного обеспечения, но и должной компетентности сотрудников. Формирование затрат по строкам отчетности (категориям) производится на основании договора или в случае затрат на подбор и оценку персонала на основании отчета подразделения, в котором данные расходы формируются.

Однако несмотря на применение столь детальной классификации расходов на персонал (с выделением групп сотрудников, видов расчетов), данные статьи вознаграждений составляют информационную базу для проведения лишь анализа затрат «на верхнем уровне», что зачастую не показывает реального положения дел. Так, в подраз-

делении компании могут быть сотрудники, затраты на оплату которых экономически целесообразно было бы отнести в другое подразделение или иную статью. Соответственно изменяется аналитическая ценность формируемой финансовой информации и результат анализа как отдельных управленческих звеньев (например, результативность отдельных мероприятий), так и в целом по организации. Можно говорить об изменении аналитической ценности генерируемой в системе учета информации, иными словами – ее нерелевантности, непригодности для поддержки принятия решений.

Из типичных «заблуждений» пользователей информации о расходах на персонал можно выделить основные, которые вследствие реклассификации могут изменять управленческие решения пользователей. В литературе по контролю и аудиту их называют «типичные ошибки» [10].

В таблице 1 раскрыты данные источники нерелевантной информации отчетности сельскохозяйственных организаций, которые взяты за основу исследования как субъекты с наиболее широким спектром генерируемой отчетной информации.

Анализируя типичные ошибки, связанные с формированием и отчетным представлением расходов на персонал, можно констатировать следующее.

1. На традиционную бухгалтерскую (финансовую) отчетность типичные классификационные нарушения, как правило, всеобъемлющего влияния не оказывают. Наиболее подвержены искажениям раскрытия вознаграждений руководству, обусловленные требованиями ПБУ 11/2008 «Связанные стороны». Специалисты компании Deloitte отмечают, что «... стандарты раскрытия информации о практике корпоративного управления развиваются во всем мире и подлежат детальному регулированию в передовых правоприменительных практиках. Российский регуляторный режим исторически был менее требовательным, и некоторые важные пробелы остаются до сих пор» [8]. В этом же исследовании отмечено, что не менее трети публичных компаний в России не раскрывают информацию о вознаграждениях руководству как ежегодных, так и «рутинных» вознаграждениях, не зависящих от результатов работы организации. Причем речь идет как о членах совета директоров, так и исполнительного руководства. Прозрачность таких раскрытий, по мнению специалистов Deloitte, обеспечивается лишь в том случае, когда заинтересованные пользователи имеют информацию о политике и размерах вознаграждений лиц, отвечающих за корпоративное управление (Совета директоров), исполнительного руководства. Также здесь можно акцентировать внимание на некорректном формировании расходов на оплату труда как элемента затрат, а именно: не включение в этот вид расходов сумм резервов на вознаграждения, оплату отпусков и т. п. либо включение этих резервов с учетом отчислений, которые должны отражаться по отдельной статье.

2. Некорректная классификация расходов на персонал может приводить к искажениям в специализированной отчетности организаций АПК. В частности, высока вероятность искажения информации в формах: 5-АПК (в части представления выплат по видам); 8-АПК (в части невключения в расходы отраслей растениеводства, животноводства начисленных резервов либо включение их с учетом отчислений на социальные нужды). С учетом того, что именно специализированные формы отчетности организаций АПК используются квалифицированными пользователями, принимающими решения на государственном уровне, некорректность или несопоставимость этих данных может приводить к критически неверным выводам об использовании трудовых ресурсов в сельском хозяйстве, предпосылках и результатах государственных программ поддержки АПК [5].

3. Наиболее критичным является отсутствие методик признания и классификации расходов на персонал в управленческой отчетности и отчетности устойчивого развития (социальной отчетности). В частности, неполное отражение отдельных расходов, перераспределение сумм между различными объектами учета влияют на анализ данных, делая его излишне оптимистичным или пессимистичным и приводя к игнорированию рисков неэффективности отдельных издержек, процессов, мероприятий [9].

