

## НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:

1. Диссертации и научные работы
  2. Дипломы, курсовые, рефераты, чертежи...
  3. Школьные задания
- Онлайн-консультации  
ЛЮБАЯ тематика, в том числе ТЕХНИКА  
Приглашаем авторов

"Магистр", 2015  
"ИНФРА-М", 2015

## БУХГАЛТЕРСКИЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ РАСХОДОВ НА ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКОВ

МОНОГРАФИЯ

**Л.Б.Сунгатуллина**

Рецензенты:

д. э. н., проф. Р.А. Алборов, зав. кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии;

д. э. н., проф. А.Е. Шевелев, зав. кафедрой бухгалтерского учета и финансов Южно-Уральского государственного университета (НИУ).

Научный редактор:

д. э. н., проф. В.Б. Ивашкевич (кафедра управленческого учета и контроллинга Института экономики и финансов Казанского (Приволжского) федерального университета).

### ВВЕДЕНИЕ

В современных рыночных условиях хозяйствования, характеризующихся динамичностью и требующих от экономических субъектов умения приспосабливаться к изменяющейся внешней среде, особое значение приобретают задачи построения и поддержания конкурентоспособных программ вознаграждения работников, отвечающие интересам всех сторон экономического процесса. В целом порядок вознаграждения посылает сигналы о том, что является ценным для компании. Новые подходы к вознаграждению работников оказывают существенное влияние на способность хозяйствующего субъекта добиваться стратегических целей, поскольку именно в области вознаграждения персонала пересекаются элементы мотивации сотрудников к труду и финансовой эффективности коммерческой организации. Тем самым вводимые новые схемы и программы вознаграждения, обеспечивающие долговременные взаимоотношения между работодателем и работником, предписывают совершенствование методов их учета, позволяющее формировать гибкие информационные системы в целях оптимизации расходов на вознаграждения.

Разработка и реализация планов по распределению и использованию средств на вознаграждения работников имеет существенное значение при осуществлении финансовых направлений развития коммерческой организации ввиду того, что расходы на вознаграждения увеличиваются в фактическом исчислении вследствие их роста в долгосрочной перспективе. Более того, политика расходов на вознаграждения работников затрагивает внешнюю конкурентоспособность форм и систем вознаграждения и внутреннюю структуру системы покрытия трудового вклада персонала организации. Заданный вектор развития управления расходами на вознаграждения имеет собственную динамику как источник преобразования и достижения поставленных интенций, переоценивается и совершенствуется в соответствии с изменениями в экономическом движении компании и ключевых ценностях, предъявляемых к работникам. Вследствие этого пересматривается система формирования информационной совокупности о расходах на монетарные и немонетарные формы вознаграждения персонала и, соответственно, преобразуются и модифицируются методы их учета. В монографии сделана попытка систематизировать учетные аспекты данных основ, касаемые системы расходов на вознаграждения работников, применительно к современным реалиям функционирования организаций.

Генерирование интегрированного информационного множества для целей управления расходами на вознаграждения работников представляет собой совокупность обоснованных и логически закономерных действий по подготовке детальных сведений на основе процедур учета и оценки данных расходов, имеющих внутренние установки и нацеленных на внешние условия хозяйствования. Бухгалтерский управленческий учет, являющийся средством осуществления руководства системой распределения и использования средств экономического субъекта на суммарные вознаграждения работников, обеспечивает менеджмент компании информацией, необходимой как для формирования долгосрочных и краткосрочных целей, так и для реализации выработанных интенций. Следовательно, направлением

совершенствования бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения работников может выступать создание концепции комплексной взаимозависимости стратегического и оперативного управленческого учета данных расходов, в основе которой лежит расширенная современная методическая база. Именно это положение, интегрирующее элементы методов сбора, накопления, обработки и использования информации, рассмотрено в монографии.

Рыночная модель хозяйствования предполагает, что все цели, в том числе и в части расходов на совокупные вознаграждения работников, подчинены основополагающим установкам делового развития компании. В связи с чем учетная система должна быть ориентирована на создание информационных потоков, позволяющих принимать стратегические и соответствующие им оперативные решения, для достижения поставленных важнейших задач. Для этого надлежит усовершенствовать учетное обеспечение формирования сбалансированной системы показателей (BSC) с последующей их декомпозицией по ключевым показателям эффективности (KPI) деятельности персонала; сформировать и систематизировать механизмы и принципы реализации концепции затрат по стадиям жизненного цикла продукта применительно к расходам на основное и дополнительное вознаграждение работников с учетом циклов их трудовой деятельности; разработать методологию актуарного учета расходов на пенсионные вознаграждения работников в рамках стратегического управленческого учета.

Для целей оперативного управления расходами на вознаграждения работников учетная система должна фиксировать состояние объекта исследования и предоставлять информацию для текущего руководства финансовыми ресурсами, направляемыми на суммарные вознаграждения работников. По этой причине необходимо применять современные методы бюджетирования средств на вознаграждения персонала в разрезе производственных бизнес-единиц организации с использованием инструментов управленческого учета ТОС (теории ограничений); отражать в группе 30-х счетов не только фактические величины расходов на вознаграждения, но и бюджетные (плановые) расходы, а также отклонения от нормативных расходов на вознаграждения основного производственного персонала в переменной части затрат с установлением причин, соотносимых с использованием рабочего времени; определять взаимосвязи и согласованности видов управленческого контроля расходов на вознаграждения и выделять контрольные показатели на разных иерархических уровнях управления средствами, направляемыми на вознаграждения работников.

Все эти изменения позволяют разработать современную интегрированную, гибкую, изменяющуюся в зависимости от воздействия факторов внешней и внутренней среды систему бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения работников.

## **Глава 1. ГЕНЕЗИС СИСТЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА РАСХОДОВ НА ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКОВ**

### **1.1. Исторические аспекты и современные тенденции развития системы бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения работников**

Современные рыночные отношения выдвигают высокие требования к количеству и качеству формируемой информации о расходах на вознаграждения работников. На первый план выходит задача по генерированию информационной совокупности о расходах на вознаграждения работников, способствующая принятию как оперативных, так и стратегических управленческих решений, ориентированных на долгосрочное успешное развитие компании и рост ее рыночной стоимости. Решение данной задачи предписывает разработку новых и совершенствование существующих методологических подходов к ведению бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения с учетом исторического опыта развития исследуемой системы. С этой целью представляется целесообразным рассмотреть основные этапы эволюционирования системы учета расходов на вознаграждения работников в России, а также факторов, взаимосвязанных с формами и видами вознаграждения работников.

Процесс становления системы бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения можно подразделить на два основных периода - дореволюционный (до 1917 г.) и послереволюционный, включающие в себя определенные стадии формирования учетной мысли применительно к объекту исследования.

Начальную стадию можно характеризовать как несистемный учет расходов на вознаграждения. К

этой ступени развития учета надлежит отнести временной промежуток с III в. до первой половины XVIII в., включающий несколько основных этапов. На первом этапе (III - XIII вв.), как отмечают профессора Я.В. Соколов и В.Я. Соколов, человек становится объектом учета [193, с. 112].

Следующим важным шагом в развитии учетной системы трудового вознаграждения явилось введение учета выработки работников. С XIII в. по первую половину XVII в. в России развивалось частное хозяйство и каждому работнику давалось твердое задание (урок) или норма выработки с указанием того, в какие сроки он должен его выполнить. Это привело к потребности ведения учета исполнения этого задания, т.е. контроля выполнения плана.

Начиная со второй половины XVII в. в России в связи с петровскими реформами получили развитие строительство и промышленность, вследствие чего рос интерес к учетным процедурам в целом. В эти годы в целях учета затрат труда и его вознаграждения появились: книга выполненных работ; переписная книга, содержащая инвентарную опись и штатное расписание работников; именная книга и расходная книга, представлявшие собой платежные ведомости [193, с. 116].

С развитием горного дела и металлургического производства (середина XVIII в.) система учета расходов на трудовые вознаграждения работников совершенствовалась, особое внимание уделялось учету выработки и отработанного времени. На металлургических заводах учет выработки предусматривал вывешивание у каждой домны табельной доски, на которой отмечалась мастерами выработка готовой продукции, а также количество используемого сырья [54, с. 108].

Отметим, что именно с этого периода и примерно до середины 10-х гг. XX в. в России происходило формирование простой системы учета расходов на вознаграждения работников. На начальном этапе данного периода предпринимались первые попытки учета не только трудового вознаграждения работников, включающего как учет объема выработанной продукции, количества отработанного времени, расчет и выдачу трудовых вознаграждений, так и контроль расходования средств на подготовку кадров, повышение их профессионального уровня. В середине 30-х гг. XVIII в. возникла целая сеть горнозаводских школ, открывшихся почти при всех уральских казенных заводах [141, с. 75 - 76]. И для преодоления кадрового дефицита на предприятиях ведется специальный учет средств, направляемых на обучение ремеслу каменщиков, кузнецов, портных, каретников, сапожников и других профессий для казенных заводов [20, с. 44].

В пореформенной России продолжались традиции, возникшие в конце XVIII в. - начале XIX в., и, по мнению профессора А.М. Галагана, развитие счетной науки в этот период "...шло тем же путем, каким оно шло и на Западе" [47, с. 165]. В частности, сторонник "теории трех факторов" Ж.Б. Сзя - И.Ф. Валицкий отмечал, что рабочая сила, трудовые вознаграждения, так же как и капитал и земля, должны отражаться обособленно на отдельных счетах в целях определения состояния трех факторов производства [40, с. 1]. А в 1872 г. С.Ф. Иванов предложил нормировать затраты, в том числе и трудовые, и относить "приблизительные нормы издержек" [193, с. 125] на специальный счет без распределения их по вырабатываемым видам изделий.

В последующие годы (80 - 90-е гг. XIX в.) появились и распространились два способа учета затрат труда и его вознаграждения. По первому способу учета трудового вознаграждения основным документом являлась табель учета выплаченной суммы вознаграждения за труд. Сторонниками первого способа были А. Дикштейн [66, с. 8], К. Белецкий [24, с. 290], Д. Хон [216, с. 320] и другие. По второму способу учет выплаченной величины вознаграждения осуществлялся ежедневно чеками [214], что способствовало сокращению документации; усилению контроля; оперативности расчетов; облегчению техники выдачи вознаграждения. Несмотря на указанные достоинства данного метода, этот способ долго не просуществовал и был запрещен законодательно. В эти годы происходило также осознание ценности труда. Л.И. Гомберг отмечал, что "не капитал сам по себе дает выгоду, а его рациональное применение, если представляется случай связать его с трудом" [58, с. 148]. Бухгалтеры тех лет определяли труд как составную часть процесса производства и указывали на необходимость учета трудовых затрат.

На рубеже XIX - XX вв. появлялись первые предпосылки создания единой взаимосвязанной системы производственного учета выпуска продукции, рабочего времени и суммы трудового вознаграждения. Одним из приверженцев данной интеграции был И. Сибиряков [182, с. 216 - 217]. Учет рабочего времени на промышленных предприятиях того времени велся одновременно на проходной в табелях и в "конторах мастерских" в особом журнале, что усиливало контроль прогулов и сверхурочных работ работников. Выполненные работы и суммы трудового вознаграждения подвергались жесткому контролю. В каждой "артели" (бригаде) велась "книжка старшего рабочего в артели", в которой указывали объем работ или количество изделий и сдельные расценки. Ежедневно в "контору мастерских" предоставлялись копия журнала о выданных заданиях на день с подписью заведующего и мастера и перечень произведенных изделий и выполненных работ, в которых записывались: номер заказа, номер наряда, номер рабочей книжки "артели", время выдачи задания, количество изделий, стоимость по сдельным расценкам. Начисление вознаграждения осуществлялось в ведомости, в которой указывались выполненные работы и

произведенные изделия по сдельным расценкам каждой "артели" и сумма месячного вознаграждения рабочих. Ведомости обязательно сверялись с "рабочими книжками". Существовала и вторая копия журнала о выданных заданиях на день, которая передавалась в так называемый стол заказов, где формировались и распределялись задания по "мастерским". Это осуществлялось в целях контроля соответствия изготовленных изделий выданным на них заказам и нарядам.

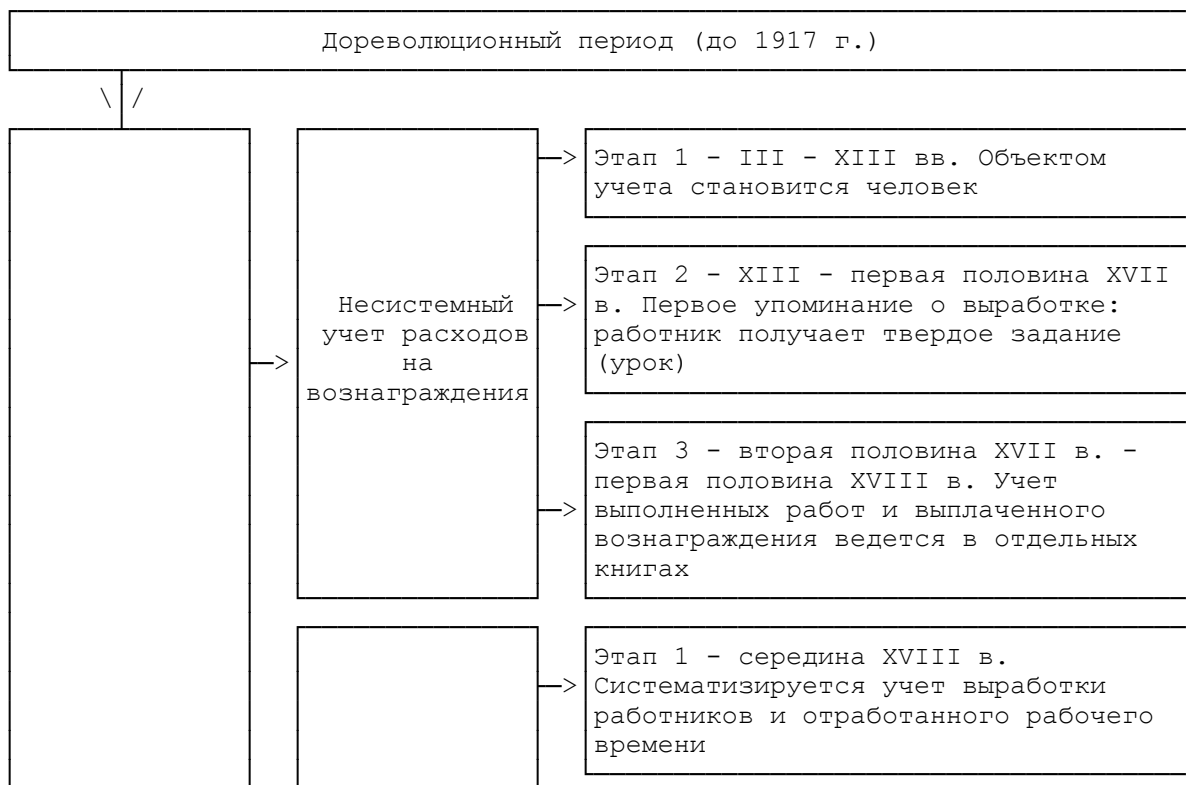
В последующие годы (начало XX в. - 10-е г. XX в.) новое поколение русских бухгалтеров продолжило развивать идеи своих предшественников и выделили следующие виды трудового вознаграждения по способам его определения: повременное, "уплачиваемое за исполнение... однородных поручений, совершаемых в течение определенного промежутка времени, без отношения к количеству исполненной работы" [183, с. 12]; сдельное, "уплачиваемое, в противоположность повременной комиссии, за исполнение точно определенного поручения без отношения к тому времени, в течение которого оно исполнено" [183, с. 12].

В эти же годы бухгалтеры предложили выделять трудовые затраты и их вознаграждения по видам производств для целей распределения накладных расходов пропорционально величине оплаты труда работников [162, с. 247]. Отмечалось, что раз стоимость создается трудом, то и разделение цеховых и общезаводских расходов должно быть пропорционально сумме заработной платы. Также в начале XX в. были введены новые специальные формы учета расходов на трудовые вознаграждения работников, так как на крупных предприятиях информация поступала в большом количестве и на большие суммы. В результате для каждого производства открывали отдельную книгу по статьям отдельных производств, итоговые данные которых заносились в ведомости или журналы определенной формы (Приложение 1).

В итоге в дореволюционный период в России зародился простой системный учет расходов на вознаграждения работников. Началом этого явилось выделение рабочей силы как объекта учета, дальнейшее осознание ценности труда, оценки труда через выработку и отработанное время, нормирование затрат труда и в конечном итоге определение расходов на вознаграждения работников по видам производств.

Систематизация стадий и этапов дореволюционного периода эволюции системы учета затрат труда и его вознаграждения представлена на рис. 1.1.

Схема эволюционирования системы учета затрат труда и его вознаграждения в России в дореволюционный период (авторский подход)



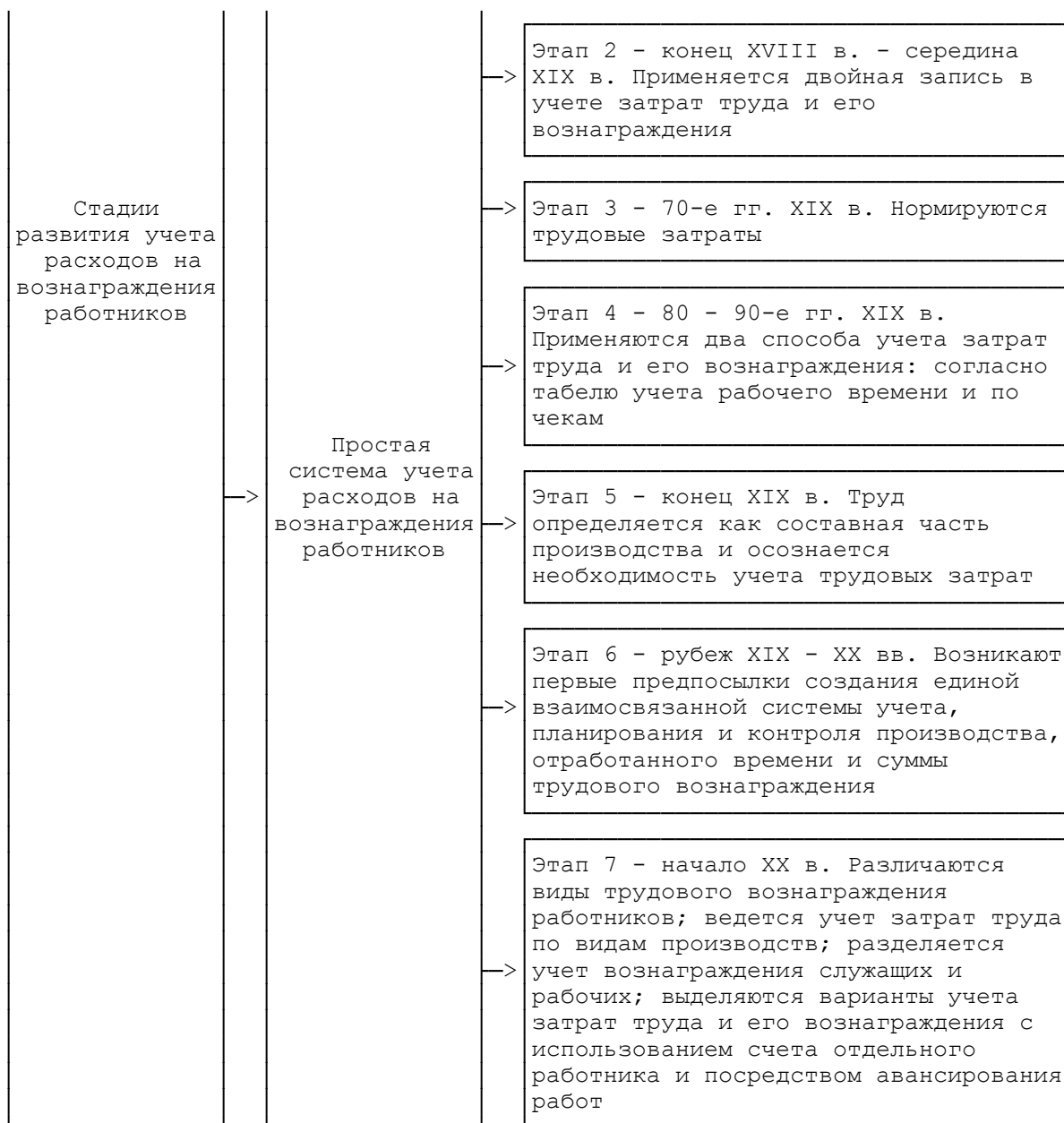


Рис. 1.1

После 1917 г. в России начинается второй период в истории развития учета затрат труда и его вознаграждения. В первую стадию этого периода была создана комплексная система учета расходов на вознаграждения работников. Эта фаза на временном промежутке с конца 10-х гг. XX в. до начала 30-х гг. XX в. включает в себя следующие этапы.

Первый этап - это годы "военного коммунизма" (конец 10-х гг. XX в.), диктовавшего свои условия в области трудового вознаграждения. Вследствие войны, голода и экономической разрухи в стране процветала уравнительность в оплате труда. Одной из особенностей заработной платы стала ее натурализация, не дававшая стимулов к росту производительности труда и уравнивавшая всех работников. Причем заработок определялся не исходя из выработки рабочего, а на основе количества средств существования, которые могли дать работнику.

Для решения существующих проблем в январе 1919 г. второй Всероссийский съезд профсоюзов принял за основу организации оплаты труда тарифную систему, включающую 35 разрядов: по первым 14 разрядам тарифицировались рабочие, а с 15-го разряда - инженерно-технический персонал [91, с. 41]. Но

у принятой тарифной системы имелся недостаток - существовали небольшие различия между высшими и низшими разрядами, не стимулировавшие труд и не повышающие его производительность. В целях модернизации данной тарифной системы было принято Общее положение о тарифе от 17 июня 1920 г. [91, с. 43], устанавливающее нормы выработки при нормальных условиях работы и возможности премирования работников. Но, несмотря на предпринимаемые усилия, в эти годы заработная плата не выполняла возлагаемые на нее функции и представляла собой некое социальное обеспечение, ибо выдавалась вне зависимости от конкретного трудового вклада и квалификации работника.

В годы нэпа (20-е гг. XX в.) возникла проблема всеобщего учетного измерителя, в силу того что денежный измеритель затрат труда стал несовершенным. Рекомендовались различные варианты, но большее количество сторонников было у трудового измерителя, в частности академик С.Г. Струмилин предложил вести учет в трудочасах или трудоднях [193, с. 189]. В эти же годы произошло деление затрат труда и его вознаграждения на три основные части согласно Приказам от 18 ноября 1924 г. N 131 и от 11 сентября 1925 г. N 1221 по ВСНХ СССР [81, с. 62]: оплата фактически отработанного времени (данная сумма относилась на произведенную продукцию и являлась прямой заработной платой); оплата непроработанного времени, а также расходы, связанные с предоставлением рабочим и служащим коммунальных услуг натурой (квартиры, водоснабжение, отопление) (эти расходы относились к накладным расходам); оплата расходов в связи с потерей трудоспособности и безработицей, в связи с содержанием культурно-просветительных учреждений и повышением квалификации рабочих и служащих (данные расходы были названы "начисления на зарплату" или "социальные расходы").

В качестве сводных документов по учету затрат труда и его оплаты выступали расчетная ведомость на рабсилу и зарплату и платежная ведомость [81, с. 62]. Расчетная ведомость имела целью, с одной стороны, представить итог об использовании рабочего времени и денежное выражение стоимости оплаты рабочего времени по всем первичным документам в детальной разбивке, а с другой стороны - показать общую сумму трудового вознаграждения каждой категории рабочих и отдельного рабочего за определенный период.

В эти же годы внимание уделялось рационализации учета личного состава предприятия, учета рабочего времени, определения норм выработки, техники выдачи заработной платы. Рассматривались вопросы упрощения учета рабочей силы: процедур приема, перемещения по службе, предоставления отпуска, увольнения. На предприятиях стали переходить к составлению "карточки-папочки" [167, с. 196], на основании которой велась картотека работников, позволявшая составлять ежедневные сводки о движении рабочей силы и оперативно реагировать на какие-либо неблагоприятные отклонения. Также большое значение придавалось сокращению потерь рабочего времени. С этой целью руководители цехов и отделов ежедневно подавали сведения по каждому рабочему в отдел личного состава о прогулах, опозданиях, сверхурочных работах и т.п. В довершение всего для снижения потерь рабочего времени на предприятиях начали внедрять "конвертную выдачу заработной платы" [53, с. 184; 167, с. 198; 206, с. 166]. Считалось, что "конвертный способ" ужесточает контроль выданных и невыданных сумм вознаграждения, устраняет потери рабочего времени, связанные с простаиванием очередей. В этот период вновь обратились к вопросу определения нормы выработки продукции и в целях установления более точных норм выработки на предприятиях стал применяться хронометраж выполняемых операций [128, с. 214].

Таким образом, на рубеже 20 - 30-х гг. XX в. формировалась комплексная система оперативного учета личного состава предприятия во взаимосвязи с организацией табельного учета, определения выработки продукции и оплаты труда.

С 30-х гг. XX в. начинается развитие вторая стадия послереволюционного периода. В это время система производственного учета жестко регламентировалась, вплоть до начала 80-х гг. XX в. Данный промежуток времени включает в себя следующие этапы.

На первом этапе (30-е гг. XX в.), как отмечают профессора Я.В. Соколов и В.Я. Соколов, "...получил самое широкое, почти повсеместное, распространение новый вид учета - оперативный" [193, с. 206]. Также в эти годы, указывает профессор К.М. Гарифуллин, были разработаны "теоретические основы нормативного метода учета затрат... на основе адаптации его принципов к существовавшей тогда административно-командной системе управления народным хозяйством" [49, с. 14]. В целях контроля над мерой труда и потребления в годы индустриализации выстраивалась система оперативного учета выработки рабочих, а на предприятиях, начавших работу на основе нормативного учета, формировались нормы затрат труда производственных рабочих.

На повестке дня встали вопросы организации рациональной первичной документации по учету выработки и заработной платы, обеспечивающей данными о выработке, отработанных часах и причитающейся сумме трудового вознаграждения. Перед учетом ставились задачи: определения выработки каждого рабочего индивидуально по процессу (операции) и по виду изделия; установления двойного контроля определения выработки как со стороны рабочего, так и со стороны бухгалтерии; предоставления бригадиру возможности контроля над производительностью труда рабочего в течение

рабочей смены; облегчения в выявлении виновников брака и дефектов в работе; уменьшения количества первичной документации.

Для решения поставленных задач применялись различные способы. Один из способов - комбинированный метод учета выработки продукции - "процессно-паспортный" [297, с. 13], заключающийся в том, что рабочий на "процессном листе", выполнив процесс (операцию), указывал свой номер, и в этом документе осуществлялось "ежедневное сведение выработки". Параллельно велся и "паспорт", который содержал номер процесса и номер рабочего. Таким образом, на основании данной документации определяли индивидуальную выработку каждого рабочего за смену; выявляли виновников брака; начисляли заработную плату рабочим.

Для учета индивидуальной выработки и контроля над производительностью труда применялись и другие документы: наряд на работу или рапорт. Ежедневно эти документы сдавались в цеховую бухгалтерию для подсчета заработной платы, далее суммы оплаты труда переносились в накопительную ведомость. На основании нарядов на работу и рапортов параллельно велась карточка по учету заработной платы на каждого рабочего, в том числе и для определения выработки рабочего.

В целях сокращения количества первичной документации по учету труда и его вознаграждения также применяли разные варианты. Один из вариантов - это заполнение карточки для учета выполнения норм и подсчета зарплаты [113, с. 37], отражающей выполнение норм выработки каждым рабочим участка и сумму заработной платы. Вся эта информация представлялась ежедневно рабочим для их ознакомления с показателями выполнения норм выработки и начисленной суммой трудового вознаграждения.

Другой способ - это объединение лицевого счета и личной карточки рабочего в один документ - лицевой счет рабочего по учету выработки и заработной платы [169, с. 39], являвшийся оперативным документом и позволявший отражать производственные показатели: выполнение норм выработки, количество отработанного времени, простои, процент брака. В этом же документе начислялась и заработная плата рабочего. Достоинством составляемого документа являлось то, что он служил основанием для составления отчетов: о размере и структуре заработной платы; об отработанном и нерабочем времени в часах; о выработке продукции, в нормо-часах; о выполнении норм выработки; о размере брака по количеству нормо-часов. Составляемые отчеты представляли собой своего рода внутренние управленческие отчеты того времени, на основании которых принимались управленческие решения по трудовым показателям и вознаграждению рабочих.

Иным способом сокращения первичной документации по учету труда и его оплаты был способ соединения планового документа с учетным документом, предложенный профессором М.Х. Жебраком. В качестве планово-учетного документа выступал сменный план [77, с. 35]. В нем указывались задание, норма времени, расценки, разряд работы, номер заказа, профессия, табельный номер рабочего и вид оплаты. После выполнения задания отмечалось количество годной продукции и исправимого брака, причины брака, время простоя. Далее этот документ поступал в расчетный отдел бухгалтерии для начисления оплаты труда, после возвращался в цех для информирования рабочих.

Таким образом, в период индустриализации прослеживаются процессы интеграции учета и контроля затрат труда и его вознаграждения в целях формирования оперативной учетно-экономической информации для принятия и реализации управленческих решений.

Другим направлением рационализации первичной документации по учету труда и его оплаты стало применение механизированного учета в силу трудоемкости учетных процедур и большого количества документации по расчетным операциям. Механизированный учет позволил расширить аналитику по расходам на вознаграждения, а также унифицировать и стандартизировать первичную документацию по учету труда и его вознаграждения.

В эти же годы "группы рабочих, занятых в одном и том же цехе или мастерской, на однородной работе, требующей равную квалификацию, объединяются в один либо коллектив, либо коммуну" [103, с. 44]. Такой способ организации труда способствовал росту производительности труда, снижению себестоимости производства и повышению качества продукции. Вместе с тем развитие "коллективов-коммун" выдвинуло проблему распределения трудового вознаграждения между ее членами. Начисление заработной платы рабочим осуществлялось на основании сводных нарядов по "коллективу-коммуне", которые составлялись по данным рабочих нарядов, выписываемых на виды работ, поэтому сложно было определить заработок каждого работника. Для решения этой проблемы одни бухгалтеры предлагали распределять сумму общего заработка между участниками коллектива пропорционально проработанному времени [103, с. 44], другие - пропорционально разрядам рабочих и отработанному времени [169, с. 42], третьи - сначала разбивать заработную плату коллектива на тарифную часть и "приработок" и лишь потом распределять пропорционально проработанному времени [39, с. 89].

В целом 30-е гг. XX в. являются временем борьбы за повышение производительности труда, и

вознаграждение труда становится мощным стимулом ее роста. Поэтому был провозглашен лозунг борьбы с "уравнильностью" и все было подчинено конечному результату. Учет должен был соответствовать тенденциям времени. В этой связи выстраивалась система учета, которая предоставляла информацию о выполнении норм выработки, о начислении сумм оплаты труда, об использовании рабочего времени, о величине затрат на оплату труда в себестоимости продукции.

В начале 1940-х гг. продолжалось совершенствование системы учета выработки продукции и организации расчетов по оплате труда. Впервые была рекомендована маршрутная система учета выработки продукции [125, с. 36]. Суть ее сводилась к тому, что при изготовлении партии деталей после каждой операции обработки делались отметки в маршрутном листе. Вторым вариантом маршрутной системы являлось совмещение маршрутного листа и сменного рапорта о выработке, что сокращало количество первичных документов.

В целях рационализации расчетов по заработной плате предлагались различные способы. В промышленности рекомендовалось применение расчетного листка, являвшегося оправдательным документом на выданные средства, а также служившего лицевым счетом и хранившегося в картотеке расчетов с рабочими и служащими [180, с. 39]. В строительстве предлагалось в лицевом счете рабочих и служащих объединить все сведения о рабочем (Ф.И.О., должность, разряд и т.п.), учет всей начисленной заработной платы (основной, дополнительной и прочих выплат) с указанием наименования объектов, а также учет всех удержаний (аванс, подоходный налог и проч.). Для контроля начисленной суммы оплаты труда параллельно велся журнал начисления зарплаты на каждый вид трудового вознаграждения и каждый объект учета [59, с. 42].

В годы Великой Отечественной войны главной задачей учета стала организация учета потерь и расходов, вызванных условиями военного времени. Данные расходы были вызваны эвакуациями работников, оплатой труда, затраченного на работы военного времени, обучение и переобучение новых рабочих из-за замены мужского труда женским и детским трудом. В организации заработной платы применялись стимулирующие формы вознаграждения: для рабочих за проделанную работу - сдельно-прогрессивная и повременно-премиальная системы оплаты труда, для отличившихся в выполнении и перевыполнении производственных заданий - дополнительное материальное поощрение; для инженерно-технических кадров за выполнение и перевыполнение производственных планов - премиальная система оплаты труда.

В военные и послевоенные годы бухгалтеры обратили внимание на то, что верная информация формируется только в том случае, если организована система правильного ведения табеля учета рабочего времени (указания урочных и сверхурочных часов работы); контроля начисления вознаграждения за труд рабочих-сдельщиков (указания верных норм и расценок работ, расчет выполнения норм выработки в первичной документации; отсутствия первичных нарядов или документов на невыполненные документы); точного составления расчетных ведомостей по выплате вознаграждения [15, с. 34 - 35]. В связи с этим особая значимость придавалась борьбе с приписками выработки продукции, в целях их ликвидации рассматриваются разные системы учета выработки в зависимости от условий организации производства.

В индивидуальных производствах стали применять учетно-операционные карты [174, с. 27]. На основании ведомости норм и расценок бухгалтер записывал в учетно-операционные карты по разделу "По технологии на весь заказ" по видам работ норму времени и сумму вознаграждения. Принимаемые к оплате наряды на работы вносились бухгалтером в учетно-операционные карты по разделу "Фактически на весь заказ". Наряды, поступающие сверх установленных норм, не принимались к оплате до выяснения причин их выписки. Листки доплат за работы, вызванные отклонениями от технологии производства, записывались в учетно-операционную карту в графе "Зарплата за отклонение от производства". Данный способ был достаточно эффективен, но громоздок, так как набиралось большое количество документов.

В мелкосерийных и индивидуальных производствах применялись лимитно-операционные карты [38, с. 26], в которых указывался лимит количества операций по данному заказу. Контроль над соблюдением лимита позволял устранять потери от приписок, скрытого брака и утери деталей. В серийных производствах данный документ тоже применялся для учета выработки по всем изделиям, что предотвращало образование излишнего и некомплектного задела. Кроме того, при однообразных производственных операциях [94, с. 15] и более или менее стабильных нормах выработки применялись месячные рабочие наряды.

В условиях поточного производства со строго определенным ритмом движения использовались безнарядные системы учета выработки продукции [68, с. 15]. Для начисления трудового вознаграждения основными документами являлись: табель учета рабочего времени, ведомость работы конвейера и рапорт о замене рабочих.

На поточных неконвейеризованных линиях со свободным ритмом для учета выработки применялись: система операционных билетов, позволявшая устанавливать виновника брака; жетонная система,



сопровождавшая партию и передаваемая рабочим счетному работнику с указанием номера операции; система записи выработки рабочим, бригадиром или мастером (с последующим контролем этих записей); инвентарная система, позволяющая определять выработку на последней или промежуточной операции на основе данных запуска и инвентаризации незавершенного производства.

В организации учета трудового вознаграждения в 40-е и последующие годы произошел отказ от децентрализованного учета и в составе главной бухгалтерии были созданы расчетные отделы. Это снизило потребность в большом количестве квалифицированных счетных работников и позволило внедрять механизацию в учетную работу [94, с. 11]. Дальнейшая механизация учета развивается в сторону составления машинных табуляграмм в требуемых для управления разрезах, например о распределении заработной платы по заказам; по категориям и видам оплат; по показателям о выполнении норм выработки и т.п. [242, с. 20].

В целом в 40-е гг. XX в. произошла перестройка экономической жизни страны. В первой половине - на военный лад, а во второй половине осуществлялся переход к мирной жизни. Эти преобразования в экономике страны отразились в управлении деятельностью предприятий: сохранялись внеэкономическое принуждение, жесткая централизация, административно-командный стиль руководства. Данная тенденция проявляется и в системе учета расходов на вознаграждения работников: ужесточается контроль выработки продукции; усиливается проверка рациональности использования фонда заработной платы в целях определения резервов снижения себестоимости продукции; происходит отказ от децентрализованного учета оплаты труда; продолжается механизация учета.

В последующее десятилетие, в 50-е гг. XX в., бухгалтеры особое внимание уделяли упрощению учетного процесса затрат труда и его вознаграждения. В целях сокращения количества выписываемой первичной документации многие предприятия заменили ежедневные документы учета выработки (рабочий наряд, доплатный листок) многодневными (накопительной карточкой по заработной плате) в разрезе табельных номеров рабочих-сдельщиков и направлений производственных затрат (Приложение 2).

Иным направлением совершенствования учета выработки продукции стал отказ от детализации технологических процессов на множество деталей-операций [227, с. 89]. В эти годы произошел переход от сплошного пооперационного контроля выработки и замена его выборочным, осуществляемым бригадирами, мастерами, комплектовщиками. Укрупнение технологических процессов позволило использовать типовые нормы выработки и укрупненные расценки, а также отказаться от применения сдельной оплаты труда на участках, где нет условий для технического нормирования и точного учета объема выполненных работ.

В массово-поточном производстве была внедрена бригадная форма организации труда с учетом выработки продукции, принятой ОТК на конечной операции [195, с. 75]. При этом в основу организации производственной бригады был положен принцип солидарной ответственности всех ее участников за возможные приписки к выработке и потери деталей, и, независимо от того, какая выработка показана в документе по учету выработки, оплата производилась по данным количественной и качественной приемки изделий техническим контролером. Следовательно, вознаграждение каждого рабочего производственной бригады зависело от фактической его выработки на той операции, которую он выполнял, индивидуально учитываемой за каждую смену, и от общей выработки и сдачи бригадой годных изделий, точность которой гарантировалась приемкой контролером.

В общем, 50-е гг. XX в. выделяются тем, что в отличие от предыдущего периода интенсивные факторы становятся основными в развитии советской экономики, в частности существенно повышается производительность труда работников. Это стало возможным в том числе за счет того, что в эти годы были проведены мероприятия по внедрению системы учета выработки продукции по конечной операции при бригадной форме организации труда и его вознаграждения, пересмотру действующей системы нормирования труда, более углубленной оценке расходов на оплату труда.

Но уже начало 60-х гг. XX в. характеризуется падением темпов экономического роста производства. Для поддержания достигнутых успехов в сфере оплаты труда одним из существенных шагов был отказ от широкого применения сдельной заработной платы и постепенный переход на повременную (повременно-премиальную) форму оплаты труда [67, с. 78]. При использовании данной системы вознаграждения работников профессор И.И. Поклад [160, с. 8 - 10] предложил образовывать единый премиальный фонд, причем не за счет себестоимости, а осуществлять отчисления от величины плановой прибыли организации. Эту систему заработной платы стали применять не только для вспомогательных, но и основных производственных рабочих [52, с. 34 - 36]. Положительной стороной повременно-премиальной оплаты труда явилась возможность свободной расстановки рабочих, мастер мог направлять рабочих с одного участка на другой, что способствовало повышению производительности труда и снижению расходов на оплату труда.

Вознаграждения за труд исчислялись исходя из отработанного времени и объема выполненных

работ - за перевыполнение задания начислялась премия. Учет участия рабочего в бригаде велся на основании сдаточной накладной, а бухгалтер цеха каждый день показатели накладных переносил в специальную накопительную книгу учета количества изделий, где для каждого рабочего открывалась отдельная страница и данные о выполненной им работе накапливались в течение месяца. Эти данные сопоставлялись с выданным заданием, что усиливало контроль выполненных работ.

Сдельная оплата труда также сохранялась и применялась на тех участках работы, где были условия для определения норм выработки и точного учета объема выполненных работ. В основном в условиях массово-поточного производства и при бригадной организации труда применялся учет выработки продукции по конечной операции, так как этот метод усиливал контроль выработки; устанавливал соответствие данных о выработке начисленной заработной плате; уменьшал количество документов; сокращал аппарат технических контролеров; улучшал ритмичность работы поточных линий. Наиболее эффективными системами учета выработки продукции по конечной операции, по мнению профессора А.А. Додонова, являлись: учет выработки в накопительной ведомости, маршрутная система и безнарядная система [67, с. 69 - 70, 72, 75].

В эти годы на промышленных предприятиях стали организовываться "сквозные бригады со взаимной ответственностью всех ее членов за сохранность деталей, своевременное выявление брака и недопущение брака" [176, с. 8]. При этом применялась, как правило, коллективно-сдельная система оплаты труда по конечной операции [175, с. 20, 23] и наряду с учетом конечных результатов производства обязательно велся учет личного вклада каждого рабочего в общие результаты [80, с. 24]. Основным документом для учета выработки сквозной производственной бригады являлся двухнедельный накопительный наряд [108, с. 15]. В целях недопущения элементов уравнительности в оплате труда бригадир совместно с рабочим определял фактическую выработку каждого рабочего за смену и указывал ее в наряде. При распределении коллективного заработка учитывались разряд выполненных работ и количество отработанного времени [12, с. 26]. Подсчет трудового вознаграждения осуществлялся в бухгалтерии после проверки документов на правильность их заполнения.

Не на всех предприятиях использовались накопительные наряды для учета выработки продукции, на многих машиностроительных предприятиях применялась маршрутная система учета выработки [172, с. 5]. В основном использовались два варианта маршрутной системы учета выработки продукции [111, с. 10]. Согласно первому варианту маршрутный лист сопровождал партию обрабатываемых деталей по всему технологическому процессу. По окончании маршрута обработки маршрутный лист сдавался в планово-диспетчерское бюро, где велся оперативный учет прохождения деталей в производстве и далее передавался в бухгалтерию в качестве расчетно-платежного документа. По второму варианту маршрутный лист выполнял те же учетно-контрольные функции с той лишь разницей, что не являлся расчетно-платежным документом. Для начисления заработной платы мастер составлял сменный рапорт, в который по данным маршрутного листа заносил количество выработанной продукции, нормы времени и расценки в разрезе производственных операций и табельных номеров рабочих.

В настоящее время вариантов применения маршрутных документов значительно больше, но их сущность, в общем, одинакова. В целом маршрутная система хорошо проявила себя в условиях автоматизации учета. Маршрутная система удобна для унификации и стандартизации первичных документов.

В целом в 60-е гг. пытались упорядочить организацию трудового вознаграждения, повысить мотивацию работников к более эффективному труду и особенно с 1965 г. - года начала Косыгинских реформ, известных в западной прессе и советологии как концепции реформ либерализма. Но, несмотря на вводимые изменения, к концу данного десятилетия наметилась тенденция к снижению производительности труда и, соответственно, роста расходов на трудовые вознаграждения в себестоимости продукции.

В 70-е гг. XX в. предпринимались несколько попыток отраслевых реформ в целях повышения производительности труда и сокращения затрат на оплату труда. В частности, возникли новые формы организации труда, предложенные Н.А. Злобиным, которые впоследствии получили название бригадного расчета, или бригадного подряда [155, с. 6, 12]. Главным при бригадном подряде было достижение максимальных конечных результатов и тесной связи заработной платы с результатами труда. Вместе с тем рост производительности труда, а с ним и снижение расходов на вознаграждения тормозились из-за несоответствия между высокой оплатой труда и реальной покупательной способностью заработанных средств.

Несмотря на неблагоприятную тенденцию, бухгалтеры совершенствовали учет выработки продукции в целях формирования оптимальной системы учета расходов на трудовые вознаграждения. В первую очередь улучшали маршрутную систему учета выработки продукции и оплаты труда на базе нормативного учета. При данной системе учета затрат сдельная производственная заработная плата подразделялась на заработную плату по нормам и отклонения от них. Основанием для начисления трудового

вознаграждения служили маршрутные карты (оплата труда по нормам) и доплатные наряды [29, с. 50 - 52]. Для учета отклонений от норм, их систематизации и механизированной обработки документов начали применять номенклатуру шифров причин и виновников отклонений [181, с. 50]. Метод документирования отклонений стал наиболее распространенным, но, как указывал профессор В.Б. Ивашкевич, "...положительные отклонения - экономию в затратах труда и заработной платы с его помощью нельзя учесть" [86, с. 151 - 152]. В литературе и на практике в те годы считалось достаточным ограничиваться выявлением доплат к заработной плате по нормативу. Профессор В.Б. Ивашкевич предложил расширить перечень отклонений "...за счет двух групп отклонений по затратам прямой заработной платы: 1) отклонения, вызванные изменением соотношений в квалификационном составе работающих, и 2) отклонения, обусловленные изменением серийности производства" [86, с. 154]. Профессор А.С. Бородин рекомендовал вести ежедневный учет отклонений от норм, а далее осуществлять свод этих отклонений в целях оперативного контроля использования средств на вознаграждения работников [29, с. 55].

Другой проблемой, которую выделял профессор П.С. Безруких, являлось то, что расходы, связанные с воспроизводством рабочей силы (обучением и переобучением кадров, повышением квалификации, улучшением условий труда, пособиями и т.п.), не отражались в затратах предприятия [22, с. 50 - 51]. Тем самым вознаграждения работников, включаемые в состав издержек производства, не отражали все затраты организации на финансовые и нефинансовые формы вознаграждения.

В эти же годы профессор В.Б. Ивашкевич предложил группировать расходы предприятия по местам формирования затрат и центрам ответственности [86, с. 62]. Такая группировка расходов на вознаграждения позволяла обеспечивать контроль по отдельным подразделениям предприятия, повышать точность калькулирования себестоимости продукции и детализировать анализ расходов на трудовые вознаграждения работников.

В целом в 70-е гг. учетная мысль развивалась динамично - появлялись новые взгляды и идеи, несмотря на действующие жестко регламентированные положения производственного учета расходов на вознаграждения работников.

В годы совершенствования хозяйственного механизма - в 80-е гг. XX в. - система производственного учета развивалась в условиях хозяйственного расчета. В это время приоритетным направлением развития учета затрат труда и его оплаты стало усиление зависимости трудового вознаграждения от конечных результатов работы коллектива и каждого работника. На предприятиях широко внедрялась бригадная форма организации труда с коллективной формой оплаты: сменные, сквозные, специализированные, комплексные бригады. Как отмечал профессор В.П. Астахов, "высшая ступень организации бригад с коллективными формами организации и оплаты труда - бригадный подряд, при котором бригада работает по единому наряду и с оплатой по конечным результатам" [18, с. 8]. Профессор В.Б. Ивашкевич указывал, что при этом необходим верный выбор натурального показателя конечного для бригады результата работы, степень измеримости объема выполненных работ и возможность их побригадного обособленного учета [82, с. 65, 67].

Кроме показателя конечного результата работы, бригадам, переведенным на хозяйственный расчет, устанавливались оценочные показатели деятельности, влияющие на величину их вознаграждения. С.А. Стуков [197, с. 195] предложил определять стоимостные показатели: количество и ассортимент продукции; нормативная себестоимость комплекта деталей, нормативные расходы на заработную плату; нормы выработки; лимит численности персонала. Профессор В.Б. Ивашкевич [82, с. 67 - 68] рекомендовал показатели, характеризующие деятельность бригады, формулировать в физических единицах измерения: объем производства в нормо-часах или нормированной заработной плате; качество продукции в процентах сдачи деталей, узлов, полуфабрикатов; рост производительности труда или снижение нормированной трудоемкости.

Учет выработки и трудового вознаграждения в условиях бригадной организации труда также претерпел изменения. В частности, учет выработки стал осуществляться в многодневных накопительных нарядах и лицевых счетах при индивидуальном и мелкосерийном производстве; в маршрутных листах при серийном производстве; в специальных ведомостях или единых нарядах при массовом и крупносерийном производстве [41, с. 29 - 30].

Технологические изменения в характере труда вызвали изменения и в системе вознаграждения: стали шире применять повременную и повременно-премиальную системы оплаты труда. Их использование потребовало развития технически обоснованных норм труда, а также организацию учета выполнения установленных бригаде нормированных заданий, норм обслуживания, нормативов численности. Профессор А.Ф. Аксененко выделял следующие нормы затрат живого труда: затраты рабочего времени на единицу продукции (работы); нормы выработки продукции в единицу времени; расценки для сдельщиков, тарифные ставки повременщиков; нормы обслуживания оборудования и рабочих мест основными и вспомогательными рабочими; нормативы численности работников по категориям и их соотношение [13, с. 16 - 17]. Для учета фактически выполненного задания применялись

многодневные накопительные документы, лицевые счета экономии, облегчавшие учет и контроль показателей хозяйственной деятельности бригады. Бригадная форма организации труда вызвала различные способы распределения коллективного заработка между членами бригады. Группировка вариантов распределения вознаграждения бригады, использовавшихся в 80-е гг., представлена в Приложении 3.

Изменения, вызванные распределением заработка между членами бригады, повлекли за собой развитие алгоритмов расчета оплаты труда на ЭВМ, а также форм первичных документов, используемых в автоматизированном учете затрат труда и его вознаграждения. Профессор Е.А. Мизиковский указывал, что при развитии бригадных форм организации и оплаты труда целесообразно применение накопительных декадных ведомостей учета выработки деталей на последней операции в целях сокращения рабочего времени на их заполнение [156, с. 40]. При повременной оплате труда профессор К.М. Гарифуллин рекомендовал составлять специальные расчеты для выявления отклонений от нормативной заработной платы [51, с. 214 - 215]. Профессор В.Б. Ивашкевич из всей совокупности первичных документов, применяемых в учете на ЭВМ, выделял пять основных комплексов: "по учету рабочего времени; по учету выработки и начислению заработной платы в пределах норм; по удержаниям из заработной платы; по отклонениям от норм затрат труда и заработной платы" [83, с. 109]. В целом использование ЭВМ позволило улучшить технологию обработки первичных документов по учету труда и его оплаты: появились комплексность, непрерывность, многовариантность расчетов, сократились сроки обработки информации, повысилась аналитичность информации.

В итоге в это время, и особенно во второй половине 80-х гг., существенное внимание уделялось экономическим рычагам воздействия на производство, в том числе и в системе вознаграждения работников. Переход предприятий на хозяйственную основу вызвал изменения в системе производственного учета расходов на вознаграждения, усиливающие контроль и рациональность расходования средств на оплату труда. Данная тенденция продолжилась и в 90-е гг. в связи с переходом к рыночным условиям хозяйствования. В этот период экономическая заинтересованность работников заключалась в увеличении личного вклада в конечные результаты деятельности бригады, участка, цеха, организации, поэтому разрабатывались и внедрялись в практику разнообразные методы распределения заработанных средств коллективом и определения индивидуального заработка отдельного работника (Приложение 4).

На рубеже 80 - 90-х гг. появились новые виды вознаграждения работников: дивиденды, проценты, начисляемые работникам предприятия по акциям, облигациям и иным ценным бумагам и вкладам в имущество организации. Кроме того, значительный удельный вес в составе издержек производства составляли выплаты стимулирующего характера: надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство и высокие достижения в труде, надбавки за выслугу лет, надбавки за непрерывный стаж работы по специальности и др. Развитие рыночных отношений сопровождалось расширением договорных основ в процессе регулирования трудовых отношений между работником и организацией. Формы и системы вознаграждения устанавливались экономическими субъектами самостоятельно независимо от их отраслевой принадлежности и формы собственности. В соответствии с Законом РФ от 11 марта 1992 г. "О коллективных договорах и соглашениях" организации смогли вводить льготные выплаты в виде: дополнительных отпусков сверх предусмотренных законодательством; надбавок к пенсиям; оплаты путевок работникам и их детям на лечение и отдых за счет средств предприятия; премий, не связанных с производственными результатами; поощрений за долготелую и безупречную трудовую деятельность и др. Источниками их возмещения стали фонды потребления, образуемые в порядке распределения прибыли.

Контроль за мерой труда и потребления по-прежнему был актуален, и большое значение имела правильная организация учета выработки: нарядная система, применяемая в мелкосерийных и индивидуальных производствах; маршрутная система - в серийных производствах; приемка продукции на конечной операции - в массово-поточных производствах. Но у всех действующих практик учета были недостатки, к которым профессор В.Б. Ивашкевич относил применение сложных систем учета выработки и расчетов, неполное заполнение реквизитов первичных документов и главное - приписки выработки [84, с. 80]. Поэтому необходима была интеграция учета выработки с контролем выполнения производственных графиков отдельных рабочих и бригады в целом.

Особенностью этого периода является использование наработок зарубежных специалистов по учету. Так, некоторые негосударственные предприятия по аналогии с практикой, применяемой западными фирмами, стали подразделять расходы на оплату труда на прямые и косвенные. Косвенные расходы на оплату труда рассматривали как общезаводские накладные расходы [142, с. 429 - 430]. Для оценки эффективности деятельности управления расходами на вознаграждения использовали неколичественные критерии, такие как: повышение производительности труда, совершенствование качественного состава рабочей силы, охраны труда работников, текучесть рабочей силы и др. [139, с. 102].

Все эти изменения обусловлены сближением отечественной системы учета с западной, появлением новых для нашей страны методов учета затрат. Эти преобразования привели к методологическому и организационному подразделению учета на финансовый и управленческий. Профессор Я.В. Соколов и профессор М.Л. Пятов отмечают, что "помимо собственно бухгалтерского учета, возникшего за рубежом... проникает в нашу жизнь... учет управленческий" [192, с. 100]. Как указывает профессор В.Б. Ивашкевич, создатель научной школы по бухгалтерскому управленческому учету в нашей стране, на предприятиях стали формироваться информационные системы, использующие экономическую информацию для потребностей управления внутри субъекта хозяйствования, в том числе и для управления трудом и его вознаграждением [89, с. 24 - 25, 136 - 143]. Таким образом, в это время формируется, как пишет профессор А.Ю. Соколов, "паритетная система управленческого учета затрат" [188, с. 20].