Таблица 1. Типичные искажения данных отчетности сельскохозяйственных организаций, связанные с некорректной классификацией расходов на персонал, и их аналитические последствия

Типичное нарушение (описание)	Корректный вариант	Отчетность, на показатели которой оказывает влияние искажение исходных данных						Влияние типичных нарушений на аналитическую ценность отчетности					
		Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах	Раздел 6 «Затраты на производство», стр. 5620	Раздел 7 «Оценочные обязательства»	Раскрытие вознаграждений топ-менеджменту и лицам, отвечающим за корпоративное управление, получение вознаграждения	Отчет о численности и заработной плате работников с.х. организации (форма 5-АПК)	Отчет о затратах на основное производство (форма 8-АПК)		Управленческая отчетность	ESG-отчетность			
«Котловой» учет вознаграждений работникам, связанных с непосредственным выполнением трудовых функций	Отражение расходов на оплату труда на выделенных аналитических счетах «Регулярная оплата труда», «Краткосрочное материальное стимулирование», «Оплата фактически неотработанного времени в связи с требованиями НПА»				раскрытие вознаграждений топ-менеджменту и лицам, отвечающим за корпоративное управление, получение вознаграждения	✓	✓	✓	✓	Невозможность управленческого анализа системы материального стимулирования персонала, включая топ-менеджмент, затрат работодателя на оплату отклонений от нормального графика работы			
Формирование расходов на оплату труда по принципу обязательств (кредитовый оборот счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»)	Признание расходов как аналитического признака элемента затрат (Д-т 20, 23, 25, 26... К-т 70), включая формируемые резервы по расходам на персонал (Д-т 20, 23, 25, 26... К-т 96), без отчислений	✓				✓	✓	✓	✓	Невключение резервов, сформированных в отчетном году под выплаты будущих лет, в расходы организации влечет занижение общей величины расходов, несопоставимость данных последовательных периодов, излишне оптимистичные результаты анализа			
Уравнивание резервов предстоящих расходов на персонал, включаемых в расходы и в оценочные обязательства, в части отчислений на социальные нужды	Резервы в оценочных обязательствах должны представляться с учетом страховых взносов на обязательное социальное, пенсионное, медицинское страхование, а в расходах – обособленно (так как «Отчисления на социальные нужды» – отдельный элемент расходов)									Неоправданно пессимистичный анализ эффективности расходов на персонал вследствие их завышения			
«Котловой» учет «Прочих расходов», без выделения и реклассификации расходов на персонал в отдельную категорию	Целесообразно выделять аналитические счета и вести аналитический учет расходов в разрезе категорий, выделенных на рисунке 2									✓	✓	✓	Невозможность комплексного анализа реальных расходов на персонал и поддержки управленческих решений в части бюджетирования и контроля их эффективности

Таким образом, даже при полном соблюдении современных правил формирования данных отчетности, связанных с расходами на персонал, не представляется возможным оперативно и в полном объеме классифицировать и детализировать затраты в рамках текущих потребностей пользователей. В свою очередь, применение реклассификации при детализации затрат на вознаграждения работникам в управленческой отчетности способствует повышению прозрачности и достоверности отчетности о расходах на персонал.

Не менее важной проблемой является отсутствие в стандартных методиках, включая автоматизированные информационные системы, возможности полноценного анализа эффективности использования рабочей силы [1].

Данная проблема во многом обусловлена тем, что даже специализированное программное обеспечение в большинстве своем не имеет необходимых отчетов, ориентированных на отраслевую специфику и особенности конкретной организации [10]. Как правило, возможности программного обеспечения ограничиваются детализацией вида расчета, документа, должности и суммы операции; натуральные же показатели в большинстве своем ограничиваются списочной или же среднесписочной численностью персонала.

Очевидным представляется, что если для крупных субъектов агробизнеса сбор и детализация информации в целях предотвращения рисков, описанных в таблице 1, расходы на построение соответствующей аналитической системы сбора, детализации, обобщения и визуализации информации о расходах на персонал не будут существенными, то для малого и среднего агробизнеса главенствующим принципом построения учетно-аналитической системы является рациональность. Поэтому важным является поиск «маячков» – дескрипторов выявления рисков существенного искажения в части формирования и представления информации о расходах на персонал, по очевидным и неочевидным диспропорциям [7].