В 2000-е гг. система бухгалтерского управленческого учета существенно расширилась. Объектами исследования со стороны бухгалтеров-аналитиков стали все новые подходы к управлению предприятием. Причем многие методы менеджмента стали одновременно и методами управленческого учета затрат. Именно в эти годы формировалась и развивалась интегрированная система управленческого учета расходов на вознаграждения работников.

Одним из методов комплексной системы управления расходами на вознаграждения, где важную роль выполняет бухгалтер-аналитик, является разработка сбалансированной системы показателей (BSC) - инструмента реализации стратегии компании, в том числе и направления "обучение и развитие персонала" [95, с. 90]. А также система ключевых показателей эффективности (KPI) деятельности работников [153, с. 13], интегрируемая в сферу BSC в целях составления управленческих отчетов по группам показателей.

Отечественные специалисты по управленческому учету, профессора М.В. Мельник, В.В. Бердников, указывают, что использование системы KPI требует изменений в структуре и периодичности представления управленческой отчетности, поскольку нефинансовые индикаторы должны отслеживаться с различной периодичностью в отличие от финансовых показателей, формируемых по мере завершения отчетного периода [130, с. 319]. Профессор М.А. Вахрушина отмечает, что именно в рамках BSC финансовые и нефинансовые индикаторы интегрируются с учетом причинно-следственных связей между результативными и ключевыми критериями в отличие от традиционных систем управленческого учета, которые фокусируются в основном на финансовых показателях [43, с. 89].

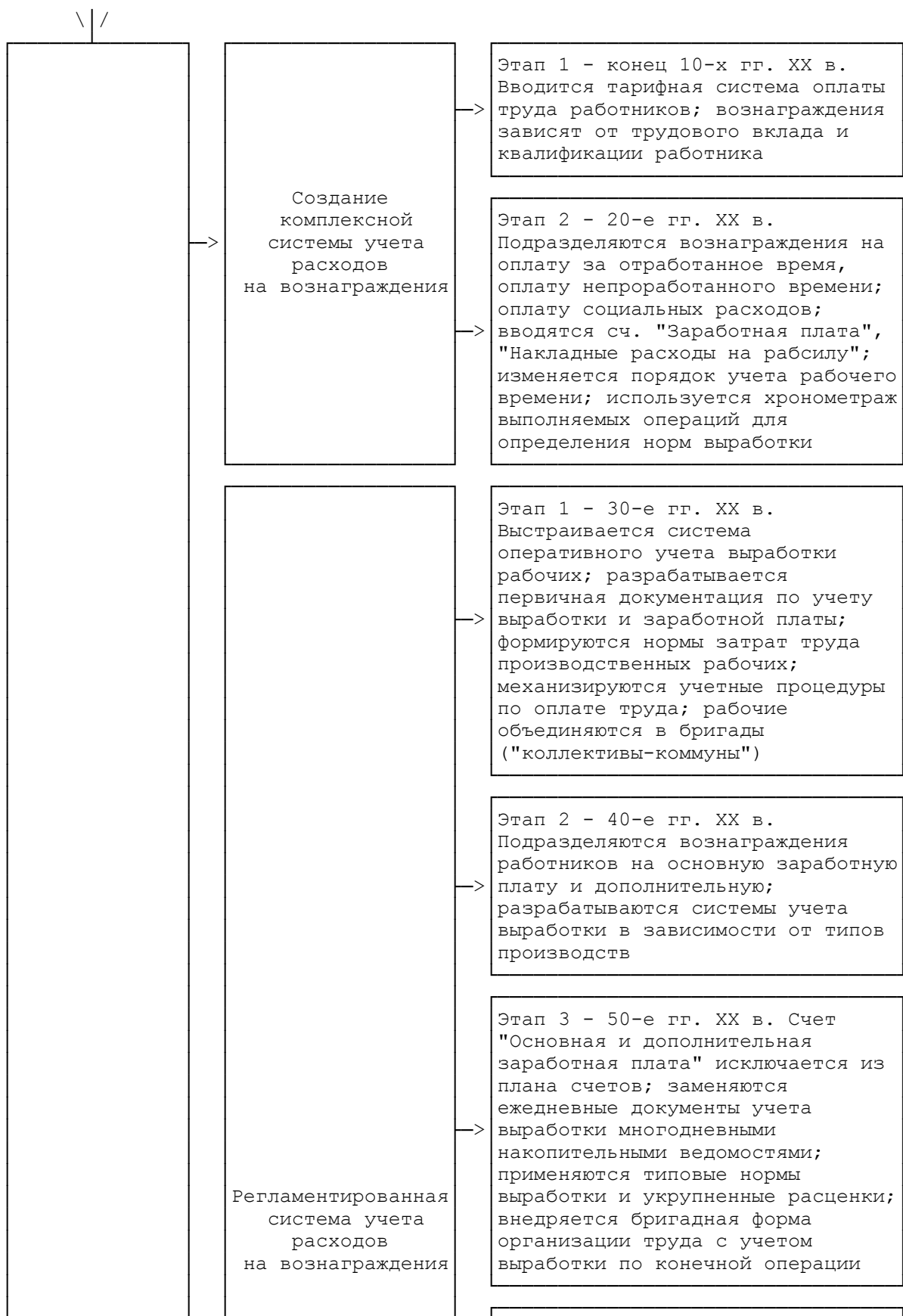
По мнению западных исследователей (Э. Аткинсона, Р. Банкера, Р. Каплана, М. Янга), при построении эффективной системы управленческого учета вознаграждения персонала более значимыми являются внешние критерии, т.е. стимулирование желаемого поведения работника путем обеспечения финансового поощрения, нежели внутренние - удовлетворение от выполнения работы и возможности карьерного роста [19, с. 613 - 614, 621], в связи с чем важно стимулировать персонал на основе конечных результатов (эффектов). П. Чингос также указывает, что эффективная модель вознаграждения работников - это оплата труда по результату [223, с. 266 - 271].

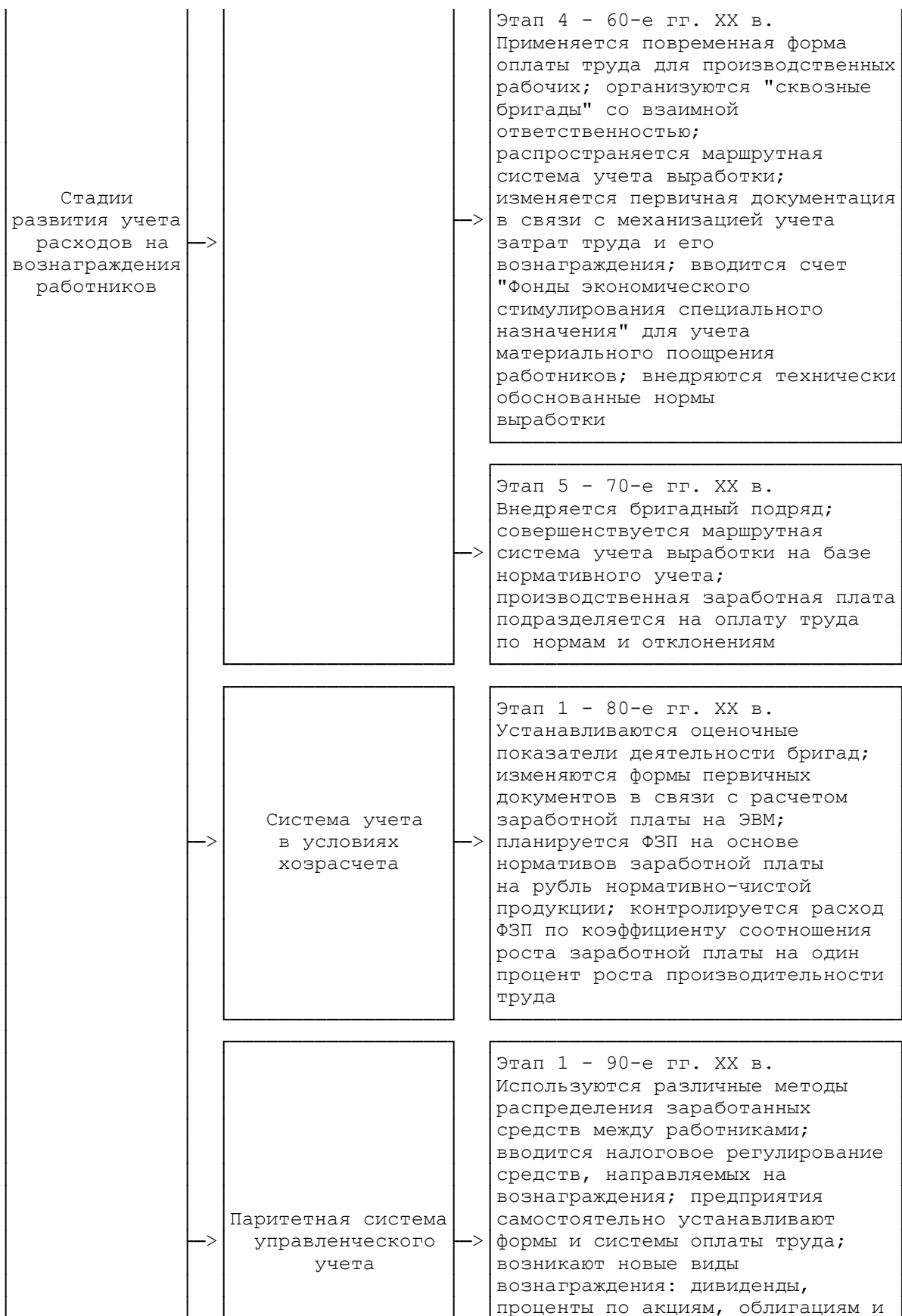
В целом в 2000-е гг. и в настоящее время формируются и развиваются новые тенденции в области вознаграждения персонала организации. Это связано с тем, что возрастает ценность их труда, появляется все больше высокообразованных сотрудников, в круг интересов которых входят не только базовое вознаграждение, но и условия труда, возможности дальнейшего обучения, пенсионного обеспечения. Это ведет к появлению видимых выплат (фиксированное вознаграждение, премии, оплата отпусков и т.п.) и невидимых выплат - для поддержания необходимого соотношения между работой и личной жизнью, обеспечения возможностей профессионального роста. На наш взгляд, все это должно находить отражение в системе бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения работников. Бухгалтер-аналитик должен формировать, систематизировать и оценивать информацию о затратах организации на постоянную и переменную части вознаграждения, краткосрочные и долгосрочные премиальные планы, компенсационные выплаты, социальные виды мотивации (пенсии, пособия, дополнительные виды страхования и т.п.), на основе которой принимаются управленческие решения в части расходов на вознаграждения персонала компании.

Систематизация стадий и этапов послереволюционного периода развития системы учета затрат труда и его вознаграждения в России представлена на рис. 1.2.

Схема эволюционирования системы учета затрат труда  
и его вознаграждения в России в послереволюционный период  
(авторский подход)

Послереволюционный период (после 1917 г.)





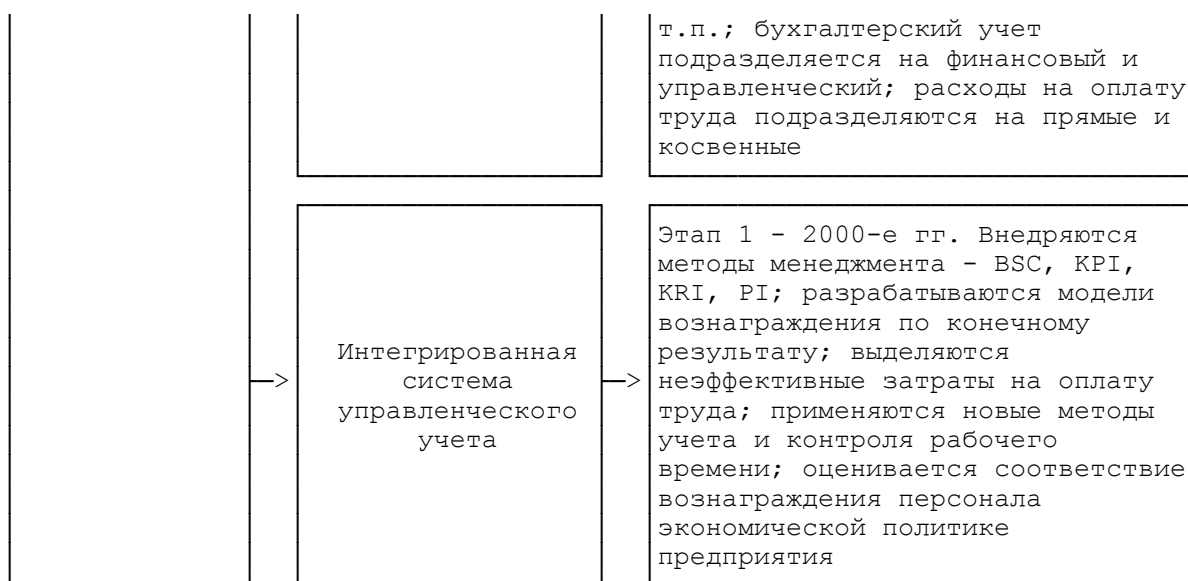


Рис. 1.2

Таким образом, бухгалтерский управленческий учет расходов на вознаграждения работников зарождался постепенно в зависимости от развития средств производства, организации труда и управления производством, применяемых форм и систем вознаграждения и личной мотивации работников. Указанные факторы и этапы становления системы учета исследуемого объекта необходимо принимать во внимание при выстраивании концептуальной модели бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения работников: методологического и методического развития объекта исследования.

### 1.2. Расходы на вознаграждения работников как объект бухгалтерского управленческого учета

Развитие бухгалтерского учета на всем протяжении времени обусловлено главной целью учета – предоставлением информации для принятия правильных взвешенных решений относительно управления активов, обязательств, доходов и расходов субъекта хозяйственной деятельности. По мере изменения экономических отношений бухгалтерский учет стал приобретать общественное значение и постепенно превратился в учет для физических и юридических лиц, имеющих тот или иной интерес к деятельности организации: менеджерам, акционерам, работникам, кредиторам, контрагентам, государственным службам (налоговой, статистической, органам дознания), инвестиционным организациям и т.п. В условиях конкурентного рынка возросла заинтересованность и в информации о размещении и использовании финансовых ресурсов организации, направленных на вознаграждения работников, в силу того, что расходование средств на возмещение трудового вклада способствует удовлетворению потребностей как экономического субъекта, так и других участников финансово-хозяйственного процесса, в частности персонала компании. В данном контексте бухгалтерский учет всеобъемлюще и достоверно отражает на протяжении всей коммерческой деятельности факты вознаграждения сотрудников в соответствии с их вкладом в реализацию стратегических и оперативных задач организации, определяет основные финансовые составляющие части расходов на вознаграждения, измеряет их для целей объективного представления данных о расходовании средств на вознаграждения и предоставляет финансовую информацию наиболее приемлемым для пользователей способом. В то же время информационные сведения, сформированные в бухгалтерском учете, должны быть не только измерены и зафиксированы, но и оценены, поэтому контроль и экономический анализ расходов на вознаграждения является композиционной частью бухгалтерского учета. Следовательно, целью бухгалтерского учета является генерирование информации для внешних и внутренних пользователей о размещении и потреблении средств на удержание и мотивирование деятельности сотрудников для принятия релевантных управленческих решений.

Изучение назначения бухгалтерского учета позволяет нам обозреть его с двух позиций. Первое положение: бухгалтерский учет – это составная часть системы высшего уровня: финансово-хозяйственной информационной совокупности, создающей и истолковывающей весь информационный поток, а значит, и



сведения о расходовании средств на вознаграждения работников, доставленный различными системами в целях результативного управления деятельностью организации. Второе положение: бухгалтерский учет - это независимая автономная система, составные части которой выступают в качестве совокупностей более низшего уровня. В данном контексте задачей бухгалтерского учета является сбор, регистрация, обработка, оценка и передача информации в сроки, необходимые для эффективного управления, а также контроля применения ресурсов организации, в том числе направленных на вознаграждение персонала. Таким образом, бухгалтерский учет служит связующим звеном между финансово-хозяйственной деятельностью организации и лицами, принимающими решения, посредством измерения и регистрации фактов хозяйственной деятельности, обработки и оценки данных в целях получения полезной информации и передачи полученной информации субъектам, использующим ее для принятия управленческих решений.

В рамках бухгалтерского учета расходов на вознаграждения работников, по нашему мнению, могут быть выделены два уровня. Первый - это генерирование и интерпретация информационной массы, предоставленной разными системами для принятия решений по расходованию финансовых ресурсов на удержание и стимулирование деятельности сотрудников, а значит, и выстраиванию политики и практики вознаграждения. Второй уровень обеспечивает формирование, переработку, обобщение и контроль информации о средствах, ориентированных на покрытие трудового вклада работников. На рис. 1.3 представлена основополагающая схема генерирования бухгалтерской информации о расходах на вознаграждения работников в совокупности финансово-хозяйственной системы.

Конститутивная схема формирования информации о расходах на вознаграждения работников в информационной совокупности экономического субъекта

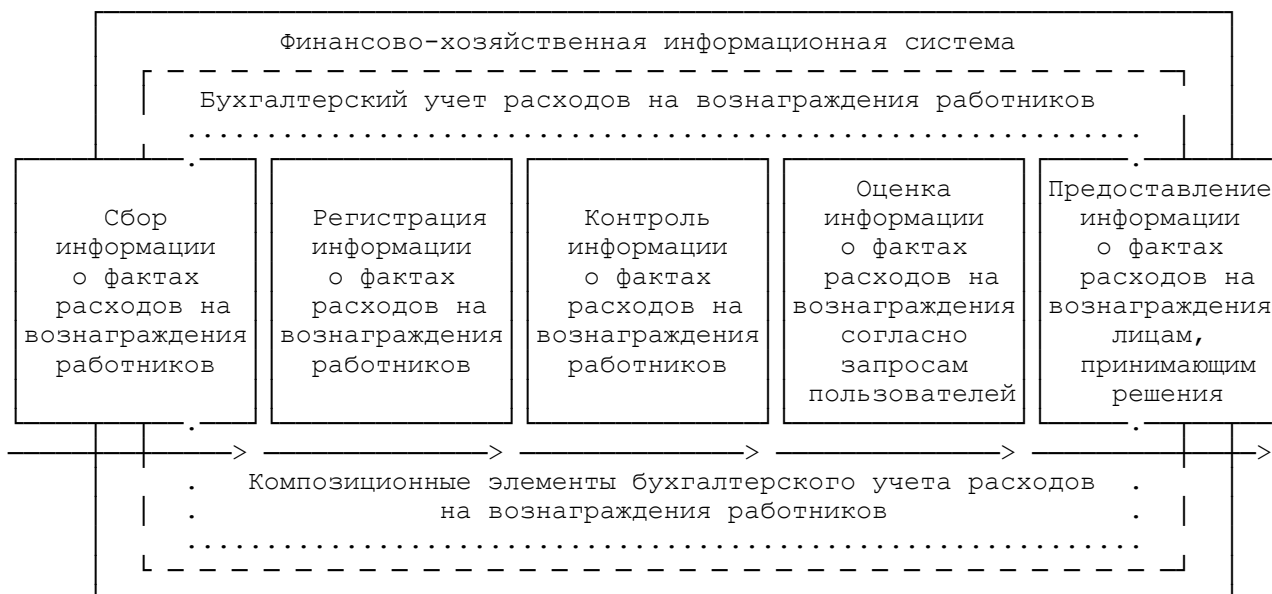


Рис. 1.3

В системе бухгалтерского учета сведения о фактах расходов на вознаграждения работников проходят все этапы ведения учета и контроля и в конечном итоге формируется информационное множество, используемое для принятия управленческих решений. На выходе из информационной системы бухгалтерского учета переработанные сведения могут быть в виде бухгалтерской (финансовой) отчетности, формируемой в рамках финансового учета и предоставляемой в первую очередь внешним пользователям, и в виде внутренней информации, образуемой в системе управленческого учета и предназначенной для управления внутри хозяйствующего субъекта.

В современном понимании бухгалтерский управленческий учет является системой, обеспечивающей получение и поставку информации, необходимой для определения приоритетов в экономической жизни компании, в том числе условий распределения и потребления финансовых ресурсов на вознаграждения персонала, оценки перспективности потенциальных возможностей расходования средств на

вознаграждения, их планирования, оперативного контроля и оценки исполнения принятых решений по размещению и использованию ресурсов на удержание и мотивирование работников.

Вместе с тем тенденции развития рыночных отношений указывают на недостаточность только внутренней информации субъекта хозяйствования для принятия оптимальных управленческих решений и предписывают расширять информационную совокупность. Как указывает профессор В.Б. Ивашкевич, для управленческой деятельности в настоящее время необходимо использовать и информацию, формируемую в рамках бухгалтерского финансового учета, пригодную для управления финансовой деятельностью непосредственно в организации [89, с. 25]. Относительно объекта исследования - расходов на вознаграждения работников - финансовый учет в целом и система МСФО, как наиболее полно характеризующая основные принципы системы современного финансового учета, формируют информацию о расходах на вознаграждения персонала инвестиционного и финансового характера и обеспечивают ею не только внешних пользователей (акционеров, учредителей, инвесторов предприятия, его сотрудников, государственные и общественные организации), но и внутренних пользователей. В рамках же бухгалтерского управленческого учета генерируется информация о затратах на трудовые вознаграждения работников, предоставляемая для менеджмента компании всех уровней. Согласно этому подходу соотношение финансового учета и управленческого учета расходов на вознаграждения работников, на наш взгляд, можно представить в виде следующей модели (рис. 1.4).

Взаимосвязь финансового учета и управленческого учета расходов на вознаграждения работников (авторский подход)

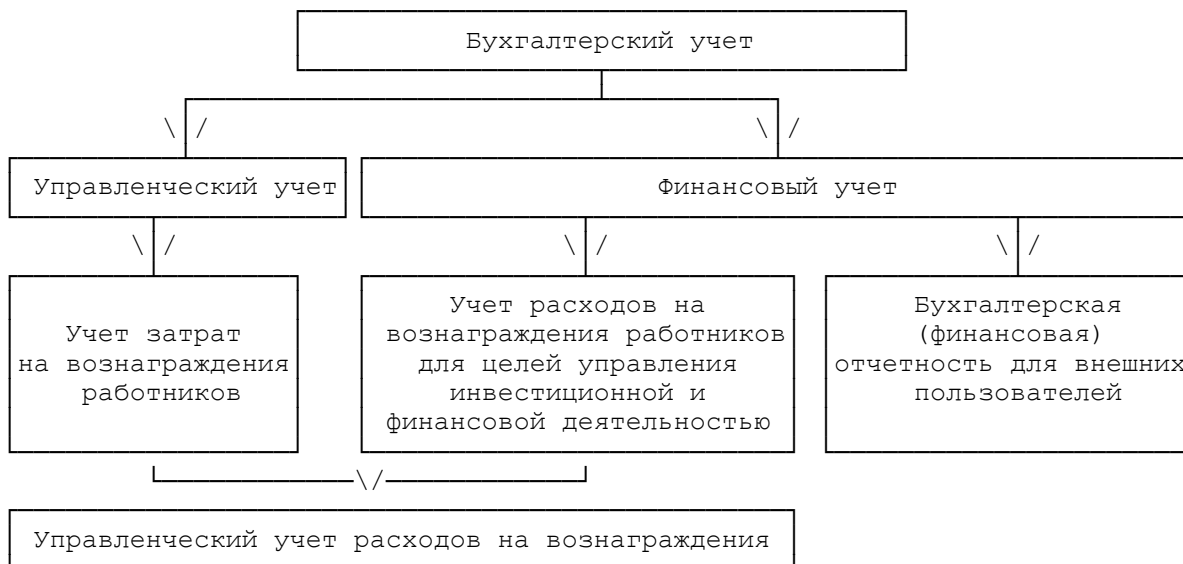


Рис. 1.4

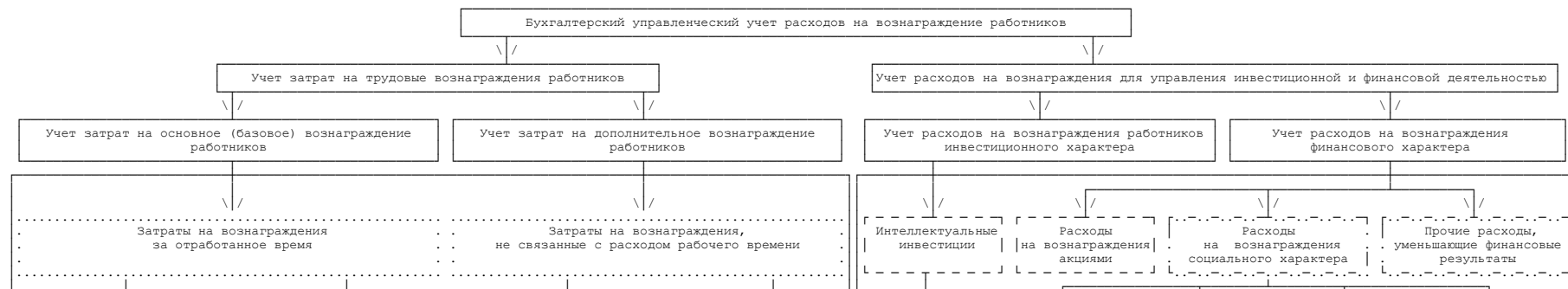
В соответствии с приведенной схемой система бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения работников включает учет затрат на трудовые вознаграждения и расходов на вознаграждения для управления инвестиционной и финансовой деятельностью, что существенно расширяет сферу действия учета для целей выработки управленческих решений.