По нашему мнению, таких дескрипторов может быть немного, но они должны комплексно характеризовать возможную нерелевантность формируемых отчетных данных с целью дальнейшего контроля и анализа ситуации, которая привела к недостоверности данных (табл. 2).

Анализируя сказанное выше, можно отметить, что современные учетные системы обладают рядом недостатков, основными из которых являются:

- отсутствие сопоставимости данных за разные периоды;
- ошибочная привязка должностей к другим подразделениям;
- невозможность оценки средних показателей работы сотрудников определенной группы;
- отсутствие должной детализации отчета как по причине нехватки данных, так и особенностей программного обеспечения.

В свою очередь, отчетные данные позволяют увидеть лишь абсолютное изменение показателя, но не отображают вклад (долю) влияния на статью в целом.

Преимущества авторского подхода, основанного на дескрипторах, состоит в том, что предпосылки высоко вероятных существенных искажений могут быть выявлены на этапе тестирования учетно-контрольных систем аудируемых лиц. Снижение трудоемкости аудита без потери надежности достигается путем детального тестирования исключительно наиболее подверженных существенному искажению учетных данных аналитическими процедурами.

Еще одним направлением управления персоналом, требующим информационной поддержки инструментами учета и отчетности, является законность фактов хозяйственной жизни в сфере агробизнеса. Оставаясь незамеченным, мошенничество с заработной платой может перерасти из небольшого роста расходов компании в серьезную финансовую утечку.

По данным Ассоциации сертифицированных экспертов по мошенничеству (ACFE), средний случай мошенничества с заработной платой длится два с половиной года и каждый четвертый работник с почасовой системой оплаты труда старается преувеличить время своей работы хотя бы на 5–10 минут.

Таблица 2. Дескрипторы существенных искажений финансовой и нефинансовой информации, применяемой в целях анализа использования трудовых ресурсов (авторская методика)

Исходные данные, применяемые для целей управленческих решений	Дескрипторы существенного искажения		Возможные последствия использования недостоверных данных
	присущие системам учета и внутреннего контроля	выявляемые в ходе аналитических процедур	
Среднесписочная численность (ССЧ) работников, в т. ч. по центрам ответственности	<ul style="list-style-type: none"> - несоответствие штатного расписания статистической и/или управленческой отчетности о ССЧ; - отсутствие внутренних регламентов, определяющих технологию учета затрат труда по центрам ответственности, в том числе в нестандартных условиях 	<ul style="list-style-type: none"> - не обусловленная высокая доля организационно-управленческого персонала в сравнении с работниками, занятыми в основной деятельности; рост этой доли; - существенные отличия в трудоемкости производства в подразделениях, формирующих добавленную стоимость 	Некорректные расчеты и интерпретация тенденций эффективности использования трудовых ресурсов
Расходы на персонал, признаваемые в связи с выполнением норм трудового, гражданского и иного законодательства	<ul style="list-style-type: none"> - отсутствие управленческого (аналитического) учета расходов, непосредственно не связанных с оплатой труда: обучение, повышение квалификации, выслуга лет и т. п.; - неформирование (некорректная методика расчета) оценочных обязательств, связанных с персоналом 	<ul style="list-style-type: none"> - существенное несоответствие в динамике расходов на оплату труда и оценочных обязательств, связанных с персоналом; - необусловленная чрезвычайно высокая доля прочих затрат в структуре расходов по обычным видам деятельности 	Неправильное понимание расходов на оплату труда во всех видах анализа затрат и себестоимости. Невозможность релевантной оценки эффективности расходов на персонал, в том числе по центрам ответственности и разработки эффективной системы материального стимулирования
Расходы на персонал, связанные с материальным стимулированием	<ul style="list-style-type: none"> - отсутствие коллективного договора (положения по оплате труда и премированию); - наличие в системе премирования в коллективном договоре (положении) элементов, не позволяющих однозначно интерпретировать величину вознаграждения за трудовые достижения 	<ul style="list-style-type: none"> - значительная неоднородность премирования работников одной категории; - превышение темпа роста вознаграждений персонала темпа роста производительности труда; - значительное изменение структуры фонда оплаты труда в динамике при отсутствии видимых причин; - отсутствие положительной взаимосвязи динамики материального стимулирования и расходов, не связанных с вознаграждениями, с производительностью труда, качественными оценками мотивации персонала 	<p>Нецелевое (неэффективное) использование фонда оплаты труда для выплаты бонусов высшему менеджменту.</p> <p>Нецелевое использование прочих расходов, связанных с управлением человеческим капиталом, не являющихся вознаграждениями работникам</p>