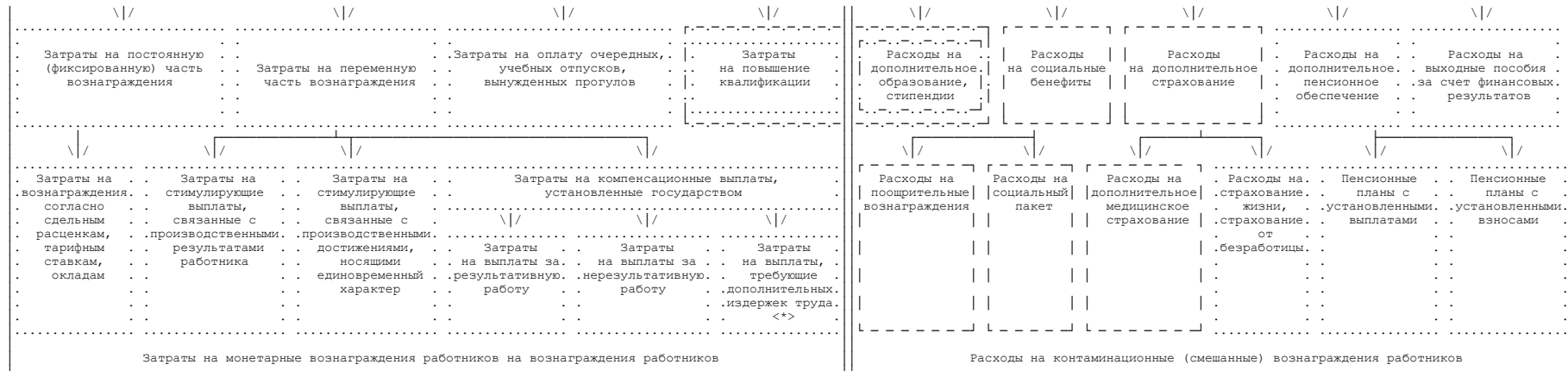
Отметим, что в современных исследованиях, посвященных проблемам развития бухгалтерского управленческого учета, недостаточное внимание уделяется вопросам учета для целей управления расходами на вознаграждения работников. Если и рассматриваются вопросы трудового вознаграждения работников, то акцент в основном делается на прямых затратах труда, что не дает возможности сформировать целостное представление о расходах на вознаграждения персонала и выработать оптимальную комплексную систему размещения и использования средств на вознаграждения, удовлетворяющую потребностям компании и сотрудников.

Вместе с тем система распределения и потребления средств на вознаграждения персонала соотносится с задачами компании и ценностью, которую сотрудники представляют для экономического субъекта. Поскольку расходы на вознаграждения - это предмет отношений между работниками и организацией, характеризующий совпадение ценностей относительно систем, форм и видов вознаграждения персонала, обеспечивающий вознаграждения за достижение определенных результатов, соответствующих целям компании, и позволяющий сотрудникам разделять финансовый успех субъекта хозяйствования. Все это свидетельствует о необходимости и целесообразности выделения и исследования расходов на вознаграждения работников как отдельного самостоятельного объекта бухгалтерского управленческого учета в целях выстраивания эффективной системы вознаграждения персонала, способствующей росту результативности функционирования организации и отвечающей согласованным ожиданиям как менеджмента компании, так и ее сотрудников. И именно с этой позиции актуальным и важным является исследование интегрированной системы расходов на вознаграждения работников, включающей не только затраты труда и его вознаграждения, но и расходы на вознаграждения финансового и инвестиционного свойства, выделенные нами ранее в рамках бухгалтерского управленческого учета.

Рассмотрим детальнее предлагаемую нами систематизацию расходов на вознаграждения работников в контуре учета для целей управления исходя из концепции комплексного системного подхода к объекту исследования. Графическая визуализация рекомендуемой классификации расходов на вознаграждения работников в сфере управленческого учета представлена на рис. 1.5.

Рекомендуемая типология расходов  
на вознаграждения работников в системе  
бухгалтерского управленческого учета





- ..... - монетарные вознаграждения работников;
- ..... - немонетарные вознаграждения работников;
- [.....] - контaminaционные вознаграждения работников.

Рис. 1.5

<\*> Выдача молока и других равноценных пищевых продуктов работникам, занятым на работах с вредными условиями труда, относится к немонетарному вознаграждению.

В соответствии с приведенной схемой типологии расходов на вознаграждения работников нами выделяются затраты на трудовые вознаграждения и расходы на вознаграждения для целей управления инвестиционной и финансовой деятельностью.

В рамках учета затрат на трудовые вознаграждения работников осуществляется сбор, обобщение, контроль и оценка затрат на основное (базовое) и дополнительное вознаграждение, в совокупности составляющие затраты на монетарные вознаграждения сотрудников компании. Под затратами на монетарные вознаграждения персонала нами понимаются затраты на транзакционное или деловое вознаграждение, демонстрирующие взаимоотношения между работодателем и работником, которые связаны заработной платой, премиальными и компенсационными выплатами, оплатой отпусков, вынужденных прогулов и т.п. Как правило, для данных затрат характерна эффективность привлечения и удержания сотрудников организации.

Затраты на монетарные вознаграждения работников нами дифференцируются на затраты на вознаграждения за отработанное время и за не связанное с расходом рабочего времени: затраты на оплату очередных, учебных отпусков; за выполнение государственных и общественных обязанностей (налоговый орган, суд, арбитражный суд); льготных часов подросткам; первых трех дней временной нетрудоспособности сотрудника и т.п. В свою очередь, затраты на вознаграждения за рабочее время классифицируются на затраты на постоянную, или фиксированную, часть вознаграждения и переменную часть вознаграждения. Затраты на постоянную часть вознаграждения - это затраты, понесенные организацией в соответствии с установленными сделными расценками, тарифными ставками и штатными окладами, не подлежащие регулярному пересмотру. К затратам на переменную часть вознаграждения относятся затраты стимулирующего и компенсирующего характера.

Затраты на стимулирующие выплаты - это выданные суммы, побуждающие и активизирующие деятельность работников. К данным затратам мы причисляем: затраты на выплаты, связанные с производственными результатами сотрудника и выходящими за пределы основной нормы труда работника, и затраты на стимулирующие выплаты, не носящие систематический характер, как единовременные премии за выполнение особо важных производственных заданий, за победу в производственных соревнованиях, по итогам работы за период (квартал, полугодие, год).

Затраты на компенсационные выплаты, установленные государством, являются частью затрат на переменную составляющую основного (базового) вознаграждения работников организации и представляют денежное возмещение, производимое в установленных законом случаях. К затратам на компенсационные выплаты нами относятся затраты на выплаты, требующие дополнительных издержек труда работника, вызванные отклонениями от нормальных условий деятельности: замена материалов, полуфабрикатов, инструмента; неполадки оборудования; вредность производства; дополнительные операции, не предусмотренные технологией, и т.п. В эту же группу мы включаем затраты на выплаты за нерезультативную работу для целей бизнеса (простои не по вине работника) и затраты на выплаты за работу, приносящую результат: выплаты за ночное время работы, сверхурочную работу, работу в выходные и праздничные дни; выплаты за исправимый брак; выплаты за работу в особых климатических условиях, на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению; выплаты за совмещение профессий (должностей), за расширение зон обслуживания, за исполнение обязанностей временно отсутствующего сотрудника и т.п.

В рамках учета расходов на вознаграждения для управления инвестиционной и финансовой деятельностью компании нами предлагается рассматривать систему расходов на контаминационные, или смешанные, вознаграждения работников. К расходам на контаминационные вознаграждения сотрудников мы причисляем расходы на монетарные и немонетарные формы вознаграждения. К последней группе расходов относятся расходы на относительные вознаграждения, усиливающие мотивацию, вовлеченность и преданность сотрудника предприятию, компании.

Расходы на контаминационные (смешанные) вознаграждения работников, по нашему мнению, следует подразделять на две группы: расходы на вознаграждения сотрудников инвестиционного назначения и финансового характера (рис. 1.5).

Интеллектуальные инвестиции реализуются в форме долгосрочных вложений в интеллектуальные и трудовые навыки работников, побуждающие их к инициативной и стабильной трудовой деятельности. Вложение средств в интеллектуальные ценности следует разграничивать на затраты на вознаграждения,

не связанные с использованием рабочего времени, - это затраты на поддержание и развитие профессионального уровня персонала, на производственную подготовку специалистов, передачу опыта, инженерно-консультативные услуги и прочие мероприятия, обеспечивающие инновационное воспроизводство капитала. Затраты на вознаграждения работников инвестиционного свойства должны, по нашему мнению, включать расходы, вызванные выплатой грантов, оплатой дополнительного образования сотрудников, не всегда связанные напрямую с производственной деятельностью, но дающие положительный социальный эффект. Отметим, что первая группа расходов включает в производственные затраты компании и потому вознаграждения, связанные с ними, как правило, относятся к монетарным формам вознаграждения работников. Вторая группа расходов, относящаяся к немонетарным формам вознаграждения, осуществляется за счет собственных средств компании.

Расходы на вознаграждения финансового характера, на наш взгляд, целесообразно классифицировать следующим образом: расходы на вознаграждения акциями, расходы на вознаграждения социального характера и прочие расходы на вознаграждения, вызывающие уменьшение финансового результата организации.

Расходы на вознаграждение акциями - это расходы на долгосрочные выплаты, предоставляемые собственниками организации в целях выполнения стратегических целей компании и повышения заинтересованности сотрудников в росте ее акционерной стоимости. К данным видам вознаграждения можно отнести программы мотивации работников акциями, опционами на акции, фантомными акциями, предполагающие расчеты с работниками долевыми инструментами или денежными средствами.

Расходы на вознаграждения социального характера неоднородны по своему составу и относятся к расходам на контаминационные (смешанные) формы вознаграждения работников. Данная группа расходов может включать расходы на социальные бенефиты (льготы и компенсации, получаемые работниками либо в виде денежных выплат, либо опосредованно в форме корпоративных мотивирующих программ), дополнительное страхование, пенсионное обеспечение по окончании трудовой деятельности и выходные пособия.

К расходам на социальные бенефиты надлежит относить затраты по различным внутрикорпоративным программам, которые используются в организации для дополнения трудовых видов вознаграждения в целях повышения уровня жизни сотрудников, а также удержания и мотивирования работников. Данные расходы, на наш взгляд, можно подразделять на расходы на поощрительные вознаграждения и на расходы на вознаграждения в виде социального пакета. Все эти расходы могут иметь как монетарные, так и немонетарные формы вознаграждения.

К затратам на поощрительные вознаграждения возможно причислять расходы, вызывающие удовлетворенность сотрудника работой и демонстрирующие признание профессиональных и деловых качеств специалиста работодателем. Это могут быть расходы на премиальные выплаты, не связанные напрямую с производственной деятельностью работников, а также расходы на подарки, билеты на спортивно-зрелищные и культурно-массовые мероприятия, грамоты, призы и т.п.

Затраты на вознаграждения в виде социального пакета могут включать расходы на статусные льготы и привилегии, предоставляемые организацией работникам в целях их удержания и лояльного отношения к компании. Данные льготы и привилегии могут быть разными в зависимости от грейда (ступени шкалы вознаграждения), к которому относится должность сотрудника организации: чем выше грейд, тем больше набор предоставляемых льгот. Наиболее распространенными льготами могут быть: оплата питания, проезда на работу, оздоровительных мероприятий, мобильной связи, путевок на лечение, отдыха, экскурсий, путешествий, абонементов в группы здоровья, предоставление льгот на покупку товаров и услуг своей компании и т.п.

Расходы на дополнительное страхование, так же как расходы на дополнительное пенсионное обеспечение и расходы на выходные пособия, связаны с социализацией работника и направлены на обеспечение социальной защищенности сотрудника организации. Данные расходы разнообразны по составу: часть из них относятся к немонетарным формам вознаграждений, а иная часть к монетарным вознаграждениям - это пенсионное обеспечение после трудовой деятельности и выходные пособия.

К расходам на дополнительное страхование относятся расходы на медицинское страхование, кроме обязательного, расходы на страхование жизни, от несчастных случаев, страхование от безработицы и т.п.

Расходы на дополнительное пенсионное обеспечение связаны с удовлетворением материальных потребностей работников по окончании их трудовой деятельности, инициированных работодателем. В организации, реализующей корпоративные пенсионные программы, расходы на будущие пенсии в виде пенсионных накоплений являются формой отложенного вознаграждения работников. Данный тип расходов на вознаграждения персонала направлен на укрепление доверия сотрудников к компании, формирование корпоративного духа, повышение рейтинга экономического субъекта и выступает одним из способов вложения средств в трудовые ресурсы организации.

Возможно выделение двух основных вариантов вознаграждения по завершении трудовой

деятельности в соответствии с нормами МСФО - пенсионные планы с установленными взносами и пенсионные планы с установленными выплатами. Согласно пенсионной программе с установленными выплатами работодатель несет как финансовую, так и юридическую ответственность за выплату и величину пенсии, тогда как по программе с установленными взносами ответственность со стороны компании за сумму пенсии не предусматривается, что сказывается на размере пенсионного вознаграждения работников. Отметим, что в настоящее время в российской практике данные виды пенсионного обеспечения пока не нашли широкого применения, реализуются в основном пенсионные планы софинансирования, когда вносятся равновеликие вложения со стороны работодателя за счет чистой прибыли предприятия и со стороны работника из текущего трудового вознаграждения. Такого рода пенсионное обеспечение имеет некоторую схожесть с пенсионными планами с установленными взносами по отсутствию материального обязательства со стороны экономического субъекта за будущие пенсионные выплаты и являются малоэффективными как для работодателя, так и для работника. Потому, по нашему мнению, в отечественной практике пенсионного вознаграждения будущее видится за пенсионными программами, предусматриваемыми международными стандартами финансовой отчетности.

Другим видом расходов на вознаграждения, демонстрирующим социальную ориентацию компании, являются расходы на выходные пособия за счет средств организации. Расходы на выходные пособия - это расходы на вознаграждения работникам, выплачиваемые работодателем согласно заключенному трудовому договору (контракту) по определенным основаниям, например при увольнении работника по собственному желанию, сотруднику, вышедшему на пенсию, и т.п. Данный вид расходов не включает выплаты выходных пособий, предусмотренных ст. 178 Трудового кодекса РФ.

Еще одной совокупностью расходов на вознаграждения работников финансового свойства являются прочие расходы на вознаграждения за счет прибыли. К данной группе, на наш взгляд, следует относить выплаты премий сотрудникам за счет чистой прибыли на основании решения учредителей компании; материальной помощи, не связанной с выполнением трудовых обязанностей работником, за счет прибыли прошлых лет по решению собственников и за счет прибыли текущего года по решению руководителя организации при наступлении определенных событий: свадьбы, рождения ребенка, смерти родственника, праздничных дней, чрезвычайных обстоятельств и т.п. Этот вид вознаграждения является дополнительным поощрением в случае выданной премии или помощью, оказанной работникам компании в вещественной или денежной форме.

В совокупности монетарные и немонетарные формы вознаграждения образуют расходы на суммарные (общие) или полные вознаграждения работников компании. Следовательно, расходы на совокупные вознаграждения работников включают расходы по всем формам выплат, предоставляемым экономическим субъектом работникам в обмен на оказанные ими услуги. В отличие от традиционной группировки расходов на вознаграждения за труд, содержащей расходы, связанные с использованием рабочего времени (основное и дополнительное вознаграждение), расходы на выплаты в зависимости от источника их покрытия (заработная плата; отчисления на социальные нужды; выплаты социального характера, охватывающие затраты, связанные с социальными пособиями, кроме государственных), расходы по видам вознаграждений (стимулирующие, компенсационные выплаты и т.д.), рекомендуемая нами классификация отражает особенности оценки, формы выплат (монетарные, немонетарные, смешанные) и характера отношений расходов на вознаграждения в видах деятельности компании (трудовые, инвестиционного назначения, финансового свойства).

Предлагаемая систематика расходов на вознаграждения работников представляет статичное соотношение между разными видами затрат и расходов на вознаграждения внутри бухгалтерского управленческого учета. Между тем следует рассмотреть процесс преобразования затрат на вознаграждения в расходы на вознаграждения. Тем более что термины "затраты" и "расходы" в зарубежной и отечественной теории и практике бухгалтерского управленческого учета характеризуются неоднозначно. В начале XX в. данные категории почти не разделяли. В настоящее время мнения известных ученых и специалистов по данному вопросу расходятся и в научном сообществе нет единого подхода к определению данных дефиниций. Систематизация основных трактовок понятий "затраты" и "расходы" представлена в Приложениях 5 и 6.

Несмотря на отсутствие единого толкования понятий "затраты" и "расходы", необходимо отметить взаимную связь терминов, а также соподчиненность данных категорий. Систематизация исследуемых категорий позволяет нам определить, что под затратами в рамках бухгалтерского управленческого учета надлежит понимать выраженные в натуральном и денежном измерении ресурсы, применяемые для целей ведения бизнеса. К расходам следует относить затраты, возникающие в процессе основной деятельности компании и сопоставляемые с доходами при определении финансового результата за период.

В контексте темы исследования к затратам на вознаграждения мы причисляем объем ресурсов, которые с определенной долей вероятности будут использованы на возмещение физических и (или) умственных усилий работников. К расходам на вознаграждения, по нашему мнению, относятся

потребленные ресурсы на возмещение трудовой деятельности работников, сопоставляемые с доходами организации при выявлении финансового результата за период. Следовательно, в ходе определения прибыли или убытка деятельности организации за определенный период затраты на вознаграждения трансформируются в расходы на вознаграждения работников. Процесс трансформации затрат в расходы представлен на рис. 1.6.

Трансформационные процессы затрат на вознаграждения  
 в расходы на вознаграждения работников (авторский подход)

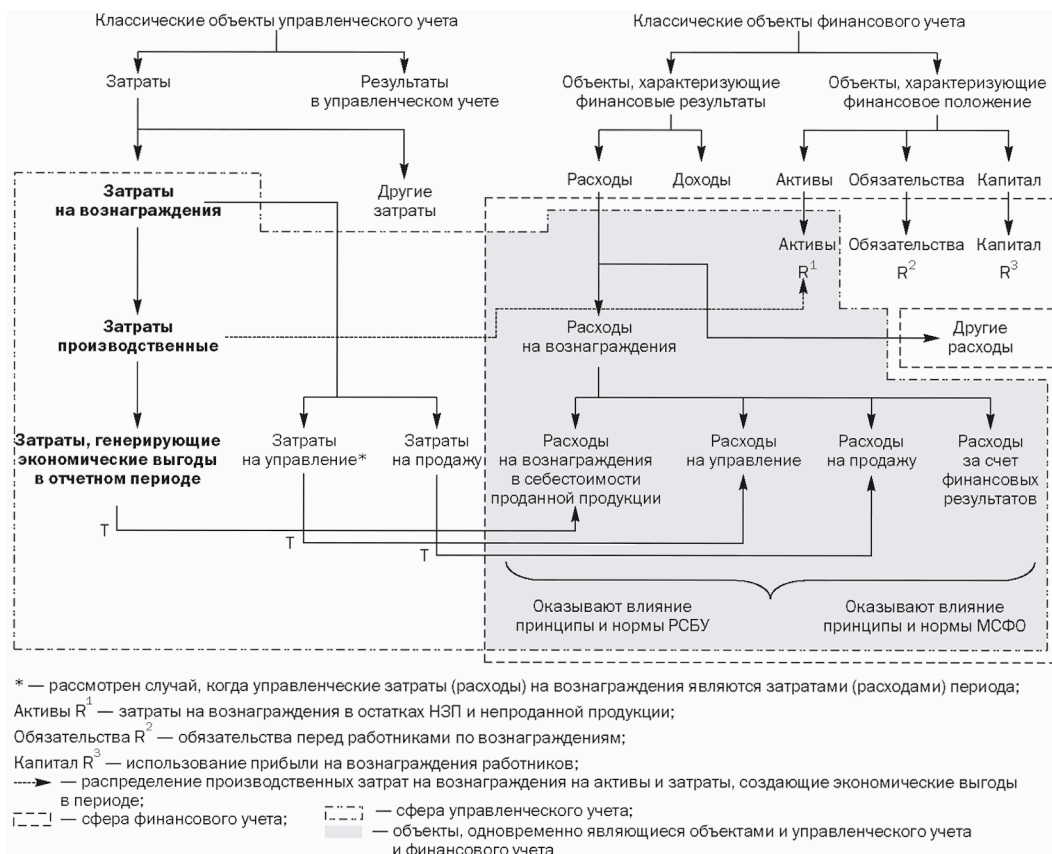


Рис. 1.6

В соответствии с приведенной схемой (рис. 1.6) затраты на вознаграждения, связанные с производством, подразделяются на затраты, приносящие выгоду в периоде, и на активы, отражаемые в бухгалтерском балансе в составе незавершенного производства и готовой продукции (активы R - см. рис. 1.6). При возникновении доходов затраты на вознаграждения, генерирующие экономическую выгоду в отчетном периоде, в полной мере становятся расходами на вознаграждения работников. В соответствии с предложенной терминологией данные расходы являются расходами на вознаграждения в себестоимости проданной продукции. Затраты на вознаграждения, связанные с управлением, могут относиться на уменьшение доходов отчетного периода и на отдельные виды продукта. В первом случае данные затраты в общей сумме становятся расходами на вознаграждения, обусловленные управлением бизнеса. Во втором случае затраты на вознаграждения, обусловленные производством. Затраты на вознаграждения, относящиеся к процессу продажи, становятся расходами на вознаграждения, поскольку списываются на уменьшение доходов отчетного периода.

Согласно процессу преобразования затрат на вознаграждения в расходы на вознаграждения можно утверждать, что предмет исследования является одновременно объектом как управленческого учета, так и финансового учета. При составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с РСБУ или МСФО расходы на вознаграждения выступают объектом бухгалтерского финансового учета. При этом отдельные аспекты IAS 19 "Вознаграждения работникам" (регулирующий порядок признания затрат по



пенсионному обеспечению сотрудников), IAS 26 "Учет и отчетность по пенсионным планам" (регламентирующий нормы раскрытия данных о пенсионных программах в отчетности компании, сформированной по положениям МСФО) и IFRS 2 "Платеж, основанный на акциях" (определяющий правила осуществления операций выплат работникам, основанные на долевых инструментах) позволяют формировать информацию о расходах на вознаграждения для целей бухгалтерского управленческого учета. Такого рода информация способствует удовлетворению информационных потребностей управления расходами на вознаграждения в части пенсионного обеспечения, дополнительного страхования, выходных пособий, выплат работникам акциями.

Особое внимание при выстраивании бухгалтерского управленческого учета на основе принципов МСФО надлежит уделять пенсионным вознаграждениям, поскольку данный объект исследования рассматривается в учетной системе с двух позиций: как расход, когда компания получает экономическую выгоду в результате предоставления работником своих услуг в обмен на пенсионное пособие, и как обязательство, когда работник предоставляет услуги в обмен на получение пенсии в будущем.

Как ранее нами отмечалось, для российских организаций теоретико-методические положения учета расходов на корпоративное пенсионное обеспечение в целом и актуарный учет в частности, ориентированный на оценку потока выплат и взносов в пенсионные фонды с учетом демографических и финансовых факторов, является новым направлением в развитии управленческого учета расходов на вознаграждения. Поэтому в контуре бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения работников следует акцентировать внимание на следующих аспектах. Во-первых, правильности определения и измерения обязательств и активов по пенсионным планам; во-вторых, обоснованности подразделения расходов по пенсионным планам на различные компоненты, такие как: стоимость услуг (вознаграждения сотрудника) текущего и прошлых периодов, чистую сумму процентов в отношении чистого обязательства (актива) пенсионного плана и переоценку чистого обязательства (актива) пенсионного плана; в-третьих, степени применения приемов сглаживания, которые облегчают управление расходами и обязательствами; и в-четвертых, учете влияния активов пенсионного плана на суммы обязательств как в ближайшей, так и в среднесрочной и долгосрочной перспективе.

Следовательно, информация о размещении и использовании средств, направляемых на расходы на вознаграждения работников, формируемая на основе принципов МСФО, генерируется в процессе взаимодействия финансового учета и управленческого учета. Это достигается посредством взаимопроникновения элементов методов финансового и управленческого учета; согласованного подхода к выбору целей и задач учета; определения единого объекта учета, в частности расходов на вознаграждения. Тем самым бухгалтерский управленческий учет расходов на вознаграждения работников находится во взаимосвязи с системой бухгалтерского финансового учета, но рассматривает объект исследования не с позиции констатации и анализа факта наличия или изменения источников покрытия расходов на вознаграждения, а с позиции распределения и использования потребления финансовых ресурсов на вознаграждения. Потому как для менеджеров и собственников бизнеса не всегда имеет значение, за счет какого источника осуществляются соответствующие расходы, но, как отмечает профессор В.Б. Ивашкевич, "...важно знать, во сколько обходится наемный работник" [89, с. 138]. Именно это является главной целью системы бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения работников для принятия управленческих решений, наиболее соответствующих создавшимся условиям и обстоятельствам.

Таким образом, расходы на вознаграждения работников как объект бухгалтерского управленческого учета важно исследовать как с позиций и положений классического управленческого учета, так и согласно нормам финансового учета, в частности МСФО. Управленческая информация о суммарных расходах на вознаграждения работников, их составе и структуре, эффективности их распределения представляет большой интерес для менеджмента организации, она необходима для выявления потенциально опасных стимулов к рискованным стратегиям в области вознаграждения сотрудников, размещения средств в косвенных видах вознаграждения, обнаружения оперативных отступлений от политики вознаграждения и, следовательно, принятия релевантных управленческих решений, соответствующих ключевым запросам управленческой системы.

### 1.3. Концептуальная модель бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения работников

Бухгалтерский управленческий учет расходов на вознаграждения работников является композиционным элементом управляющей системы экономического субъекта, а следовательно, средством осуществления руководства системой распределения и использования средств экономического субъекта на монетарные и контаминационные (смешанные) формы вознаграждения. Учет для целей

управления формирует оптимальный уровень расходов на вознаграждения работников в соответствии с горизонтом целеполагания субъекта хозяйствования, оценивает их изменение, раскрывает влияние количественных и качественных признаков на величину данных расходов. По нашему мнению, бухгалтерский управленческий учет расходов на вознаграждения обеспечивает менеджмент организации информацией, необходимой для:

- проектирования средств на вознаграждения сотрудников на основе стратегии и тактики экономического субъекта, его кадровой политики, принципах формирования монетарных и немонетарных форм вознаграждения, повышении доли данного фактора в увеличении финансового результата при одновременном повышении организационно-трудового уровня производства и качества продукции;
- проверки соответствия уровня расходов на вознаграждения работников в части расходов на основное и дополнительное вознаграждение, а также расходов на вознаграждения финансового и инвестиционного характера принятым управленческим решениям;
- интерпретации состояния объекта управления в целом, в разрезе бизнес-единиц организации, по направлениям деятельности, по группам персонала и (или) грейдам работников, видам вознаграждения;
- внесения коррективов в управленческие воздействия в целях реализации принятых решений по организации труда и использованию финансовых ресурсов на его вознаграждения.

В этой связи процессы сбора, передачи, накопления, переработки и использования информации являются необходимыми условиями функционирования системы бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения. В высококонкурентной среде деятельности экономических субъектов повышается интенсификация информационных процессов, углубляется обработка информационных ресурсов и их использование, что повышает устойчивость и приспособляемость объекта управления (расходов на вознаграждения) к меняющимся как внешним, так и внутренним условиям. Стало быть, формирующиеся информационные потоки в системе учета для целей управления расходами на вознаграждения работников являются главными признаками оптимизации и развития данного множества взаимосвязанных элементов.

В рамках бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения работников информационная совокупность формируется в ходе реализации согласованных процедур бюджетирования данных расходов; регистрации и накопления сведений о размещении и потреблении финансовых ресурсов на вознаграждения; контроля, оценки и интерпретации отклонений от оптимального уровня расходования средств на вознаграждения. Перечисленные последовательные действия основываются на четко определенной структуре видов выплат; конкретных установках по пересмотру долгосрочных планов и оперативных бюджетов средств на вознаграждения; систематическом обзоре фактической величины расходов на вознаграждения; аналитических исчислениях данных расходов в соответствии с показателями деятельности сотрудников компании.