Таким образом, остается нерешенным целый ряд проблем в области расчетов с персоналом по оплате труда. Потребителями информации по расчетам с персоналом выступает достаточно широкий перечень пользователей, которых можно разделить на две большие категории: внутренние и внешние пользователи. Их информационные потребности уже не удовлетворяются существующими формами отчетности. В первую очередь это касается достоверности данных, их информативности и должной детализации. Не реализуется комплаенс-функция учетно-контрольной деятельности, прежде всего предотвращение фактов преднамеренного искажения информации и рисков случайных ошибок вследствие отсутствия полноценного риск-ориентированного контроля.

Риски некорректного отражения информации в налоговой отчетности значимы как для организации вследствие существенности финансовых санкций, так и для работника, в силу влияния данных деклараций 2-НДФЛ и информации о страховых взносах на индивидуальную деятельность, включая будущее пенсионное обеспечение.

Для пользователей статистической отчетности первоочередной проблемой выступает предоставление некорректных данных или заведомо ложных сведений. В первую очередь это касается искажения численности персонала и количества отработанного времени. Наиболее массовой ошибкой выступает неверный показатель среднесписочной численности по причине непрофессионализма сотрудников и отсутствия корректных данных в учетной системе организации, а также махинации с отражением отработанного времени в системе учета, когда работники стремятся максимизировать отработанное время, а руководство организации, напротив, скрывает превышение нормативов, не учитывает сверхурочную работу.

Для инвесторов и кредиторов первоочередной целью является понимание истинного финансового положения организации, уверенности в данных бухгалтерской финансовой отчетности. В области расчетов с персоналом наиболее острой проблемой является достоверность оценочных обязательств, создание и использование резервов на оплату отпусков, годовых и квартальных вознаграждений, создание резервов по повышению квалификации сотрудников.

Внутренние пользователи финансовой отчетности расчетов с персоналом по оплате труда в первую очередь заинтересованы в повышении эффективности бизнеса. Так, в США затраты на производство одной тонны продукции растениеводства в среднем составляют 36,4\$, а в России – 46,0\$, что на 9,6\$, или 27,4%, выше. При этом затраты на персонал в США составляют 3,1\$ на тонну, а в России – 8,2\$ на тонну, что говорит о низкой производительности труда [6].

Одной из основных причин рассматриваемой проблемы является отсутствие возможности оперативно принимать адекватные управленческие решения в силу неадекватного полноценного учета рабочего времени персонала, нерелевантной системы информационной поддержки управленческих решений, в том числе ненадлежащей детализации данных, что приводит к затруднениям при проведении факторного анализа и генерирования не зависимых от заинтересованных пользователей отчетов.

Выводы

1. Введение в учетно-информационную систему нового объекта учета, подлежащего раскрытию в бухгалтерской финансовой и управленческой отчетности, – «расходы на персонал» – повысит релевантность финансовой информации для большинства категорий внутренних и внешних пользователей отчетности, так как является реакцией на риски излишне оптимистичного подхода к анализу эффективности на базе исключительно расходов на оплату труда, а также риски «консервативного» бюджетирования, что не позволяет учитывать инновационные подходы к управлению человеческим капиталом и связанные с ним издержки.

2. Формирование информации по элементам расходов на персонал предлагается производить в разрезе вознаграждений работникам; обязательств, связанных с вознаграждениями работникам; расходов, не признаваемых вознаграждениями работникам.