Для описания стадий развития бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения работников приемлемо использование процесса моделирования - проекции реальности, взятой с определенными допущениями, т.е. реализации некоей умозрительной концепции. В данном случае модель - это условная схема, излагающая непрерывные и последовательные функции управленческого учета расходов на вознаграждения персонала. В предлагаемой нами модели отображается закономерная взаимосвязь и смена состояний объекта управления - расходов на вознаграждения в контурах бухгалтерского управленческого учета (рис. 1.7).

Процессная модель бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения работников (авторский подход)

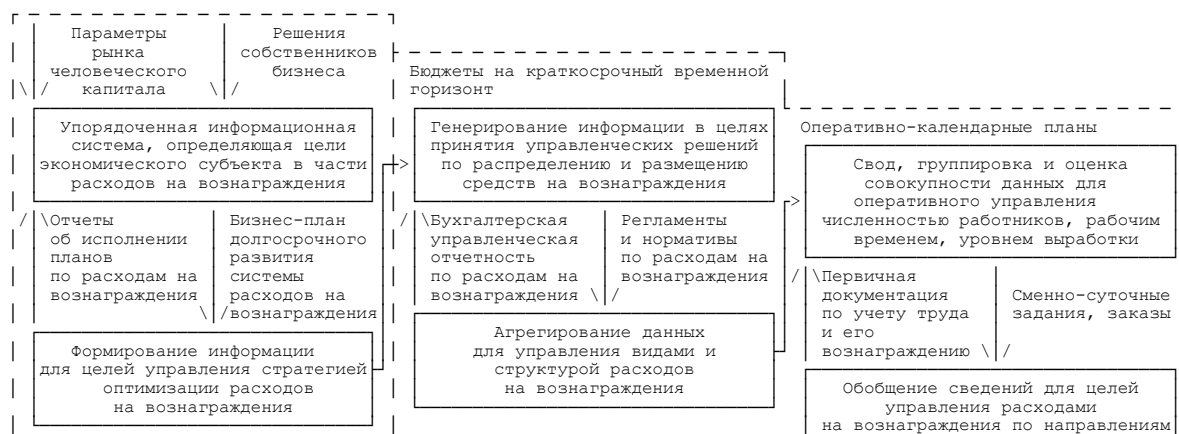




Рис. 1.7

Согласно формализованной модели (рис. 1.7) на уровне стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения, исходя из целеполагания и выработки миссии осуществляется определение целей компании и расчет количественных параметров расходов на вознаграждения на основе стоимости или ценности труда на рынке человеческого капитала и набора персонала и расстановки кадров в компании. Результатом выступает бизнес-план долгосрочного развития экономического субъекта с выделением стратегий в части оптимизации расходов на вознаграждения работников, являющихся декларацией намерения и определяющих то, что компания желает осуществлять в долгосрочной перспективе для создания и внедрения политики и практики вознаграждения персонала, способствующей достижению целей бизнеса и удовлетворяющих потребностям сторон. В зависимости от фаз деловой активности организации возможна ориентация на увеличение объема продаж, что влечет использование финансовых ресурсов на высокие премиальные выплаты, на расходы на вознаграждения по трудовому участию и на гибкие системы окладов и тарифных ставок. При устремленности на оптимизацию затрат в системе расходов на вознаграждения будут превалировать средства, потребленные на умеренные долгосрочные премии и стимулы. В случае установки на рост стоимости компании возрастут расходы на краткосрочные стимулирующие выплаты и расходы на вознаграждения, предполагающие участие в акционерном капитале. В процессе исполнения бизнес-плана долгосрочного развития системы расходов на вознаграждения обязательна оценка хода его выполнения для выявления отклонений, оценки факторов, оказавших влияние на изменения желаемого состояния, и при необходимости корректировки целей.

В рамках оперативного управленческого учета расходов на вознаграждения осуществляется выработка оперативных целей и правил их достижения, разрабатываются краткосрочные планы суммарного вознаграждения сотрудников, задается порядок исполнения планов. Исходя из поставленных целей формируется информационная совокупность, характеризующая текущее процессуальное состояние объекта управления - расходов на вознаграждения персонала. На основе разработанных в компании правил и регламентов распределения и использования средств на вознаграждения генерируются данные для принятия управленческих решений по составу, структуре и видам расходов на вознаграждения работников с учетом профессиональных качеств сотрудников и оценки эффективности их работы. При этом уровни расходов на вознаграждения должны быть внешне конкурентоспособными и внутренне обеспечивающими эффективную работу сотрудников. Посредством бухгалтерской управленческой отчетности осуществляется обратная связь между установленными целями и задачами в части размещения средств на монетарные и немонетарные формы вознаграждения и выполненными установками. По ходу исполнения краткосрочных планов неизбежен анализ выявленных отклонений, определение причин их возникновения, регулирование целей.

В современной конкурентной среде организации устанавливают ориентиры выполнения работы и ее вознаграждения, опираясь на финансовые и нефинансовые показатели. В контуре оперативного управленческого учета расходов на вознаграждения данные показатели отражаются в детализированных плановых заданиях для производственного цеха, участка, рабочего места на декаду, неделю, сутки, день, смену, час в целях координации работы сотрудников по срокам и качеству исполнения заданий. Индикативные параметры внутренних бизнес-процессов - производительность труда, среднедневная выработка; время рабочего цикла, в том числе время простоев, время исправления брака, время опозданий и раннего ухода с работы, время сверхурочных работ, работ в выходные и праздничные дни, в вечернее и ночное время; численность работников, в том числе внутренние переводы и перемещения; замена временно отсутствующих работников - оказывают непосредственное влияние на величину расходов на вознаграждения работников и должны оперативно выявляться и оцениваться. Это, на наш взгляд, представляется возможным посредством оперативной системы отчетности, содержащей сведения о результатах работы каждого сотрудника в режиме нужного времени. Особую роль здесь играет оперативный учет, выявляющий причины отклонений от запланированного уровня, демонстрирующий резервы в части расходов на вознаграждения и реализуемый на этапе регулирования или диспетчирования, т.е. оперативного внесения корректировок в целях устранения отрицательного действия различных возмущающих факторов на величину расходов на вознаграждения работников.

В совокупности принципиальные различия моделей стратегического и оперативного управленческого учета расходов на вознаграждения нами обобщены в табл. 1.1.

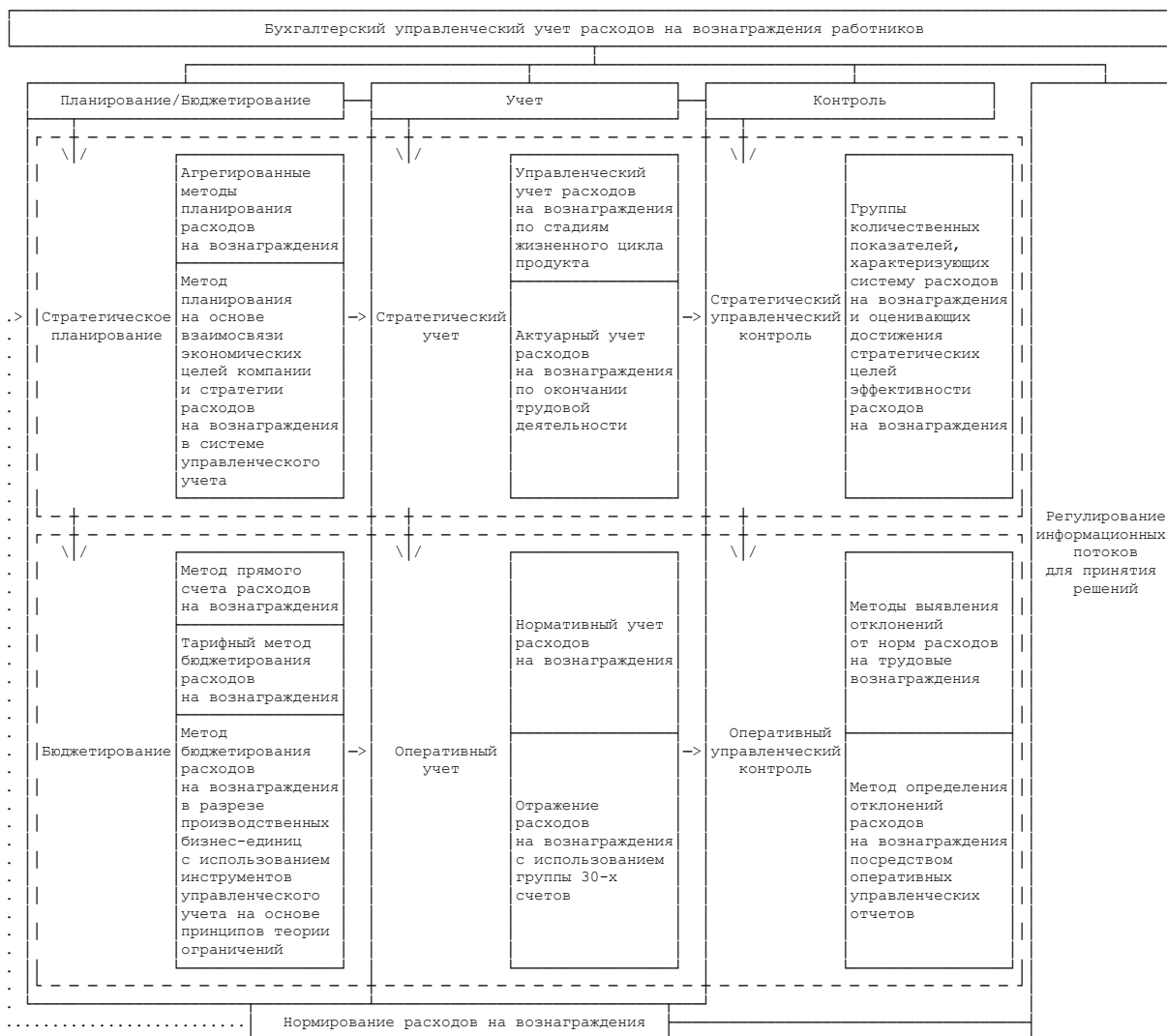
Таблица 1.1. Конститутивные отличия стратегического и оперативного управленческого учета расходов на вознаграждения работников

Стратегический управленческий учет расходов на вознаграждения работников	Оперативный управленческий учет расходов на вознаграждения работников
1. Ориентация на среднесрочную и долгосрочную перспективу	1. Ориентация на краткосрочную перспективу (текущий год и следующий за ним период)
2. Нацеленность на компанию в целом	2. Нацеленность на компанию в целом и на структурные подразделения
3. Высокая зависимость от внешней среды (инфляции, состояния рынка труда, экономической политики государства и т.п.)	3. Основная зависимость от экономической, учетной и стимулирующей политики компании
4. Формируемая информация предназначена в большей степени для высшего менеджмента компании	4. Формируемая информация предназначена в значительной степени для руководителей структурных подразделений, профсоюзных организаций и работников компании
5. Использование инструментов стратегического планирования	5. Использование технологии бюджетирования
6. Стратегии оптимизации расходов на вознаграждения работников подлежат коррективам	6. Направления использования средств на вознаграждения оцениваются и координируются
7. Выражение наиболее важных общих показателей (совокупные расходы на вознаграждения, соотношение между расходами на монетарные и контрминационные (смешанные) формы вознаграждения и т.п.)	7. Установление максимальной детализации расходов на вознаграждения (по видам выплат, по грейдам работников, профессионально-квалификационному составу персонала)
8. Регламентации не подлежат, решения принимаются компанией	8. Обязателен учет законодательных ограничений и регулирований
9. Решения профсоюзных организаций незначимы или только в общем виде	9. Обязателен учет решений профсоюзных организаций, общественности, положений коллективного договора

Квалифицированная совокупность последовательных закономерных смен состояний развития бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения реализуется с помощью таких функций, как бюджетирование (планирование), учет и контроль. Назначение данных элементов в системе учета для целей управления проявляется через исследовательские и диагностические методы для познания происходящих процессов в статусе расходов на вознаграждения труда, выявления причин, источников и характера проблем в их положении и применения полученной информации для внесения коррективов в соответствии с установленными целями. Свод и группировка методов отдельных дифференцированных частей и функций системы учета для управления средствами, направляемыми на вознаграждения, позволяет интегрировать их в единую концептуальную модель управленческого учета расходов на вознаграждения работников. Согласно разработанной нами модели каждый композиционный элемент с помощью информационной системы оказывает влияние на исследуемый объект - расходы на вознаграждения персонала, обеспечивая его заданное состояние во времени (рис. 1.8).

Концептуальная интеграционная модель бухгалтерского управленческого учета расходов

на вознаграждения работников (авторский подход)



....> - вариант использования информации, генерируемой в системе нормативного управления расходами на вознаграждения на более высоких уровнях планирования

Рис. 1.8

Рассмотрим каждую функцию детальнее. Одной из составных частей бухгалтерского управленческого учета является бюджетирование и (или) планирование. В российской и зарубежной литературе существуют различные точки зрения определения данных категорий, исходя из которых нами определены основные концепции разъяснения дефиниций "планирование", "бюджетирование", "бюджет" (Приложение 7). Учеными устанавливается, что бюджетирование и планирование - идентичные по функции процессы управленческой деятельности, отличающиеся горизонтом целеполагания и тем, что в бюджетах могут быть выражены не только финансовые, но и нефинансовые термины (измерители). Кроме того, в научных исследованиях, посвященных проблемам управленческого учета, вопросы плано-бюджетного процесса расходов на вознаграждения рассматриваются в рамках составления сводного бюджета, но акцент, как правило, делается лишь на бюджетировании прямых затрат труда. Вместе с тем для компании является важным и стратегическое планирование расходов на вознаграждения, касающееся соотношения приоритетов между расходами на трудовые вознаграждения (монетарные выплаты) и контаминационные (смешанные) вознаграждения; определения уровня расходов на вознаграждения исходя из взаимодействия экзогенных и эндогенных детерминант; внедрения новых систем вознаграждения.

Следовательно, бюджетирование/планирование как одна из основных функций управленческого учета расходов на вознаграждения работников, по нашему мнению, должно определять политику компании как в долгосрочном, так и в краткосрочном периоде, в части данных расходов посредством совокупностей расчетов и мер по регулированию этих расходов, взаимосвязанных по всем уровням управления в соответствии со стратегическими и оперативными целями экономического субъекта и требованиями рынка.

Грамотно выстроенная планово-бюджетная система позволяет менеджменту компании распределять средства на удержание и мотивирование работников. Вместе с тем возникает необходимость определения достижения плановых значений. Данную задачу выполняет учет, основополагающий признак бухгалтерского управленческого учета, систематизирующий и обобщающий информацию во времени и пространстве для целей управления экономическим субъектом, различно трактуемый в учетно-экономической литературе (Приложение 8). В рамках бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения персонала учет выполняет функции идентификации, измерения и накопления данных о численности и квалификационном составе сотрудников, расстановке трудовых ресурсов и их перемещении, совмещении профессий (должностей), отклонений от нормальных условий работы, выработки работников, выпуске годных и бракованных изделий, использовании рабочего времени, сдельных расценках, тарифных ставках, должностных окладах, трудовом стаже и др., лежащих в основе расходов на трудовые вознаграждения работников и расходов на вознаграждения для целей управления инвестиционной и финансовой деятельностью организации.

Учет взаимосвязан не только с планово-бюджетной системой, но и с контролем расходов на вознаграждения. Контроль в контуре бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения посредством специальных методов и приемов обеспечивает сопоставление фактической информации об элементах, оказывающих влияние на эффективность и развитие системы расходов на вознаграждения, с критериями, установленными внутри компании, и рыночными условиями для целей комплексного управления как расходами на трудовые вознаграждения, так и расходами на вознаграждения инвестиционного и финансового свойства.

Следовательно, все функции бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения взаимосвязаны и между ними не всегда проявляются четко выраженные границы, скорее лишь разграничительные линии, что способствует интеграции их элементов и методов на разных уровнях управления различных систем управленческого учета.

Согласно концептуальной модели бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения (рис. 1.8), так же как и в соответствии со схемой, выражающей закономерную взаимообусловленность и смену состояний объекта исследования (рис. 1.7), нами выделяются системы стратегического и оперативного управленческого учета расходов на вознаграждения работников.

Под стратегическим управленческим учетом расходов на вознаграждения работников нами понимается система генерирования, преобразования, агрегирования и оценивания информации о расходах на совокупные вознаграждения в целях выбора и реализации стратегии оптимизации расходов, контроля и оценки выполнения стратегии, а также предоставления информации менеджменту разных уровней управления для внесения корректив в случае недостижения поставленных интенций и задач.

Стратегическое планирование как одна из функций стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения представляет собой процесс определения и выбора стратегии компании в части трудового вознаграждения и мотивационных программ персонала и расходов на их осуществление, а также набора практик, путей и процедур их достижения, способствующих достижению целей бизнеса и удовлетворяющих интересам сторон.

Каждому уровню стратегического планирования расходов на вознаграждения присущи свои методы и способы действия. Исследование методов планирования расходов на вознаграждения работников в контуре стратегического управленческого учета позволяет нам систематизировать их в две группы: агрегированные методы планирования расходов на вознаграждения и метод планирования на основе взаимосвязи экономических целей компании и стратегии оптимизации расходов на вознаграждения.

В группу агрегированных методов возможно включение нормативных (исходя из норматива затрат труда и его вознаграждения на единицу продукции) и индексных (на основе индексов роста расходов на вознаграждения в перспекции) методов долгосрочного планирования расходов на вознаграждения, которые достаточно широко применяются на практике.

Метод планирования на основе взаимосвязи деловых целей компании и стратегии оптимизации расходов на вознаграждения в учетной теории менее исследован. Вместе с тем данный метод в большей степени отвечает задачам стратегического управленческого учета, поскольку позволяет устанавливать взаимосвязь долгосрочных экономических интенций хозяйствующего субъекта со стратегией оптимизации расходов на вознаграждения на основе концепции сбалансированной системы показателей (Balanced Scorecard, BSC), выражающей направления расходования финансовых ресурсов на покрытие трудового

вклада работников и стимулирование их деятельности, а также выступающей инструментом декомпозиции стратегии оптимизации данных расходов, с уровня бизнеса до уровня отдельного сотрудника посредством ключевых показателей деятельности (эффективности) (Key Performance Indicators (KPI)). При использовании данного метода возможно планирование как "сверху вниз" (top-down planning) - планы использования средств на трудовые вознаграждения и вознаграждения инвестиционного и финансового характера по компании в целом составляются на основе заданных стратегических целей оптимизации расходов и передаются на более низкие уровни управления; так и "снизу вверх" (bottom-up planning) - планы расходования финансовых ресурсов на вознаграждения составляются по группам работников и (или) структурным подразделениям, объединенным едиными целями и задачами, и предоставляются на более высокие уровни управления для планирования средств на совокупные вознаграждения персонала компании в целом.

Стратегическое планирование тесно взаимосвязано с учетом для целей стратегического управления, в том числе расходами на вознаграждения, ориентированным на перспективу и обеспечивающим руководителей и специалистов коммерческой организации информацией о расходах в целях определения эффективности трат на трудовые вознаграждения работников в перспективе. Решению данной задачи служит пока мало исследованный в теории стратегический управленческий учет расходов на вознаграждения по стадиям жизненного цикла продукта, в основе которого лежит концепция LCC (Life Cycle Costing - учет или калькулирование затрат по стадиям жизненного цикла). Основная идея учета расходов на вознаграждения по стадиям жизненного цикла продукта заключается в том, что в процессе учета включаются в себестоимость выпускаемого продукта, группы или вида изделий все затраты на вознаграждения, связанные с ними на протяжении всего периода жизни: на предпроизводственной, производственной и постпроизводственной стадиях их жизненного цикла, что охватывает долгосрочный период. Вследствие этого в рамках учетной системы становится возможным генерирование информации о расходах на основное и дополнительное вознаграждение сотрудников для установления их влияния на совокупную величину расходов на трудовые вознаграждения полного жизненного цикла продукта. В результате стратегический управленческий учет расходов на вознаграждения по стадиям жизненного цикла продукта обеспечивает информационную поддержку менеджерам в части определения эффективности средств, направляемых на вознаграждения работников, на всем протяжении жизни продукта; выяснения совокупной их отдачи в комплексе по всем стадиям жизненного цикла продукта и принятия верных управленческих решений долгосрочного характера.

Заметим, что учет для целей стратегического управления расходами на вознаграждения нацелен на формирование информации не только о размещении и использовании средств на трудовые вознаграждения работников, но и финансовых ресурсов, направляемых на удержание и мотивирование высококвалифицированных кадров для достижения намеченных целей развития экономического субъекта, т.е. расходования средств на вознаграждения инвестиционного и финансового характера. Одним из направлений потребления ресурсов, относящихся к данной группе расходов на вознаграждения, является дополнительное пенсионное обеспечение работников. Данная ориентация использования средств на корпоративные пенсионные программы, связанная с социальной ответственностью бизнеса, удовлетворением персональных потребностей работников и повышением их приверженности к компании, является объектом стратегического управленческого учета. Вследствие этого учетная информация о суммах периодических взносов в пенсионные фонды с учетом актуарных допущений (финансовых и демографических) для обеспечения пенсионных выплат работникам по окончании периода занятости в контуре стратегического управленческого учета генерируется с применением приемов и способов, характерных для системы актуарного учета, степень изученности которой является достаточно низкой.

Специфические приемы актуарного учета позволяют оценивать, обобщать и систематизировать данные об обязательствах и стоимости активов пенсионного плана на оцениваемую дату. А также рассчитывать временно свободные финансовые средства, образовавшиеся в процессе реализации пенсионных схем, и устранять дефицит денежных средств, равно как и определять состояние обязательств по пенсионным планам и финансирование активов, направляемых на покрытие обязательств. В конечном итоге методические приемы актуарного учета расходов на пенсионные вознаграждения содействуют образованию информационного множества, показывающего использование финансовых ресурсов компании на реализацию пенсионных планов в отдаленной перспективе, что отвечает требованиям стратегического управленческого учета для выработки релевантных управленческих решений по накоплению и потреблению средств на вознаграждения работников по окончании трудовой деятельности.

В целях корректировки стратегии оптимизации расходов на вознаграждения работников в рамках стратегического управленческого учета оценивается достижение поставленных долгосрочных задач средствами управленческого контроля, являющегося инструментом наблюдения и проверки соответствия программ и практик расходов на вознаграждения установленным намерениям экономического субъекта.

Вопросы контроля для целей стратегического управления расходами на вознаграждения, ориентированного на обеспечение адаптации системы мотивационных расходов компании к изменяющейся внешней и внутренней среде, в современных реалиях недостаточно изучены и поэтому являются актуальными.

В контуре стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения, на наш взгляд, целесообразно применение группы количественных показателей, выражающих систему данных расходов и определяющих достижения стратегических целей эффективности трат на вознаграждение персонала.

Комплекс контрольных показателей может быть подразделен на две группы: показатели, характеризующие систему расходов на вознаграждения; и показатели, выявляющие результативность потребления ресурсов на вознаграждения работников. При этом первая группа контрольных величин формулирует особые задачи и намерения для достижения отдаленных корпоративных целей в части расходов на вознаграждения, что проявляется в виде обстоятельств и условий, обеспечивающих благоприятные перспективы развития системы расходов на вознаграждения в условиях внешней и внутренней среды. Вторая группа контрольных показателей раскрывает эффективность использования финансовых ресурсов, потребляемых на вознаграждения персонала, и их расчет обуславливается целеполаганием хозяйствующего субъекта.

Результаты вычисления значений контрольных показателей по указанным группам позволяют оценивать достижимость стратегических интенций в части расходов на вознаграждения для выработки управленческих решений в целях внесения коррективов в систему факторов, воздействующих на данные расходы, и изменения путей достижения оптимального уровня расходов в соответствии с экономическими стратегиями развития компании.

Стратегический управленческий учет, так же как и оперативный, является составляющим бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения работников. Как отмечают, профессора Л.В. Попова, И.А. Маслова, Б.Г. Маслов, оперативная учетно-аналитическая система использует весь методологический аппарат управленческого учета, кроме прогнозирования, формирующего основу стратегического управленческого учета [165].

Оперативная система управленческого учета расходов на вознаграждения, как и стратегическая, призвана создавать и поддерживать состояние объекта управления в заданных параметрах. Вместе с тем учет для целей оперативного управления более устойчив к изменениям и нацелен, в первую очередь, на эффективность и рациональность расходования средств на вознаграждения посредством совокупности мер, позволяющих воздействовать на конкретные отклонения от установленных задач. Оперативный контур управленческого учета расходов на вознаграждения охватывает несколько последовательных стадий: оперативное исполнительское бюджетирование, ориентированное на дополнение, детализацию, корректировку намеченных ранее планов потребления средств на вознаграждения; быстрый сбор и обобщение финансовых и нефинансовых сведений, касающихся величины расходов на вознаграждения работников в документах первичного бухгалтерского учета или в рамках внесистемного учета; выявление соответствия детерминант уровня расходов на вознаграждения поставленным задачам; определение возможных действий для корректирования возникших изменений в процессе трудовой деятельности персонала; предварительный выбор одного из возможных действий в целях ликвидации отклонений, оценку возможных последствий и окончательный выбор воздействия на регулируемые обстоятельства. Таким образом, оперативный управленческий учет расходов на вознаграждения генерирует информационную совокупность, предназначенную для менеджмента экономического субъекта для повседневного текущего руководства и управления средствами, направляемыми на удержание и стимулирование работников компании.

Бюджетирование расходов на вознаграждения работников является одним из элементов оперативного управленческого учета расходов на вознаграждения, выполняющего функцию подетального планирования расходов на монетарные и контаминационные (смешанные) формы вознаграждения персонала на краткосрочный период времени (не более года) в целях реализации выбранной стратегии развития организации. К задачам бюджетирования расходов на вознаграждения, на наш взгляд, следует отнести: распределение финансовых ресурсов на трудовые вознаграждения и стимулирующие программы вознаграждения работников; внутреннюю координацию данных расходов при оптимизации управленческих, производственных рабочих процессов и внедрении новых методов мотивации персонала; формирование оперативных плановых показателей по расходам на вознаграждения для целей дальнейшего управленческого контроля.

Исследования методов бюджетирования расходов на вознаграждения персонала, раскрываемые в теории и применяемые на практике, позволяют нам выделить три основные группы: метод прямого счета (исходя из среднесписочной численности работников и средней суммы вознаграждения); тарифный метод бюджетирования расходов на вознаграждения на основе расценок и тарифных ставок; метод бюджетирования расходов на вознаграждения в разрезе производственных бизнес-единиц с



использованием инструментов управленческого учета теории ограничений (Theory of Constraints, TOC).

Отметим, что первые два метода хорошо изучены и широко применяются на практике. Третий метод выражает современные тенденции управления и структурирования организации, позволяет осуществлять бюджетирование расходов на вознаграждения в разрезе производственных бизнес-единиц с использованием инструментов управленческого учета на основе принципов теории ограничений и является пока мало исследованным.