Локализация особой группы «обязательства» позволит верифицировать отдельные оценочные значения исходя из их подверженности необъективным оценкам и другим факторам недостоверности; диагностировать проблемы, присущие им, и организовать адекватную систему контроля. Выделение третьей группы позволит объективно «укрупнить» реальные расходы, связанные с управлением персоналом, а также сформировать данные для представления в социальной части ESG-отчетности.

Представление достоверной информации о расходах на персонал и раскрытие их в трехкомпонентной детализации обеспечит повышение качественных характеристик финансовой информации.

3. С точки зрения эффективности контроля, организация текущего аналитического учета в разрезах трех компонентов, а также обособление в системе учета сведений о расходах и оценочных обязательствах, возникающих в связи с выполнением требований нормативно-правовых актов, с одной стороны, и материальным стимулированием персонала, с другой стороны, позволит своевременно верифицировать и реагировать на риски недобросовестных действий и ненадежности отчетных данных при принятии решений посредством систематизации информации в дескрипторы существенного искажения информации.

Список источников

1. Авдеев Е.В., Терновых К.С. Формирование стратегии развития человеческого капитала в аграрной сфере России // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2021. Т. 14, № 3(70). С. 105–111. DOI: 10.53914/issn2071-2243_2021_3_105.
2. Асанова Л.Р., Мустафаева Э.И. О теоретических основах сущности заработной платы // Таврический научный обозреватель. 2016. № 10-1 (15). С. 71–74.
3. Вахрушина М.А. Раскрытие информации о вознаграждениях и социальном обеспечении работников в финансовой отчетности публичных компаний // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 20. С. 2–14.
4. Воякина Д.А. Российская система бухгалтерского учета и отражение в отчетности расчетов по оплате труда и ее сравнение с МСФО // Научно-методический электронный журнал «Концепт». 2017. Т. 4. С. 60–63.
5. Кругляк З.И., Швырева О.И. Развитие системы качественных характеристик финансовой информации // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20. № 18(432). С. 1051–1065. <https://doi.org/10.24891/ia.20.18.1051>.
6. Отчет компании PwC. Сравнительный анализ операционной эффективности сельскохозяйственной отрасли России [Электронный ресурс]. URL: <https://www.pwc.ru/ru/agriculture/operational-efficiency.pdf> (дата обращения: 10.04.2022).
7. Петух М.В. Методика аналитических процедур аудиторской оценки эффективности вознаграждений персоналу // Труды Кубанского государственного аграрного университета. 2019. № 78. С. 42–49. DOI: 10.21515/1999-1703-78-42-49.
8. Практика вознаграждения советов директоров и исполнительного руководства в публичных российских компаниях. Исследование Центра корпоративного управления «Делойт» в СНГ (2017) [Электронный ресурс]. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/Documents/risk/praktika-voznagrazhdenija-sovetov-direktorov.pdf> (дата обращения: 16.09.2021) (дат обращения: 10.04.2022).

9. Фагучист И.А., Швырева О.И. Актуальные вопросы раскрытия информации о вознаграждениях персоналу в бухгалтерской (финансовой) отчетности // Перспективы развития науки в современном мире: сборник статей по материалам XIII международной науч.-практ. конф. (Уфа, 20 апреля 2018 г.). Уфа: Дендра, 2018. Ч. 2. С. 93–98.

10. Швырева О.И., Петух А.В., Петух М.В. Методика комплексной диагностики средств контроля экономического субъекта // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. 2018. Т. 11, № 3(58). С. 197–209. DOI: 10.17238/issn2071-2243.2018.3.197.

References

1. Avdeev E.V., Ternovykh K.S. Formirovanie strategii razvitiya chelovecheskogo kapitala v agrarnoj sfere Rossii [Formation of human capital development strategy in the agrarian sector in Russia]. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Voronezh State Agrarian University*. 2021;14(3):105-111. DOI: 10.53914/issn2071-2243_2021_3_105. (In Russ.).

2. Asanova L.R., Mustafaeva E.I. O teoreticheskikh osnovakh sushchnosti zarabotnoj platy [On the theoretical foundations of the essence of wages]. *Tavrisheskij nauchnyj obozrevatel' = Taurian Scientific Observer*. 2016;10-1(15):71-74. (In Russ.).