Бюджетирование расходов на вознаграждения в разрезе производственных бизнес-единиц возможно реализовывать через учреждение нормативов соотношения прироста или роста средней суммы основного вознаграждения на один процент прироста или роста производительности труда работника. Причем производительность труда работника производственной бизнес-единицы, на наш взгляд, надлежит оценивать, используя значение валовой монетарной добавленной стоимости (Throughput, T), являющейся одним из трех базовых показателей метода ТА (Throughput Accounting), построенным в соответствии с теорией ограничений. Использование данного показателя позволяет выявлять изменения живого труда и, следовательно, более вероятно осуществлять плановые расчеты расходов на вознаграждения персонала субъекта хозяйствования.

Данный метод бюджетирования расходов на вознаграждения работников в сфере оперативного управленческого учета способствует формированию информации о соответствии результатов деятельности работников и средств, потребляемых на вознаграждения, вследствие чего становится возможным: определить вклад трудового коллектива в процесс генерирования денежных средств по выпускаемому продукту; мотивировать работников на более производительный труд; оказать воздействие на действующую в компании систему стимулирования персонала и выстроить систему расходов на вознаграждения с учетом интересов всех сторон экономической деятельности.

В контурах оперативного управленческого учета расходов на вознаграждения плановая информационная совокупность тесно переплетается с учетной. Важнейшей составной частью учетной системы являются методы, применяемые для управления расходами на вознаграждения работников. Одной из эффективных систем учета данных расходов является адаптированный к отечественной практике метод "стандарт-костинг" (Standard Costing, SC) - нормативный учет затрат, применяемый в практической деятельности организаций не одно десятилетие. К положительным моментам использования нормативного учета расходов на вознаграждения можно отнести то, что нормирование затрат труда и его вознаграждения является базой для осуществления контроля за мерой труда и потребления, обеспечения оптимального соотношения между ростом производительности труда и расходами на основное (базовое) вознаграждение, выявления отклонений от норм затрат труда. Вместе с тем некоторые недостатки нормативного учета затрат, в частности то, что нормируются лишь прямые затраты труда и его вознаграждения, а также несущественные изменения норм учитываются в системе вместе с отклонениями, вызывают необходимость исследования иных подходов к отражению расходов на вознаграждения в системе бухгалтерского управленческого учета. Для целей формирования информации, отражающей изменения расходов на совокупные вознаграждения и позволяющей осуществлять бухгалтеру-аналитику их контроль и оценку и предоставлять менеджменту компании транспарентную информационную совокупность для принятия управленческих решений, нами предлагается совершенствовать систему отражения расходов на суммарные вознаграждения на счетах бухгалтерского управленческого учета с использованием группы 30-х счетов.

Отражение расходов на совокупные вознаграждения работников на 30-х счетах отвечает главным требованиям, предъявляемым к бухгалтерскому управленческому учету, - это формирование детальной и полной аналитической информации о характере и тенденциях потребления финансовых ресурсов на вознаграждения для принятия управленческих решений руководством компании. Кроме того, систематизация данных расходов с применением группы 30-х счетов бухгалтерского управленческого учета создает условия для формирования действенной системы контроля использования средств на вознаграждения работников и позволяет генерировать информационную базу для осуществления управленческого анализа распределения и расходования средств на полные (суммарные) вознаграждения персонала.

В современном понимании управленческого учета расходов на вознаграждения функции учета и контроля взаимосвязаны и выражают ответную реакцию на действия и события, изменяющие состояние системы данных расходов. Вследствие этого в рамках управления ресурсами на трудовые вознаграждения и вознаграждения инвестиционного и финансового свойства контрольные системы постоянно модифицируются и совершенствуются. Основным вектором их развития является направленность на своевременность контроля, заключающаяся не в скорости или частоте его осуществления, а во временном интервале между выполнением работ и начислением суммы вознаграждения; гибкость контрольных процедур, разрешающая приспособляться к изменениям, возникающим в процессе определения сумм вознаграждения; и отсутствие сложности в ходе контроля,

позволяющее повышать эффективность контрольных результатов.

В условиях применения нормативного метода учета затрат труда и его вознаграждения контролируются отклонения от установленных норм, позволяющие своевременно выявлять факторы, вызывающие перерасход или экономию средств, направляемых на вознаграждения. При этом используются следующие группы методов установления отклонений от норм по расходам на основное (базовое) вознаграждение: метод сигнального документирования и расчетно-аналитический. Данные методы теоретически обоснованы и успешно реализуются на практике. Метод сигнального документирования применяется для выявления основных видов отрицательных отклонений, причин их возникновения и виновников при сдельной форме вознаграждения за труд производственных рабочих, но не позволяет устанавливать экономию в затратах труда и его вознаграждения, поскольку величина основного (базового) вознаграждения определяется исходя из объема выработанной продукции и сдельных расценок и документируются лишь доплаты. Расчетно-аналитический метод, основанный на показателях выпуска продукции за период и трудоемкости в нормо-часах на одно изделие, используется для выявления отклонений от норм при повременной форме вознаграждения за труд производственных рабочих по местам, причинам и виновникам возникновения. Этот метод больше соответствует современным тенденциям оптимизации системы расходов на вознаграждения ввиду перехода многих компаний на повременные формы вознаграждения и возможности измерения и определения любых отклонений (благоприятных и неблагоприятных) в рамках бухгалтерского управленческого учета.

Отметим, что применение повременных форм вознаграждения труда и использование в хозяйствующих субъектах не только трудовых вознаграждений персонала, но и вознаграждений инвестиционного и финансового характера влекут разработку и использование иных контрольных систем расходов на вознаграждения, в частности метода определения отклонений расходов на вознаграждения посредством оперативных управленческих отчетов. В то же время методы наблюдения и проверки соответствия фактического уровня расходов на вознаграждения оптимальному состоянию, предусмотренному бюджетами на монетарные и контаминационные (смешанные) формы вознаграждения, посредством управленческих отчетов имеют низкую степень изученности, несмотря на то что бухгалтерская управленческая отчетность является инструментом внутреннего предварительного, текущего и итогового контроля регулирования средств, выделяемых на вознаграждения работников. Кроме того, контрольная информационная совокупность бухгалтерской управленческой отчетности обобщает и систематизирует в себе множество элементов, взаимодействующих между собой и оказывающих влияние на отклонения расходов на вознаграждения; обеспечивает проверку состояния компонентов системы вознаграждения, их варьирования и влияния на величину данных расходов; позволяет оценивать исходную информацию, т.е. выступает информационной базой управленческого анализа расходов на вознаграждения.

Таким образом, исследование методов учета, бюджетирования (стратегического планирования) и контроля демонстрирует, что все множество средств и инструментов, интегрируясь в единую целостную систему, позволяет бухгалтерскому управленческому учету расходов на вознаграждения работников действительно решать стоящие перед ним задачи как стратегического, так и оперативного характера и генерировать информацию, способствующую достижению установленных целей бизнеса и удовлетворению потребности персонала компании.

Важнейшим назначением бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения, по нашему мнению, является формирование и интерпретация информационной общности, квалифицирующей эффективность деятельности работников, являющейся средством получения более высоких результатов, расходование финансовых ресурсов организации на вознаграждения сотрудников, поощряющее краткосрочные и долгосрочные трудовые достижения. Причем значения результативности деятельности персонала вырабатывают такой подход к управлению распределения и размещения средств на вознаграждения, что повышают вероятность того, что рано или поздно установленные цели будут достигнуты и потребности сторон будут удовлетворены. Показатели эффективности деятельности отражают соответствие целей отдельных работников в достойном вознаграждении в зависимости от их трудовых усилий и целей организации в рациональном использовании средства на вознаграждения сотрудников вследствие дифференцированного их вклада в результаты деятельности компании. Иными словами, уровень расходов на вознаграждения работников должен обеспечивать обеим сторонам прибыли на генерируемый инвестированный капитал.

Индикативные значения эффективности деятельности работников (приводящие к целеполагающим установкам) в системе бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения выражаются посредством как финансовых измерителей - величина базовых ставок (тарифные ставки, сдельные расценки, должностные оклады); расходы на компенсационные и стимулирующие выплаты; суммы льгот, пособий, пенсий; так и нефинансовых - календарное время; время рабочего цикла, в том числе его отклонение; нормы трудозатрат; уровень выработки; численность работников определенного

профессионально-квалификационного уровня; критерии нефинансового стимулирования труда и вознаграждения работников. Перечисленные показатели позволяют обеспечивать сотрудникам мотивацию в виде признания, развития навыков, компетенций, карьерного роста и, соответственно, обосновывать уровень расходов на их вознаграждения. Вследствие этого нами выделяются следующие факторы, оказывающие влияние на уровень расходов на вознаграждения работников:

- внутренняя ценность выполняемых операций, работ. В зависимости от уровня ответственности и навыков, необходимых для их выполнения, стоимость работ растет, а значит, и уровень расходов увеличивается;

- внутреннее соотношение стоимости операций, работ относительно других видов работ. Основывается на определении уровня расходов на вознаграждения за работу одинаковой ценности. Иными словами, воспринимается стоимость одной работы по сравнению с другими;

- внешнее соотношение стоимости различных видов работ и различных сотрудников. Соответствие влияния рыночных условий на величину расходов на вознаграждения, необходимые для удержания работников требуемой квалификации;

- трудовой вклад работника. Уровень расходов на вознаграждения сотрудника оценивается по основным критериям: вклад в успех компании; навыки и компетенции; опыт, используемый в работе;

- политика инвестиций в трудовые ресурсы. В зависимости от принятой в компании политики социальной поддержки персонала (льготы, пособия, корпоративные пенсии) и инвестирования средств в развитие и обучение кадров варьируется величина расходов на вознаграждения работников;

- финансовое состояние компании. Расходы на вознаграждения работников не могут быть выше, чем финансовые возможности организации.

Совокупность задач, решаемых в контуре бухгалтерского управленческого учета распределения и размещения средств на вознаграждения работников, а также факторы, влияющие на уровень расходов на вознаграждения, оказывают воздействие на построение системы учета для целей управления расходами на суммарные вознаграждения персонала, базирующиеся на следующих основополагающих принципах.

1. Принцип целеполагания. Система бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения строится с учетом бизнес-целей компании для реализации политики и практики вознаграждения работников. Управление расходами на совокупные вознаграждения организуется таким образом, чтобы обеспечивалось привлечение, удержание и мотивирование сотрудников, а также культура исполнения трудовых обязанностей.

2. Принцип перспективности. Философия учета для целей управления расходами на вознаграждения подразумевает стратегический характер информации об использовании финансовых ресурсов на общие вознаграждения, т.е. их направленность на долгосрочные цели оценки работы сотрудников и результатов деятельности и, соответственно, уровня расходов.

3. Принцип целостности предполагает, что какие-либо инновационные методы бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения применяются во взаимосвязи с другими аспектами управления расходами на монетарные и немонетарные формы вознаграждения персонала в целях обеспечения их взаимной поддержки.

4. Принцип развития. Система учета для целей управления расходами на полные (общие) вознаграждения все усиливая концентрирует на инновационных и объединяющих процессах, предназначенных для удовлетворения изменяющихся потребностей компании и работников, вносящих трудовой вклад в эффективность деятельности.

5. Принцип идентификации. Посредством информационной совокупности, формируемой в рамках бухгалтерского управленческого учета расходов на суммарные вознаграждения, распознаются основные стимулы эффективной работы сотрудников компании, и исходя из этого регулируется уровень расходов на монетарные и немонетарные формы вознаграждения.

6. Принцип удовлетворения потребностей работников означает, что в контуре управленческого учета расходов на вознаграждения информация способствует управлению внутренними различиями в видах трудового вознаграждения и вознаграждения инвестиционного и финансового свойства, основываясь на беспристрастности, последовательности и прозрачности.

7. Принцип непрерывности определяет беспрестанный мониторинг расходования средств компании на вознаграждения, поощряющие краткосрочные и долгосрочные трудовые результаты работников, обеспечивающие продвижение организации на пути к достижению целей и соответствия новым требованиям.

8. Принцип единства. В системе бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения следует руководствоваться схемами, применимыми ко всем видам данных расходов различных категорий работ и профессий работников, позволяющими при необходимости проведение бенчмаркинга (эталонного сравнения).

9. Принцип верификации предполагает возможность проверки количественной и качественной

информации (расходы по формам и видам вознаграждений; численность и состав работников; использование рабочего времени; качество, сроки и объем исполнения работ; навыки и компетенции сотрудников; критерии мотивации), формируемой в рамках учета для целей управления расходами на вознаграждения для влияния на параметры, от которых зависит уровень данных расходов.

Таким образом, определение концептуального содержания бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения работников позволяет обосновать и сформировать политику расходов на вознаграждения организации, представляющую общие подходы к управлению данными расходами; практику принятия решений по расходам на монетарные и контаминационные (смешанные) формы вознаграждения; процессы управленческих воздействий на уровень расходов на вознаграждения, имеющих отношение к оценке показателей труда; процедуры, регламентирующие взаимодействие функциональных элементов учета для целей управления этими расходами, осуществляемые для достижения деловых целей организации и сохранения системы вознаграждения трудового вклада работников и гарантии того, что она обеспечивает эффективность и рациональность использования средств на удержание и поощрение работников компании.

Уточнение современного понимания системы бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения работников позволяет сделать вывод, что ее концептуальной основой является процесс конфигурации, взаимосвязи и соотношения элементов, благодаря которому композиционные части учета для целей управления оказывают дополняющие и подкрепляющие действия. Бухгалтерский управленческий учет расходов на вознаграждения обеспечивает чувство цели и задает общую схему развития политики и практики управления данными расходами. Настоящая система основана на понимании потребностей компании в продуктивном расходовании средств на вознаграждения и интересов работников в получении достойного вознаграждения за трудовой вклад с учетом оценки экономической ситуации в организации и рыночной стоимости трудовых ресурсов, позволяющие устанавливать уровни расходов на вознаграждения и задавать их распределение по группам сотрудников согласно их личному вкладу в создание общекорпоративных ценностей. Кроме того, учет для целей управления расходами на вознаграждения занимается согласованием задач развития системы вознаграждения с этапами делового цикла организации и созданием ценностей компании в отношении лучших способов вознаграждения сотрудников, отвечающих требованиям как персонала в суммарном вознаграждении, так и компании в достижении эффективности труда и, стало быть, в рациональности трат на совокупные вознаграждения работников.

## **Глава 2. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА РАСХОДОВ НА ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКОВ**

### **2.1. Концепция стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения работников**

В современных реалиях основная цель функционирования экономических субъектов заключается в их долговременной эффективной деятельности, приносящей прибыль и дивиденды акционерам, налоги в бюджеты всех уровней, занятость и достойное вознаграждение персоналу. При этом финансово-хозяйственная деятельность организаций зависит от совокупности как внешних обстоятельств ведения бизнеса, так и внутренних производственно-организационных условий. Для достижения приемлемых результатов деятельности хозяйствующего субъекта необходима система, способствующая формированию, систематизации и оценке информации, учитывающей указанные условия и факторы. В условиях высокой конкурентности среды такой системой выступает стратегический управленческий учет, генерирующий информационное множество, определяющий перспективные позиции компании на рынке, в том числе и по расходам на вознаграждения сотрудников.

Зарождение и развитие стратегического управленческого учета связано с тем, что в последнюю четверть XX в. в экономически развитых странах основным положением системы учета для целей управления стал тезис о том, что оперативные управленческие решения должны приниматься с учетом долговременных стратегических установок компании и ориентироваться на достижение целей в перспективе. Иными словами, решения, принимаемые в настоящее время, следует оценивать исходя из их отдаленных последствий, которые могут возникнуть в будущем. Именно в 70 - 80-е гг. предыдущего столетия в странах с рыночной экономикой в исследованиях, посвященных вопросам управленческого учета, стали согласовываться различные аспекты стратегического управления и, как указывает К. Друри, в качестве нового подхода начал пропагандироваться стратегический управленческий учет в конкурентной среде ведения бизнеса [71, с. 567]. Тем самым можно утверждать, что смена концепции управления определила новую стадию в развитии управленческого учета.

К. Симмондз, первым применивший термин "стратегический управленческий учет" [71, с. 568; 143, с. 27], трактует его как "способ анализа собственного бизнеса и бизнеса конкурентов, который применяется при разработке и отслеживании стратегии собственного бизнеса" [71, с. 568]. В своих работах К. Симмондз (1981 г. [280], 1982 г. [281], 1986 г. [282]) при исследовании внутренних факторов конкурентоспособности компании акцентирует внимание на изучении рыночных преимуществ конкурентов. При этом ученый утверждает, что стратегический управленческий учет должен формировать информацию для анализа конкурентной позиции организации в сфере своей деятельности по затратам, продажам, потокам денежных средств и используемым ресурсам и с этой целью применять учетные приемы [71, с. 570].

В настоящее время в научном сообществе существуют различные подходы к определению основных концептуальных положений стратегического управленческого учета и его роли и места в системе стратегического управления. Так, О.Е. Николаева и О.В. Алексеева считают, что стратегический управленческий учет является комплексным направлением бухгалтерского управленческого учета, в рамках которого предполагается тщательный анализ бизнес-среды, где предприятие осуществляет свою деятельность [143, с. 299], и основное его предназначение видят в содействии "разработке и внедрению деловой стратегии" [143, с. 21]. По мнению профессора В.Б. Ивашкевича, "стратегический учет нацелен на перспективу" [89, с. 43] и при этом целью "стратегического управления и, соответственно, учета" является "обеспечение эффективного функционирования, выживаемости на сравнительно длительную перспективу" [89, с. 43]. По суждению профессора В.Н. Нестерова, роль управленческого учета заключается в выработке стратегии, способной "оптимизировать результаты, достичь успеха" [140, с. 14]. К. Уорд рассматривает стратегический управленческий учет с позиции контрольного инструмента реализации бизнес-стратегии компании для получения дополнительной стоимости и считает, что он служит поддержкой при принятии и исполнении стратегических решений [285]. Профессор А.Ю. Соколов уточняет, что "информация стратегического управленческого учета должна помочь менеджерам выполнить все этапы процесса стратегического управления - выбор стратегии, реализацию стратегии и контроль выполнения стратегии, а также предоставлять информацию для принятия... корректирующих мер в случае недостижения... стратегических целей" [187, с. 17]. Профессор М.А. Вахрушина подчеркивает, что характерной особенностью стратегического управленческого учета является его ориентированность на "учет неопределенности, стратегию управления риском" [43, с. 10].

Таким образом, анализ научной литературы позволяет сделать вывод, что стратегический управленческий учет нацелен на формирование информации о внутренней и внешней среде компании во взаимосвязи со стратегией развития бизнеса и его рисками в целях информационной поддержки менеджмента для принятия долгосрочных решений, касающихся, по нашему мнению, всех сфер управленческой деятельности, в том числе и расходования средств на вознаграждения работников.

Вследствие этого под стратегическим управленческим учетом расходов на вознаграждения персонала нами понимается комплексная гибкая учетно-аналитическая система информационного обеспечения процесса долгосрочного управления расходами на суммарные вознаграждения работников экономического субъекта, способствующая принятию решений, направленных на эффективное использование средств организации на полное вознаграждение сотрудников в перспективе. На уровне стратегического управленческого учета исходя из экономического целеполагания и выработки миссии осуществляется установление целей развития компании в части изменения системы вознаграждения персонала и определение индикативных показателей по расходам на мотивацию и удержание сотрудников, опираясь на стоимость и ценность труда на рынке человеческого капитала и внутреннюю структуру совокупного вознаграждения работников. Из этого следует, что сформированная, преобразованная и обобщенная информация о расходах на монетарные и немонетарные формы вознаграждения персонала в контуре стратегического управленческого учета предназначена для менеджерского аппарата всех уровней управления экономического субъекта для выработки вариантов действий и принятия релевантных управленческих решений перспективного характера с использованием методов планирования, учета и контроля.

В широком понимании назначение стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения заключается в определении ключевых направлений размещения, распределения и использования средств на полные вознаграждения персонала посредством оценки и выбора возможных их альтернатив, основанных на сочетании изменения параметров внешних и внутренних факторов среды развития компании. В более узком контексте содержание стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения состоит в том, что с помощью комплекса специальных приемов и методов разрабатываются, формируются и корректируются показатели, характеризующие процессуальную изменчивость объекта исследования в будущем, на основе которых выстраивается логика и тенденция достижения поставленных долгосрочных перспектив.

Таким образом, по нашему мнению, стратегический управленческий учет расходов на вознаграждения - это система, выражающая процесс обоснования политики и подтверждения стратегии

расходов на совокупные вознаграждения персонала в соответствии с экономическими целями компании, опирающаяся на порядок измерения индикативных параметров вознаграждения, охватывающих как внутреннюю структуру, так и внешнюю конкурентоспособность награждения персонала с ориентацией на достижение долгосрочных целеустановок бизнеса, отвечающих интересам ее собственников, и обеспечивающая поддержку принятия в компании перспективных управленческих решений.

Учет для целей стратегического управления расходами на вознаграждения обеспечивает реализацию целевой ориентации компании в части распределения и использования средств на вознаграждения персонала посредством разработки общего подхода к системе оплаты с учетом взаимосвязи расходов на монетарные и контаминационные (смешанные) формы мотивации и поощрения сотрудников. Для осуществления выраженных намерений стратегический управленческий учет расходов на вознаграждения, по нашему суждению, должен выполнять следующие функции:

- согласование основных целевых экономических интересов компании с ресурсными ограничениями на вознаграждения исходя из стратегий развития кадров и потребностей персонала;

- установление значимости набора параметров, оказывающих влияние на внутреннюю структуру вознаграждения, связанную как с уровнем должности (работы) (содержание работы, сложность трудового процесса и т.п.), так и соотносящуюся с уровнем работника (профессиональные навыки, квалификация, компетенции и т.п.) и его циклов трудовой деятельности;

- определение и отражение факторов, характеризующих уровень компании (рынок труда, экономической вид деятельности и др.), на расходах на вознаграждения персонала для удержания и мотивирования высококвалифицированных сотрудников;

- сочетание расходов по формам вознаграждения (монетарные и немонетарные) исходя из принципов вознаграждения, внутренней структуры и внешней конкурентоспособности вариантов стимулирования;

- обеспечение зависимости между величиной вознаграждения сотрудников и экономической эффективностью их деятельности;

- формирование индикативных величин видов и форм стимулирования труда и определение их соотношения для целей стратегического планирования расходов на суммарные вознаграждения;

- соединение во взаимном соответствии стратегических индикативных значений расходов на вознаграждения персонала с оперативными показателями эффективности деятельности работников;

- обеспечение выхода на проектируемые контрольные значения расходов на вознаграждения с определенной долей вероятности их достижения;

- осуществление мер по изменению структуры, соотношения, форм и систем вознаграждения при отклонении расходов на вознаграждения от запланированного уровня.

Целью стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения персонала, по нашему мнению, является формирование перспективного видения общей величины расходов на вознаграждения с учетом признания важности как монетарных, так и контаминационных (смешанных) форм мотивации и стимулирования работников, содействующих долгосрочному целедостижению компании и удовлетворяющих интересы сторон с учетом принципов прибыльности и экономичности бизнеса, а также соотношения и изменения внешних и внутренних детерминант, влияющих на уровень расходов на вознаграждения.

В процессе достижения цели стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения необходимо решить следующие задачи:

- 1) согласование расходов на привлечение и стимулирование работников с экономическими целями развития компании исходя из выстроенной стратегии использования средств на суммарные вознаграждения и принципов их формирования;

- 2) содействие выявлению основных проблем и потребностей в системе общего вознаграждения работников, в наибольшей степени соответствующих целеполаганию функционирования и развития бизнеса;

- 3) обеспечение участия топ-менеджеров и других высококвалифицированных сотрудников компании в капитале и прибыли, генерируемой в процессе финансово-хозяйственной деятельности через программы вознаграждения долевыми инструментами, предоставления социальных бенефитов, пенсионного обеспечения и т.п.;

- 4) осуществление продвижения к оптимальному соотношению между видами расходов на вознаграждения персонала в соответствии со стратегическими задачами компании;

- 5) выстраивание системы расходов на вознаграждения работников с учетом влияния экзогенных и эндогенных факторов на уровень расходов;

- 6) проектирование и отслеживание ресурсов, направляемых на основное и дополнительное вознаграждение персонала, по стадиям жизненного цикла выпускаемого продукта во взаимосвязи с жизненными циклами трудовой деятельности сотрудников;

7) построение и развитие порядка инвестирования в трудовые ресурсы компании через систему расходов на вознаграждения социального характера (по окончании трудовой деятельности работников, дополнительного страхования, выходных пособий и т.п.);

8) содействие комплексному подходу к суммарному вознаграждению персонала вследствие выстраивания системы расходов на поощрения, направленные на стимулирование непрерывного карьерного продвижения сотрудников и определения будущих перспектив;

9) определение эффективности достижения стратегических целей в части расходов на вознаграждения работников через совокупность контрольных показателей.

Одним из важнейших аспектов стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения является взаимосвязь и координация процесса долгосрочного планирования со стратегией оптимизации данных расходов, опирающейся на философию и принципы системы вознаграждения, а также экономические цели хозяйствующего субъекта. Согласно разработанной нами модели (рис. 2.1) согласования стратегии оптимизации расходов на вознаграждения с деловой перспективой развития компании видно, что на основе бизнес-целей в общих чертах определяются основные направления управления расходами на вознаграждения, что в последующем реализуется при стратегическом планировании предстоящих расходов. Конкретные положения стратегии оптимизации расходов на вознаграждения персонала формируются исходя из определенных шагов кадровых намерений (интенций) компании и выработанной на их базе политики вознаграждения, которая руководствуется принципами волатильности системы вознаграждения персонала. Руководящие основополагающие принципы мотивации, стимулирования и удержания сотрудников, лежащие в основе стратегии оптимизации расходов на вознаграждения, а следовательно, и стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения, по нашему мнению, должны касаться следующих основных вопросов:

- реализации политики и практики системы вознаграждения с учетом целей бизнеса;
- построения системы вознаграждения таким образом, чтобы осуществлялось удержание и мотивирование эффективной деятельности сотрудников, и снижение текучести работников;

- формирования конкурентоспособного уровня вознаграждения персонала;
- проявления гибкости при реализации форм и видов вознаграждения работников;
- применения поощрительного и социального вознаграждения работников в зависимости от их вклада в трудовой процесс и результаты работы;
- достижения равенства вознаграждения за работу, имеющую одинаковую ценность для компании;
- содействия контролю в целях удержания общего уровня расходов на вознаграждения в запланированных рамках.

Предлагаемая модель согласования стратегии оптимизации расходов на вознаграждения работников с экономической стратегией компании





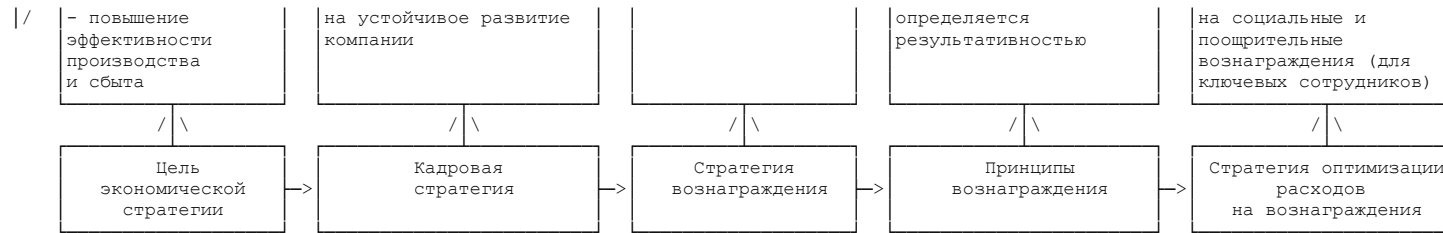


Рис. 2.1

В общем виде стратегия оптимизации расходов на вознаграждения определяет последовательный курс совокупного использования средств на вознаграждения персонала, обуславливающего информационное содержание стратегического управленческого учета. Выработку стратегии оптимизации расходов на вознаграждения можно определить как процесс формирования и становления генерального направления размещения и использования финансовых ресурсов на вознаграждения по их формам и видам. Нами выделяются следующие ключевые этапы разработки стратегии оптимизации расходов на вознаграждения, лежащие в основе стратегического управленческого учета данных расходов.

1. Оценочный этап, включающий согласование целей вознаграждения с ресурсами на их осуществление; анализ средств, направляемых на возмещение трудового вклада работников с учетом принятой политики и практики вознаграждения; продумывание более эффективного использования финансовых ресурсов на вознаграждения персонала вследствие усиления мотивации сотрудников.

2. Этап детального изложения, заключающийся в подробном определении изменений в системах и видах вознаграждения исходя из долгосрочных планов выпуска продукции, выполнения работ, оказания услуг и политики вознаграждения работников, в совокупности оказывающих влияние на уровень данных расходов.

3. Этап регулирования, содержащий расчеты по изменению расходов на вознаграждения вследствие достижения оптимального соотношения между расходами на монетарные и контаминационные (смешанные) формы вознаграждения ввиду внесения корректив в систему поощрения или отдельных форм и видов вознаграждения.

4. Этап внедрения, охватывающий планомерный перевод действующей системы вознаграждения на вновь выработанную и сопровождающийся непрерывным контролем и модификацией (при необходимости) стратегии управления расходами на вознаграждения.

Изложенные этапы выработки стратегии оптимизации расходов на вознаграждения согласовывают и координируют значимые мероприятия, оказывающие воздействие на процесс ведения стратегического управленческого учета расходов на общие вознаграждения работников. В предлагаемой нами схеме взаимодействия и взаимосвязи наиболее важных мероприятий в рамках осуществления стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения, представленной на рис. 2.2, выделены логические пошаговые действия, содержащие следующие стадии:

1. Разработка кадровой стратегии с учетом экономических намерений бизнеса и информационных потребностей менеджмента компании для принятия решений по расходам на вознаграждения.

2. Формирование и обоснование стратегии вознаграждения посредством оценки действующей системы мотивации и удержания персонала с целью выявления отклонений от заданных стратегических целей управления элементами вознаграждения.

3. Определение основополагающих руководящих принципов вознаграждения через призму исследования детерминант уровня вознаграждения: статуса компании, уровня профессии (должности), уровня сотрудника, а также стратегии управления трудовыми ресурсами организации.

4. Обоснование и регулирование стратегических установок в части факторов, определяющие расходы на вознаграждения работников (позиционирование должностей с учетом их вознаграждения, структура вознаграждения, системы оценки профессиональных обязанностей, определения эффективности деятельности сотрудника и т.п.).

5. Выработка стратегии оптимизации расходов на вознаграждения персонала на основе стратегии кадрового менеджмента, руководящих принципов вознаграждения с учетом изменения определителей (детерминант) уровня вознаграждения, опираясь на результаты оценки результативности трудовой деятельности персонала.

6. Участие в формировании сбалансированной системы показателей (Balanced Scorecard, BSC) [95] по рекомендуемому нами отдельному функциональному модулю "Вознаграждения", разрабатываемому на основе деловой стратегии компании и стратегии оптимизации расходов на вознаграждения сотрудников.

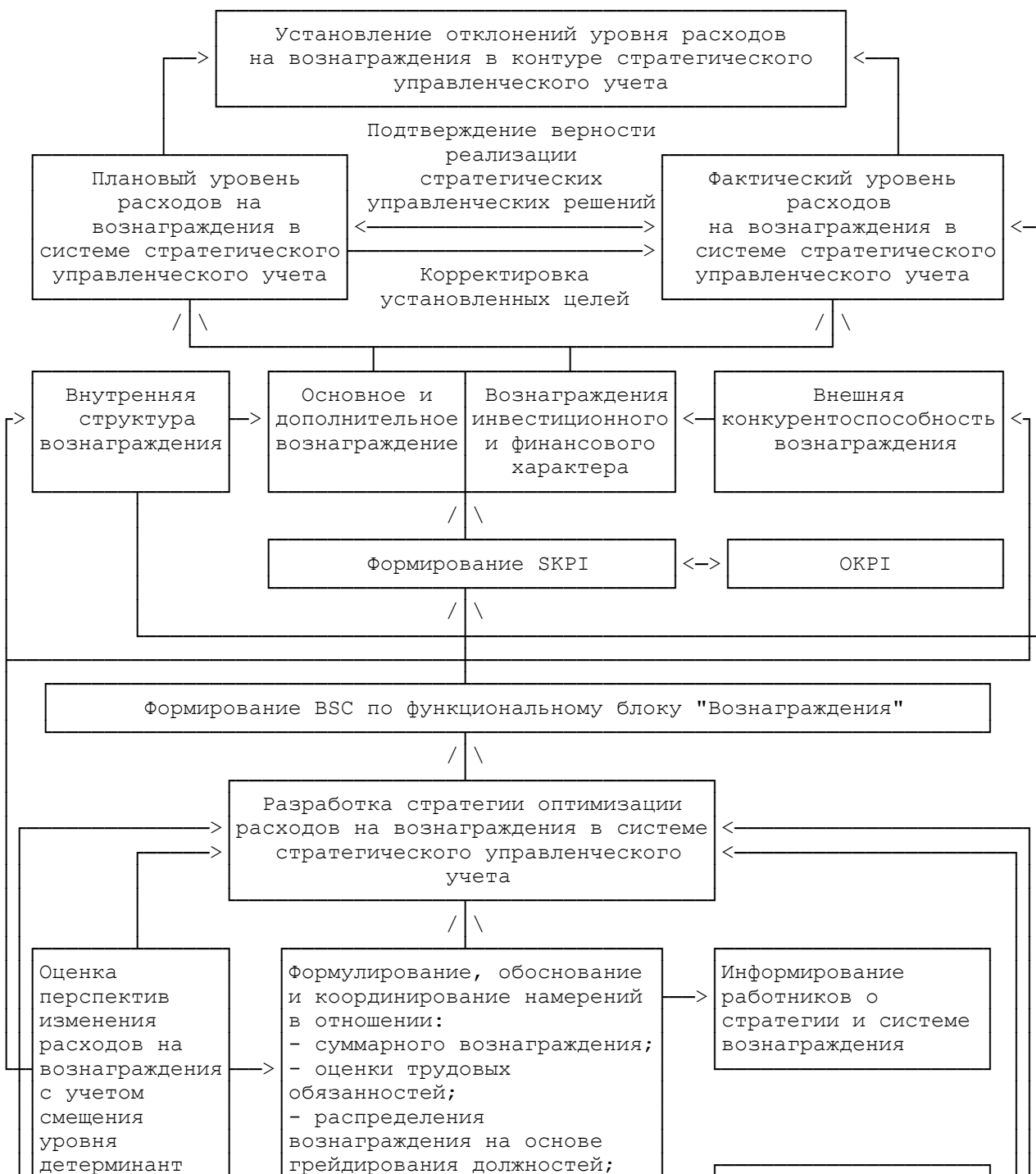
7. Установление набора ключевых показателей деятельности (эффективности) работников (Key Performance Indicators, KPI) [153; 272] и их подразделение по предлагаемым нами группам: стратегические ключевые показатели деятельности сотрудников (Strategical Key Performance Indicators, SKPI) и оперативные ключевые показатели деятельности работников (Operational Performance Indicators, OKPI). Данные два типа показателей связаны между собой исходя из стратегии оптимизации расходов на вознаграждения и персонализированы для определенной группы персонала или отдельных сотрудников.

8. Стратегическое проектирование соотношения между расходами на монетарные и контаминационные (смешанные) формы вознаграждения с учетом изменений уровней детерминант вознаграждения, определяющие внутреннюю структуру и внешнюю конкурентоспособность системы

привлечения, стимулирования и удержания работников.

9. Выявление и оценка отклонений исполнения стратегических целеустановок по расходам на вознаграждения персонала вследствие изменения параметров внешней конкурентоспособности поощрения работников и внутренней структуры совокупного вознаграждения.

Концептуальная схема взаимодействия  
 основных процессуальных мероприятий системы  
 стратегического управленческого учета расходов  
 на вознаграждения работников (авторский подход)



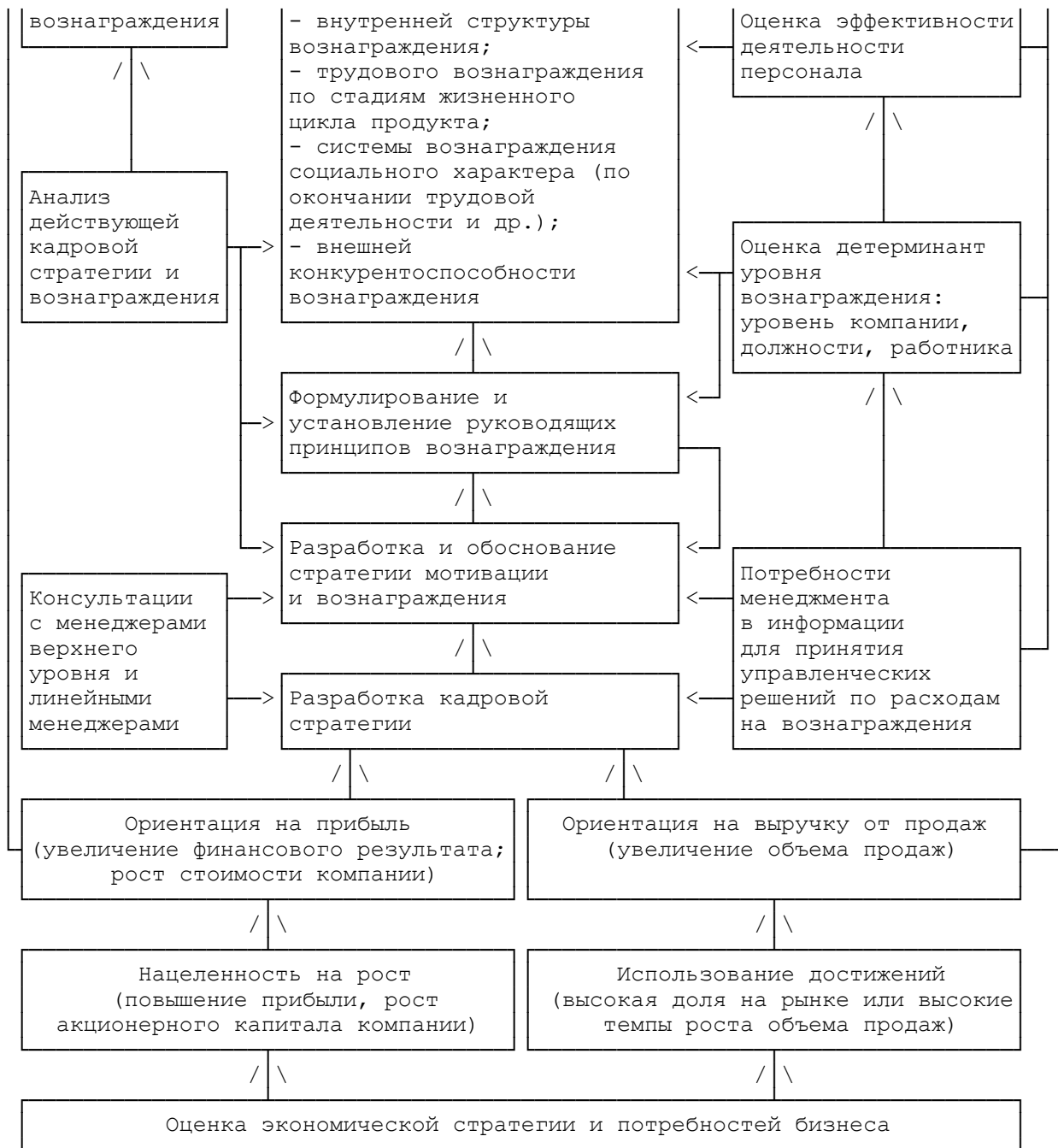


Рис. 2.2

Рассмотрим рекомендованные нами ключевые процедуры, охватывающие процесс стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения, согласно концептуальной схеме (рис. 2.2). Наиболее важной процедурой, определяющей содержание стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения персонала, является разработка сбалансированной системы показателей (BSC). Концепция сбалансированной системы показателей (BSC) является современным множеством взаимодействующих параметров стратегического управленческого учета; она позволяет устанавливать связь долгосрочных экономических намерений компании со стратегией оптимизации расходов на вознаграждения и определяет направления стратегического планирования данных расходов, которые в последующем оцениваются исходя из их фактического уровня. Экономический субъект является успешным только тогда, когда развивается планомерно и цели достигаются посредством выстраивания и фактической реализации стратегических планов, в частности планов размещения средств на вознаграждения персонала. Ввиду этого нами предлагается основные критерии деятельности экономического субъекта дополнить модулем "Вознаграждения", поскольку классическая перспектива "Обучение и развитие" определяет только компетенции и навыки сотрудников, которые необходимо приобретать, поддерживать и развивать в целях реализации стратегических задач компании. Рекомендуемый блок "Вознаграждения" ставит задачу разработки модели возможностей компании в использовании финансовых ресурсов на вознаграждения работников исходя из соотношения расходов на монетарные и контаминационные (смешанные) формы вознаграждения в соответствии с поставленными целями. Предлагаемая нами сбалансированная система показателей по модулю "Вознаграждения", учитывающая взаимосвязь экономических интенций развития компании и стратегических изменений расходов на вознаграждения, представлена в табл. 2.1.

Таблица 2.1. Рекомендуемая сбалансированная система показателей (BSC) по модулю "Вознаграждения": стратегические инициативы, характер тенденции

Стратегическая цель бизнеса	Стратегическая цель оптимизации расходов на вознаграждения	Сбалансированные показатели (BSC)	Формула расчета	Приоритетное направление
Увеличение объема продаж	Увеличение расходов на суммарные вознаграждения персонала вследствие повышения конкурентоспособности основного и дополнительного вознаграждения	Соотношение расходов на монетарные и контаминационные формы вознаграждения, %	$\frac{PB_{\text{монет.}}}{PB_{\text{контам.}}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{монет.}}</math> - расходы на монетарные формы вознаграждения, ден. ед.;  <math>PB_{\text{контам.}}</math> - расходы на контаминационные (смешанные) формы вознаграждения, ден. ед.</p>	Более высокая доля расходов на монетарные формы вознаграждения
		Коэффициент расходов на монетарные		Снижение

		вознаграждения к выручке от продаж	$\frac{PB_{\text{монет.}}}{V_{\text{п}}}$ ,  где $PB_{\text{монет.}}$ - расходы на монетарные формы вознаграждения, ден. ед.; $V_{\text{п}}$ - выручка от продаж, ден. ед.	
		Доля расходов на основное вознаграждение в сумме расходов на монетарные вознаграждения, %	$\frac{PB_{\text{осн.}}}{PB_{\text{монет.}}} \times 100\%$ ,  $PB_{\text{осн.}}$ - расходы на основное вознаграждение, ден. ед.; $PB_{\text{монет.}}$ - расходы на монетарные формы вознаграждения, ден. ед.	Увеличение
		Доля расходов на дополнительное вознаграждение в сумме расходов на монетарные вознаграждения, %	$\frac{PB_{\text{доп.}}}{PB_{\text{монет.}}} \times 100\%$ ,  $PB_{\text{доп.}}$ - расходы на дополнительное вознаграждение, ден. ед.; $PB_{\text{монет.}}$ - расходы на монетарные формы вознаграждения, ден. ед.	Увеличение
Оптимизация полных затрат	Снижение расходов на основное и дополнительное вознаграждение вследствие ориентации на немонетарные формы вознаграждения	Соотношение расходов на монетарные и контаминационные формы вознаграждения, %	$\frac{PB_{\text{монет.}}}{PB_{\text{контам.}}} \times 100\%$ ,  где $PB_{\text{монет.}}$ - расходы на монетарные формы вознаграждения, ден. ед.; $PB_{\text{контам.}}$ - расходы на контаминационные (смешанные) формы вознаграждения, ден. ед.	Равнозначное соотношение
		Коэффициент		Снижение

		расходов на монетарные вознаграждения к полным затратам	$\frac{PB_{\text{монет.}}}{Z_{\text{полн.}}}$ <p>где <math>PB_{\text{монет.}}</math> - расходы на монетарные формы вознаграждения, ден. ед.;  <math>Z_{\text{полн.}}</math> - затраты на производство и продажу, ден. ед.</p>	
		Доля расходов на вознаграждения по долгосрочным программам стимулирования в расходах на суммарные вознаграждения, %	$\frac{PB_{\text{долг. стимул.}}}{PB_{\text{суммарн.}}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{долг. стимул.}}</math> - расходы на вознаграждения по долгосрочным программам стимулирования, ден. ед.;  <math>PB_{\text{суммарн.}}</math> - расходы на суммарные вознаграждения, ден. ед.</p>	Умеренное увеличение
		Доля расходов на нематериальные вознаграждения в расходах на суммарные вознаграждения, %	$\frac{PB_{\text{нематер. поощр.}}}{PB_{\text{суммарн.}}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{нематер. поощр.}}</math> - расходы на нематериальные вознаграждения, ден. ед.;  <math>PB_{\text{суммарн.}}</math> - расходы на суммарные вознаграждения, ден. ед.</p>	Увеличение
Рост стоимости компании	Повышение расходов на вознаграждения по программам мотивации краткосрочного характера и вознаграждения, предполагающие участие в акционерном капитале при минимальных расходах на	Соотношение расходов на монетарные и контаминационные формы вознаграждения, %	$\frac{PB_{\text{монет.}}}{PB_{\text{контам.}}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{монет.}}</math> - расходы на монетарные формы вознаграждения, ден. ед.;  <math>PB_{\text{контам.}}</math> - расходы на контаминационные (смешанные)</p>	Более высокая доля расходов на монетарные формы вознаграждения

долгосрочные социальные и поощрительные выплаты		формы вознаграждения, ден. ед.	
	Доля расходов на переменную часть вознаграждения в сумме расходов на монетарные вознаграждения, %	$\frac{PB_{\text{перем.ч.}}}{PB_{\text{монет.}}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{перем.ч.}}</math> - расходы на переменную часть вознаграждения, ден. ед.;  <math>PB_{\text{монет.}}</math> - расходы на монетарные формы вознаграждения, ден. ед.</p>	Увеличение
	Коэффициент расходов на вознаграждения по долгосрочным социальным и поощрительным программам к величине финансового результата	$\frac{PB_{\text{долг.соц. и поощрит.}}}{ЧП} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{долг.соц. и поощрит.}}</math> - расходы на вознаграждения по долгосрочным программам социального и поощрительного характера, ден. ед.;          ЧП - чистая прибыль, ден. ед.</p>	Снижение
	Доля расходов на вознаграждения акциями, выплачиваемые долевыми инструментами, в сумме расходов на вознаграждения финансового характера, %	$\frac{PB_{\text{акц. дол. инвест. инструментам}}}{PB_{\text{финан. хар.}}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{акц. дол. инвест. инструментам}}</math> - расходы на вознаграждения акциями, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, ден. ед.;  <math>PB_{\text{финан. хар.}}</math> - расходы на вознаграждения финансового характера, ден. ед.</p>	Увеличение
Доля расходов на вознаграждения акциями, выплачиваемые	$\frac{PB_{\text{акц. дол. инвест. инструментам}}}{PB_{\text{финан. хар.}}} \times 100\%$	Увеличение	



денежными средствами, в сумме расходов на вознаграждения финансового характера, %

где  $PВ_{\text{акц. ден. средствами}}$  - расходы на вознаграждения акциями, расчеты по которым производятся денежными средствами, ден. ед.;  
 $PВ_{\text{финан. хар.}}$  - расходы на вознаграждения финансового характера, ден. ед.

Необходимо указать, что классические управленческие системы учета в большей степени опираются на финансовые измерители. Вместе с тем, как отмечает профессор М.А. Вахрушина, современные условия конкурентной среды требуют представления как количественной информации, так и качественной, выраженной нефинансовыми параметрами. И сбалансированная система показателей (BSC) позволяет интегрировать различные индикаторы с учетом их причинно-следственной связи [43, с. 89]. Рекомендуемая нами сбалансированная система показателей (BSC) по модулю "Вознаграждения" выражает именно взаимодействие основных параметров, характеризующих стратегию оптимизации компании в части системы мотивации и стимулирования деятельности сотрудников с тенденциями их изменения исходя из вектора развития хозяйствующего субъекта и поставленных долгосрочных задач (табл. 2.1).

Рассмотрим более детально предлагаемую сбалансированную систему показателей (BSC) по модулю "Вознаграждения". Как ранее отмечалось, стратегические инициативы, стоящие перед компанией, обязательно отражаются в философии, принципах и политике расходов на вознаграждения работников. Так, в условиях, когда организация ориентирована на рост объема продаж, при формировании системы размещения и распределения средств на вознаграждения работников важным является направленность на повышение конкурентоспособности вознаграждения, и прежде всего монетарных выплат, обладающих большей гибкостью и возможностью стимулирования сотрудников к высокоэффективной деятельности. Следовательно, в целях повышения темпов роста продаж и увеличения доли рынка продукции сбалансированная система показателей, формируемая в сфере стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения, должна способствовать отслеживанию увеличения суммарных расходов на основное и дополнительное вознаграждение при некотором снижении расходов на вознаграждения инвестиционного и финансового характера (см. табл. 2.1).

Нацеленность компании на оптимизацию полных затрат вызывает необходимость осуществления дифференцированного подхода к политике монетарного вознаграждения в целях сокращения расходов на основное и дополнительное вознаграждение и ориентацию на контаминационные (смешанные) формы поощрения работников. В связи с этим сбалансированная система показателей (BSC) служит для выражения тенденции снижения затрат бизнеса и роста прибыли компании, а значит, и содействует верификации сокращения расходов на трудовые вознаграждения и повышению доли расходов на нематериальные формы вознаграждения в совокупной их величине (см. табл. 2.1).

Сосредоточенность экономического субъекта на росте стоимости компании обуславливает направление финансовых ресурсов на вознаграждения работников, повышающие результативность функционирования организации и, как следствие, увеличивающие акционерный капитал. Ввиду этого сбалансированная система показателей позволяет контролировать повышение расходов на вознаграждения по программам мотивации краткосрочного характера и на вознаграждения акциями, выплачиваемые как долевыми инструментами, так и денежными средствами при одновременном снижении расходов на долгосрочные социальные и поощрительные выплаты (см. табл. 2.1). Подчеркнем также, что рекомендованная сбалансированная система показателей (BSC) по блоку "Вознаграждения" независимо от исходного целеполагания может изменяться и дополняться вследствие конкретизации и детализации решаемых задач или внесения правок в стратегические интенции компании в части расходов на покрытие трудового вклада работников и стимулирования их деятельности.

Кроме того, сбалансированная система показателей (BSC) является инструментом, позволяющим рассматривать объект исследования как систему, состоящую из взаимосвязанных элементов, и, следовательно, осуществлять декомпозицию стратегии расходов на вознаграждения с уровня бизнеса в целом до уровня структурного подразделения и отдельного работника посредством ключевых показателей деятельности (эффективности) (KPI). Концепция KPI тесно взаимосвязана с планированием, учетом, контролем и анализом расходов на суммарные вознаграждения персонала, поскольку на базе KPI выстраивается система мотивации и стимулирования работников, которая проектируется, отслеживается и оценивается в контуре стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения. Система KPI позволяет осуществлять контроль и оценку деловой активности работников, по результатам которой возможно корректирование и разработка новых стимулирующих стратегий вознаграждения, тем самым KPI вовлекает персонал компании в процесс достижения стратегических целей бизнеса, а для менеджмента организации служит ориентиром для внесения изменений в систему расходов на вознаграждения. Поэтому при формировании KPI обязательно надлежит опираться на предварительно спроектированную сбалансированную систему показателей (BSC).

Идеи управления и принятия решений исходя из значимых для бизнеса показателей используют многие управленческие концепции: управление по целям П. Друкера [264], система (таблица) показателей Ж.Л. Мало [271], универсальная система показателей деятельности Р. Хьюберта [279], показатели индикаторов У. Эккерсона [268], система сбалансированных показателей (BSC) Р. Каплана и Д. Нортон

[95], ключевые показатели эффективности (KPI) Д. Парментера [153], система управления на основе экономической добавленной стоимости (EVA) Дж. Стерна [283], система оценки эффективности деятельности и роста (Effective Progress and Performance Measurement) К. Робертса и П. Адамса [254] и др.

Специалисты по управленческому учету Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш.М. Датар [218, с. 558] развивают и углубляют направление "обучение и развитие персонала" в рамках сбалансированной системы показателей (BSC) и предлагают оценивать этот аспект через следующие показатели: уровень образования, квалификация работников, уровень удовлетворенности кадров, доля использованных предложений работников, уровень поощрения индивидуальной и командной инициативы и др. Д. Парментер [153, с. 13, 205 - 206] предлагает выделять в числе составляющих сбалансированной системы показателей не только "обучение и развитие персонала", но и "удовлетворенность сотрудников", что характеризует в целом корпоративную культуру, сохранение ключевых работников, признание их заслуг. Более того, он рекомендует встраивать в сбалансированную систему показателей (BSC) ключевые показатели эффективности (KPI) работы сотрудников и составлять управленческие отчеты по типам показателей.

Из этого следует, что показатели BSC и KPI, относящиеся к управленческим системам, ориентированы на согласование экономических намерений компании, в том числе по расходам на вознаграждения персонала.

Исследуем формирование показателей KPI в развитии концепции BSC по функциональному модулю "Вознаграждения". На основе установленных показателей BSC с ориентацией на стратегию оптимизации расходов на вознаграждения нами предлагается систему KPI классифицировать следующим образом:

- стратегические ключевые показатели деятельности (эффективности) работников (Strategical Key Performance Indicators, SKPI);
- оперативные ключевые показатели деятельности (эффективности) сотрудников (Operational Key Performance Indicators, OKPI).