3. Vakhrushina M.A. Raskrytie informatsii o voznagrashdeniyakh i social'nom obespechenii rabotnikov v finansovoj otchetnosti publicnykh kompanij [Disclosure of information on remuneration and social security of employees in the financial statements of public companies]. *Mezhdunarodnyj bukhgalterskij uchet = International Accounting*. 2011;20:2-14. (In Russ.).

4. Voyakina D.A. Rossijskaya sistema bukhgalterskogo ucheta i otrazhenie v otchetnosti raschetov po oplate truda i ee sravnenie s MSFO [Russian system of accounting and reporting of labor payment and its comparison with IFRS]. *Nauchno-metodicheskij elektronnyj zhurnal «Koncept» = Scientific and Methodological Electronic Journal "Koncept"*. 2017;4:60-63. (In Russ.).

5. Kruglyak Z.I., Shvyreva O.I. Razvitie sistemy kachestvennykh kharakteristik finansovoj informatsii [Developing the System of Qualitative Characteristics of Financial Information]. *Mezhdunarodnyj bukhgalterskij uchet = International Accounting*. 2017;20(18):1051-1065. (In Russ.).

6. Otchet kompanii PwC. Sravnitel'nyj analiz operatsionnoj effektivnosti sel'skokhozyajstvennoj otrasli Rossii [PwC report. Comparative analysis of the operational efficiency of the agricultural sector in Russia]. URL: <https://www.pwc.ru/agriculture/operational-efficiency.pdf>. (In Russ.).

7. Petukh M.V. Metodika analiticheskikh protsedur auditorskoj otsenki effektivnosti voznagrashdenij personalu [Methodology of analytical procedures for the audit evaluation of the effectiveness of remuneration to personnel]. *Trudy Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Proceedings of Kuban State Agrarian University*. 2019;78:42-49. DOI: 10.21515/1999-1703-78-42-49. (In Russ.).

8. Praktika voznagrashdeniya sovetov direktorov i ispolnitel'nogo rukovodstva v publicnykh rossijskikh kompaniyakh. Issledovanie tsentra korporativnogo upravleniya "Deloit" v SNG (2017) [Practice of remuneration of boards of directors and executive management in public Russian companies. Research of the Deloitte Corporate Governance Center in the CIS (2017)]. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/Documents/risk/praktika-voznagrashdeniya-sovetov-direktorov.pdf>. (In Russ.).

9. Fagutsist I.A., Shvyreva O.I. Aktual'nye voprosy raskrytiya informatsii o voznagrashdeniyakh personalu v bukhgalterskoj (finansovoj) otchetnosti [Topical issues of disclosure of information on remuneration to personnel in accounting (financial) statements]. *Perspektivy razvitiya nauki v sovremennom mire: sbornik statej po materialam XIII Mezhdunarodnoj nauchno-prakticheskoy konferentsii (Ufa, 20 aprelya 2018 g.) [Prospects for the advancement of science in the modern world: collection of articles of the XIII International Scientific and Practical Conference (Ufa, April 20, 2018)]*. Ufa: Dendra, 2018;2:93-98. (In Russ.).

10. Shvyreva O.I., Petukh A.V., Petukh M.V. Metodika kompleksnoj diagnostiki sredstv kontrolya ekonomicheskogo sub'ekta [Methodology for integrated diagnostics of control facilities of economic entities]. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Vestnik of Voronezh State Agrarian University*. 2018;11(3):197-209. DOI: 10.17238/issn2071-2243.2018.3.197. (In Russ.).

Информация об авторе

М.В. Петух – аспирант ФГБОУ ВО «Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина», bulahi@inbox.ru.

Information about the author

M.V. Petukh, Postgraduate Student, Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin, bulahi@inbox.ru.

Статья поступила в редакцию 08.08.2022; одобрена после рецензирования 18.09.2022; принята к публикации 20.09.2022.

The article was submitted 08.08.2022; approved after revision 18.09.2022; accepted for publication 20.09.2022.

© Петух М.В., 2022