SKPI, по нашему мнению, должны выражать отдаленные ключевые цели и задачи, предписываемые группам персонала или отдельным работникам, выстраиваемые исходя из сбалансированной системы показателей компании и достигаемые в долгосрочной перспективе. Благодаря взаимосвязи BSC и SKPI цели бизнеса и цели работников становятся сонаправленными и скоординированными. OKPI в отличие от SKPI, по нашему суждению, предназначены для оценки деятельности сотрудников по достижению ими оперативных целей, которые формулируются на краткосрочный период. Посему и SKPI, и OKPI выражают достижение работниками целеустановок бизнеса, по свершению которых у сотрудников формируются монетарные и (или) контaminaционные (смешанные) формы вознаграждения в отсроченном или текущем периоде, и, стало быть, данные показатели отражают распределение и использование средств экономического субъекта на вознаграждения персонала. Невзирая на различия в периодах применения рекомендуемые нами группы показателей, взаимообусловлены и согласовывают между собой стратегические и оперативные цели и задачи эффективного использования финансовых ресурсов организации, направленные на мотивацию деятельности персонала в рамках управленческого учета расходов на вознаграждения.

В системе стратегического учета для целей управления расходами на вознаграждения исходя из экономических перспектив функционирования экономического субъекта (увеличение объема продаж, оптимизация полных затрат, рост стоимости компании) нами рекомендуется следующая классификация показателей OKPI для групп персонала или отдельных сотрудников компании:

- показатели, выражающие соотношение форм и видов расходов на вознаграждения;
- показатели, характеризующие эффективность использования средств на общие вознаграждения;
- показатели, определяющие ценность или объем выполняемых работ персонала.

Обобщенное нами согласование показателей SKPI и OKPI с учетом их интеграции в системе сбалансированных показателей (BSC), определяемых на основе целеполагания бизнеса, представлены в табл. 2.2 (стратегия - увеличение объема продаж), табл. 2.3 (стратегия - оптимизация полных затрат) и табл. 2.4 (стратегия - рост стоимости компании).

Таблица 2.2. Систематизация показателей SKPI и ОКPI  
 в условиях реализации экономической стратегии  
 "Увеличение объема продаж" (авторский подход)

Стратегические ключевые показатели деятельности работников (SKPI)				Оперативные ключевые показатели деятельности работников (ОКPI)			
Наименование показателя	Формула расчета	Характер изменения	Должность оцениваемого сотрудника	Наименование показателя	Формула расчета	Характер изменения	Должность оцениваемого сотрудника
1. Доля расходов на постоянную часть вознаграждения в сумме расходов на основное вознаграждение, %	$\frac{PB_{\text{пост.ч.}}}{PB_{\text{осн.}}} \times 100\%$ где $PB_{\text{пост.ч.}}$ - расходы на постоянную часть вознаграждения, ден. ед.; $PB_{\text{осн.}}$ - расходы на основное вознаграждение, ден. ед.	Увеличение	Руководитель отдела труда и заработной платы. Руководитель планово-экономической службы. Руководитель производственного подразделения (цеха)	1. Доля расходов на вознаграждения по трудовому участию в сумме расходов на постоянную часть вознаграждения, %	$\frac{PB_{\text{труд.уч.}}}{PB_{\text{пост.ч.}}} \times 100\%$ где $PB_{\text{труд.уч.}}$ - расходы на вознаграждения по трудовому участию, ден. ед.; $PB_{\text{пост.ч.}}$ - расходы на постоянную часть вознаграждения, ден. ед.	Увеличение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист цеха
				2. Средний уровень расходов на вознаграждения по трудовому участию, ден. ед.	$\frac{PB_{\text{труд.уч.}}}{\bar{Ч}_{\text{труд.уч.}}}$ где $PB_{\text{труд.уч.}}$ - расходы на вознаграждения по трудовому участию, ден. ед.; $\bar{Ч}_{\text{труд.уч.}}$ - численность работников, получивших вознаграждения согласно трудовому участию, чел.	Увеличение	Начальник участка. Мастер
				3. Коэффициент расходов на		Снижение	Экономист по труду и

				<p>вознаграждения за разработку нового продукта к выручке от продаж</p> $\frac{PB_{\text{проект.}} + PB_{\text{констр.}} + PB_{\text{внедр.}}}{V_{\text{пр.}}}$ <p>где <math>PB_{\text{проект.}}</math> - расходы на вознаграждения на стадии проектирования продукта, ден. ед.;  <math>PB_{\text{констр.}}</math> - расходы на вознаграждения на стадии конструирования продукта, ден. ед.;  <math>PB_{\text{внедр.}}</math> - расходы на вознаграждения на стадии внедрения продукта в производство, ден. ед.;  <math>V_{\text{пр.}}</math> - выручка от продажи продукта, ден. ед.</p>		<p>заработной плате.          Руководитель проектной группы</p>
			<p>4. Коэффициент соответствия фактических расходов на вознаграждения за разработку нового продукта бюджетной сумме расходов на вознаграждения</p> $\frac{PB_{\text{разр. прод. факт.}}}{PB_{\text{разр. прод. пл.}}}$ <p><math>PB_{\text{разр. прод. факт.}}</math> - фактические расходы на вознаграждения за разработку нового продукта, ден. ед.;  <math>PB_{\text{разр. прод. пл.}}</math> - плановые расходы на вознаграждения за разработку нового продукта, ден. ед.</p>	<p><math>\leq 1</math></p>	<p>Руководитель проектной группы.          Экономист планово-экономической службы</p>	
<p>2. Доля расходов на стимулирующие</p>		<p>Увеличение</p>	<p>Руководитель отдела труда и заработной</p>	<p>1. Доля расходов на стимулирующие выплаты, носящие</p>	<p>Увеличение</p>	<p>Экономист по труду и заработной</p>

<p>выплаты в сумме расходов на переменную часть вознаграждения, %</p>	$\frac{PB_{\text{стим.выпл.}}}{PB_{\text{перем.ч.}}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{стим.выпл.}}</math> - расходы на стимулирующие выплаты, ден. ед.;  <math>PB_{\text{перем.ч.}}</math> - расходы на переменную часть вознаграждения, ден. ед.</p>		<p>платы.          Руководитель планово-экономической службы.          Руководитель производственного подразделения (цеха)</p>	<p>систематический характер в общей сумме стимулирующих выплат, %</p>	$\frac{PB_{\text{стим.выпл. систематический}}}{PB_{\text{стим.выпл.}}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{стим.выпл. систематический}}</math> - расходы на стимулирующие выплаты, носящие систематический характер, ден. ед.;  <math>PB_{\text{стим.выпл.}}</math> - общая сумма стимулирующих выплат, ден. ед.</p>		<p>плате.          Экономист цеха</p>
			<p>2. Средний уровень стимулирующих выплат, носящих систематический характер, ден. ед.</p>	$\frac{PB_{\text{стим.выпл. систематический}}}{\chi_{\text{стим.выпл. систематический}}}$ <p>где <math>PB_{\text{стим.выпл. систематический}}</math> - расходы на стимулирующие выплаты, носящие систематический характер, ден. ед.;  <math>\chi_{\text{стим.выпл. систематический}}</math> - численность работников, выплаченным стимулирующие выплаты, носящие систематический характер, чел.</p>	<p>Увеличение</p>	<p>Экономист по труду и заработной плате.          Начальник участка.          Мастер</p>	
			<p>3. Доля расходов на стимулирующие выплаты, носящие единовременный характер, в общей</p>	$\frac{PB_{\text{стим.выпл. единовременный}}}{PB_{\text{стим.выпл.}}} \times 100\%$ <p>где</p>	$\frac{PB_{\text{стим.выпл. единовременный}}}{PB_{\text{стим.выпл.}}} \times 100\%$ <p>где</p>	<p>Увеличение</p>	<p>Экономист по труду и заработной плате.          Экономист</p>

				сумме стимулирующих выплат, %	$PB_{\text{стим.выпл.}} - \text{расходы на стимулирующие выплаты, носящие единовременный характер, ден. ед.};$ $PB_{\text{стим.выпл.}} - \text{общая сумма стимулирующих выплат, ден. ед.}$		цеха
				4. Средний уровень стимулирующих выплат, носящих единовременный характер, ден. ед.	$\frac{PB_{\text{стим.выпл.}}}{\Psi_{\text{стим.выпл.}}}$ , где $PB_{\text{стим.выпл.}}$ - расходы на стимулирующие выплаты, носящие единовременный характер, ден. ед.; $\Psi_{\text{стим.выпл.}}$ - численность работников, которым выплачены стимулирующие выплаты, носящие единовременный характер, чел.	Увеличение	Экономист по труду и заработной плат. Начальник участка. Мастер
3. Доля расходов на компенсационные выплаты в сумме расходов на переменную часть вознаграждения, %	$\frac{PB_{\text{комп.выпл.}}}{PB_{\text{перемн.}}} \times 100\%$ , где $PB_{\text{комп.выпл.}}$ - расходы на компенсационные выплаты, ден. ед.; $PB_{\text{перемн.}}$ - расходы на	Снижение	Руководитель отдела труда и заработной платы. Руководитель планово-экономической службы. Руководитель производственного	1. Доля расходов на выплаты за нерезультативную работу в сумме расходов на вознаграждения, %	$\frac{PB_{\text{нерез.раб.}}}{PB_{\text{комп.выпл.}}} \times 100\%$ , где $PB_{\text{нерез.раб.}}$ - расходы на выплаты за нерезультативную работу (простои по вине менеджмента компании), ден. ед.;	Снижение	Зам. руководителя производственного подразделения (цеха). Экономист цеха

	переменную часть вознаграждения, ден. ед.	подразделения (цех)		$PВ_{\text{комп. выпл.}}$ - расходы на компенсационные вознаграждения, ден. ед.		
			2. Коэффициент потерь рабочего времени	$\frac{T_{\text{нерегламент. перер.}}}{ФРВ_{\text{таб.}}}$ ,	Снижение	Начальник участка. Мастер
			3. Коэффициент дополнительного рабочего времени	$\frac{Откл. \text{ реглам. раб. вр.}}{ФРВ_{\text{таб.}}}$ ,	Снижение	Начальник участка. Мастер
			4. Доля расходов на выплаты за отклонение от регламентированной продолжительности рабочего времени в	$\frac{PВ_{\text{откл. реглам. раб. вр.}}}{PВ_{\text{наклад. экпл.}}} \times 100\%$ ,  $PВ_{\text{откл. реглам. раб. вр.}}$ - расходы	Снижение	Заместитель руководителя производственного подразделения (цеха).



				сумме расходов на компенсационные вознаграждения, %	на выплаты за отклонение от регламентированной продолжительности рабочего времени, ден. ед.; РВ <sub>комп.выпл.</sub> - расходы на компенсационные вознаграждения, ден. ед.		Экономист цеха
				5. Доля расходов на выплаты за работы по исправлению брака в сумме расходов на компенсационные вознаграждения, %	$\frac{РВ_{\text{испр.бр.}}}{РВ_{\text{комп.выпл.}}} \times 100\%$ ,  где РВ <sub>испр.бр.</sub> - расходы на выплаты за работы по исправлению брака, ден. ед.; РВ <sub>комп.выпл.</sub> - расходы на компенсационные вознаграждения, ден. ед.	Снижение	Заместитель руководителя производственного подразделения (цеха). Экономист цеха
				6. Доля расходов на выплаты за дополнительные издержки труда в сумме расходов на компенсационные вознаграждения, %	$\frac{РВ_{\text{доп.изд.тр.}}}{РВ_{\text{комп.выпл.}}} \times 100\%$ ,  где РВ <sub>доп.изд.тр.</sub> - расходы на выплаты за дополнительные издержки труда (вредность производства, замена материалов, неполадки оборудования и т.п.), ден. ед.; РВ <sub>комп.выпл.</sub> - расходы на компенсационные вознаграждения, ден. ед.	Снижение	Зам. руководителя производственного подразделения (цеха). Экономист цеха
4. Доля		Снижение	Руководитель	1. Коэффициент		Снижение	Начальник

расходов на вознаграждения в связи с отсутствием на рабочем месте в сумме расходов на дополнительное вознаграждение, %	$\frac{PB_{T_{отсутств. раб.}}}{PB_{доп.}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{T_{отсутств. раб.}}</math> - расходы на вознаграждения из-за отсутствия работника на рабочем месте, ден. ед.;  <math>PB_{доп.}</math> - расходы на дополнительное вознаграждение, ден. ед.</p>	отдела труда и заработной платы. Заместитель руководителя производственного подразделения (цеха)	абсентеизма	$\frac{T_{пропущен.}}{\Phi PB_{пл.}}$ <p>где <math>T_{пропущен.}</math> - количество пропущенных рабочих часов, ч;  <math>\Phi PB_{пл.}</math> - плановый фонд рабочего времени, ч</p>	е	участка. Мастер
			2. Доля дополнительных учебных отпусков в общем фонде рабочего времени, %	$\frac{T_{доп.уч.отп.}}{\Phi PB_{таб.}} \times 100\%$ <p>где <math>T_{доп.уч.отп.}</math> - количество рабочих часов, потраченных на дополнительные учебные отпуска;  <math>\Phi PB_{таб.}</math> - табельный фонд рабочего времени, ч</p>	Снижение	Экономист по труду и заработной плате
			3. Доля расходов на оплату дополнительных учебных отпусков в сумме расходов на дополнительное вознаграждение, %	$\frac{T_{доп.уч.отп.}}{PB_{доп.}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{доп.уч.отп.}</math> - расходы на оплату дополнительных учебных отпусков, ден. ед.;  <math>PB_{доп.}</math> - расходы на дополнительное вознаграждение, ден. ед.</p>	Снижение	Экономист по труду и заработной плате

Таблица 2.3. Систематизация показателей SKPI и ОКPI в условиях реализации экономической стратегии "Оптимизация полных затрат" (авторский подход)

Стратегические ключевые показатели деятельности работников (SKPI)				Оперативные ключевые показатели деятельности работников (OKPI)			
Наименование показателя	Формула расчета	Характер изменения	Должность оцениваемого сотрудника	Наименование показателя	Формула расчета	Характер изменения	Должность оцениваемого сотрудника
1. Доля расходов на переменную часть в сумме расходов на основное вознаграждение, %	$\frac{PB_{\text{перем.ч.}}}{PB_{\text{осн.}}} \times 100\%$ , где $PB_{\text{перем.ч.}}$ - расходы на переменную часть вознаграждения, ден. ед.; $PB_{\text{осн.}}$ - расходы на основное вознаграждение, ден. ед.	Снижение	Руководитель отдела труда и заработной платы. Руководитель планово-экономической службы. Руководитель производственного подразделения (цеха)	1. Средний размер выплат по программам текущего премирования, ден. ед.	$\frac{PB_{\text{тек.прем.}}}{Ч_{\text{тек.прем.}}}$ , где $PB_{\text{тек.прем.}}$ - расходы на вознаграждения по программам текущего премирования, ден. ед.; $Ч_{\text{тек.прем.}}$ - численность сотрудников, охваченных программами текущего премирования, чел.	Снижение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы
				2. Доля расходов на стимулирующие выплаты в сумме расходов на переменную часть вознаграждения, %	$\frac{PB_{\text{стим.выпл.}}}{PB_{\text{перем.ч.}}} \times 100\%$ , где $PB_{\text{стим.выпл.}}$ - расходы на стимулирующие выплаты, ден. ед.; $PB_{\text{перем.ч.}}$ - расходы на переменную часть вознаграждения, ден. ед.	Снижение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы
				3. Доля расходов на стимулирующие выплаты, носящие систематический характер, в общей сумме стимулирующих выплат, %	$\frac{PB_{\text{стим.выпл.}}}{PB_{\text{стим.выпл.}}} \times 100\%$ , где $PB_{\text{стим.выпл.}}$ - расходы на стимулирующие	Снижение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист цеха

					выплаты, носящие систематический характер, ден. ед.; $PB_{\text{стим.выпл.}}$ - общая сумма стимулирующих выплат, ден. ед.		
				4. Доля расходов на стимулирующие выплаты, носящие единовременный характер, в общей сумме стимулирующих выплат, %	$\frac{PB_{\text{стим.выпл.одн.}}}{PB_{\text{стим.выпл.}}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{стим.выпл.одн.}}</math> - расходы на стимулирующие выплаты, носящие единовременный характер, ден. ед.;  <math>PB_{\text{стим.выпл.}}</math> - общая сумма стимулирующих выплат, ден. ед.</p>	Снижение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист цеха
2. Доля расходов на социальные бенефиты в сумме расходов на вознаграждения социального характера, %	$\frac{PB_{\text{соц.бен.}}}{PB_{\text{соц.хар.}}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{соц.бен.}}</math> - расходы на социальные бенефиты, ден. ед.;  <math>PB_{\text{соц.хар.}}</math> - расходы на вознаграждения социального характера, ден. ед.</p>	Увеличение	Руководитель отдела труда и заработной платы. Руководитель планово-экономической службы. Руководитель производственного подразделения (цех)	1. Доля расходов на социальные бенефиты, направленные на повышение уровня доходов сотрудников в сумме расходов на вознаграждения социального характера, %	$\frac{PB_{\text{соц.бен.нап.ур.дох.}}}{PB_{\text{соц.хар.}}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{соц.бен.нап.ур.дох.}}</math> - расходы на социальные бенефиты, направленные на повышение уровня доходов сотрудников (питание, проезд, отдых и т.п.), ден. ед.;  <math>PB_{\text{соц.хар.}}</math> - расходы на вознаграждения социального характера, ден. ед.</p>	Увеличение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы

<p>2. Средний уровень расходов на социальные бенефиты, направленные на повышение уровня доходов сотрудников, ден. ед.</p>	$\frac{PB_{\text{соц.бенеф.}}}{\chi_{\text{соц.бенеф.}}}$ <p>где <math>PB_{\text{соц.бенеф.}}</math> - расходы на социальные бенефиты, направленные на повышение уровня доходов сотрудников (питание, проезд, отдых и т.п.), ден. ед.;</p> <p><math>\chi_{\text{соц.бенеф.}}</math> - численность сотрудников, имеющих социальные бенефиты, направленные на повышение уровня доходов, ден. ед.</p>	<p>Увеличен ие</p>	<p>Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы. Экономист цеха</p>
<p>3. Доля расходов на социальные бенефиты, направленные на удержание высококвалифицированных кадров, в сумме расходов на вознаграждения социального характера, %</p>	$\frac{PB_{\text{соц.бенеф.}}}{PB_{\text{соц.хар.}}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{соц.бенеф.}}</math> - расходы на социальные бенефиты, направленные на удержание высококвалифицированных кадров (льготы при покупке товаров и услуг своей компании, займы и т.п.), ден. ед.;</p> <p><math>PB_{\text{соц.хар.}}</math> - расходы на вознаграждения социального характера,</p>	<p>Увеличен ие</p>	<p>Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы</p>

					ден. ед.		
				4. Средний уровень расходов на социальные бенефиты, направленные на удержание высококвалифицированных кадров, ден. ед.	$\frac{PB_{\text{соц.бен.}}}{\bar{Ч}_{\text{соц.бен.}}}$ , где $PB_{\text{соц.бен.}}$ - расходы на социальные бенефиты, направленные на удержание высококвалифицированных кадров (льготы при покупке товаров и услуг своей компании, займы и т.п.), ден. ед.; $\bar{Ч}_{\text{соц.бен.}}$ - численность сотрудников, имеющих социальные бенефиты, направленные на удержание высококвалифицированных кадров, ден. ед.	Увеличен ие	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы. Экономист цеха
3. Доля расходов на поощрительные вознаграждения в сумме расходов на вознаграждения финансового характера, %	$\frac{PB_{\text{поощр.}}}{PB_{\text{фин.хар.}}} \times 100\%$ , где $PB_{\text{поощр.}}$ - расходы на поощрительные вознаграждения, ден. ед.; $PB_{\text{фин.хар.}}$ - расходы на вознаграждения финансового	Увеличен ие	Руководитель отдела труда и заработной платы. Руководитель планово-экономической службы. Руководитель производственного подразделения (цеха)	1. Средний уровень расходов на поощрительные вознаграждения в сумме расходов на вознаграждения финансового характера, ден. ед.	$\frac{PB_{\text{поощр.}}}{\bar{Ч}_{\text{поощр.}}}$ , где $PB_{\text{поощр.}}$ - расходы на поощрительные вознаграждения, ден. ед.; $\bar{Ч}_{\text{поощр.}}$ - численность сотрудников, получивших поощрительные вознаграждения, чел.	Увеличен ие	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы

	характера, ден. ед.			<p>2. Доля расходов на поощрение профессионально-квалификационных качеств персонала в сумме расходов на вознаграждения финансового характера, %</p> $\frac{PB_{\text{поощр. проф-т.кв.}}}{PB_{\text{фин. хар.}}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{поощр. проф-т.кв.}}</math> - расходы на поощрения профессионально-квалификационных качеств персонала, ден. ед.;  <math>PB_{\text{фин. хар.}}</math> - расходы на вознаграждения финансового характера, ден. ед.</p>	Увеличен ие	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы
				<p>3. Средний уровень расходов на поощрения профессионально-квалификационных качеств персонала, ден. ед.</p> $\frac{PB_{\text{поощр. проф-т.кв.}}}{\bar{Ч}_{\text{поощр. проф-т.кв.}}}$ <p>где <math>PB_{\text{поощр. проф-т.кв.}}</math> - расходы на поощрения профессионально-квалификационных качеств персонала, ден. ед.;  <math>\bar{Ч}_{\text{поощр. проф-т.кв.}}</math> - численность сотрудников, охваченных поощрением за профессионально-квалификационные качества, чел.</p>	Увеличен ие	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы. Экономист цеха
4. Доля расходов на дополнительное страхование в сумме расходов на	$\frac{PB_{\text{доп. страх.}}}{PB_{\text{соц. хар.}}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{доп. страх.}}</math> -</p>	Снижение	<p>Руководитель отдела труда и заработной платы. Руководитель планово-эконо</p>	<p>1. Доля расходов на вознаграждения, связанные с защитой доходов сотрудников, в сумме расходов на вознаграждения</p> $\frac{PB_{\text{заш. дох.}}}{PB_{\text{соц. хар.}}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{заш. дох.}}</math> - расходы на вознаграждение,</p>	Снижени е	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-эконо

вознаграждения социального характера, %	расходы на дополнительное вознаграждение, ден. ед.; $PВ_{соц.хар.}$ - расходы на вознаграждения социального характера, ден. ед.		мической службы. Руководитель финансовой службы	социального характера, %	связанные с защитой доходов сотрудников (дополнительное медицинское страхование, страхование от безработицы и т.п.), ден. ед.; $PВ_{соц.хар.}$ - расходы на вознаграждения социального характера, ден. ед.		мической службы. Экономист финансовой службы
				2. Средний уровень расходов на вознаграждения, связанные с защитой доходов сотрудников, ден. ед.	$\frac{PВ_{защ.дох.}}{Ч_{защ.дох.}}$ <p>где <math>PВ_{защ.дох.}</math> - расходы на вознаграждения, связанные с защитой доходов сотрудников (дополнительное медицинское страхование, страхование от безработицы и т.п.), ден. ед.;  <math>Ч_{защ.дох.}</math> - численность сотрудников, охваченных программой защитой доходов, чел.</p>	Снижение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы
5. Доля расходов на пенсионное обеспечение в сумме расходов на вознаграждения социального	$\frac{PВ_{пенс.обесп.}}{PВ_{соц.хар.}} \times 100\%$ <p>где <math>PВ_{пенс.обесп.}</math> - расходы на пенсионное обеспечение, ден.</p>	Снижение	Руководитель отдела труда и заработной платы. Руководитель планово-экономической службы.	1. Доля расходов на пенсионные планы с установленными взносами в сумме расходов на вознаграждения социального характера, %	$\frac{PВ_{пенс.пл.}}{PВ_{соц.хар.}} \times 100\%$ <p>где <math>PВ_{пенс.пл.}</math> - расходы на пенсионные планы с установленными</p>	Снижение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы.



характера, %	ед.; РВ <sub>соц.хар.</sub> - расходы на вознаграждения социального характера, ден. ед.		Руководитель финансовой службы		вносами, ден. ед.; РВ <sub>соц.хар.</sub> - расходы на вознаграждения социального характера, ден. ед.		Экономист финансовой службы
				2. Доля расходов на пенсионные планы с установленными выплатами в сумме расходов на вознаграждения социального характера, %	$\frac{РВ_{пенсион.пл.}}{РВ_{соц.хар.}} \times 100\%$ ,  где РВ <sub>пенсион.пл.</sub> - расходы на пенсионные планы с установленными выплатами, ден. ед.; РВ <sub>соц.хар.</sub> - расходы на вознаграждения социального характера, ден. ед.	Снижени е	Экономист по труду и зароботной плате. Экономист планово-эконо мической службы. Экономист финансовой службы
6. Доля расходов на вознаграждения долевыми инструментами в сумме расходов на вознаграждения инвестиционног о характера, %	$\frac{РВ_{долев.инстр.}}{РВ_{инвест.хар.}} \times 100\%$ ,  где РВ <sub>долев.инстр.</sub> - расходы на вознаграждения долевыми инструментами, ден. ед.; РВ <sub>инвест.хар.</sub> - расходы на вознаграждения инвестиционного характера, ден. ед.	Увеличен ие	Руководитель отдела труда и зароботной платы. Руководитель планово-эконо мической службы. Руководитель финансовой службы	1. Средний размер вознаграждения по программам долгосрочного премирования, ден. ед.	$\frac{РВ_{долг.прем.}}{Ч_{долг.прем.}}$ ,  где РВ <sub>долг.прем.</sub> - расходы на вознаграждения по программам долгосрочного премирования, ден. ед.; Ч <sub>долг.прем.</sub> - численность сотрудников, охваченных программами долгосрочного премирования, чел.	Увеличен ие	Экономист по труду и зароботной плате. Экономист планово-эконо мической службы. Экономист финансовой службы
				2. Средняя сумма расходов на вознаграждения акциями, ден. ед.	$\frac{РВ_{акц.}}{Ч_{долев.инстру.}}$ ,  где РВ <sub>акц.</sub> - сумма	Увеличен ие	Экономист по труду и зароботной плате. Экономист

					расходов на вознаграждения акциями, ден. ед.; $Ч_{\text{долев.инстр.}}$ - численность сотрудников, которым выплачены вознаграждения долевыми инструментами, чел.		планово-экономической службы. Экономист финансовой службы
				3. Средний уровень стоимости опциона, ден. ед.	$\frac{C_{\text{опц.}}}{Ч_{\text{опц.}}}$ ,  где $C_{\text{опц.}}$ - стоимость предоставленных опционов, ден. ед.; $Ч_{\text{опц.}}$ - численность сотрудников, которым предоставлены опционы, чел.	Увеличение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы. Экономист финансовой службы

Таблица 2.4. Систематизация показателей SKPI и ОКPI в условиях реализации экономической стратегии "Рост стоимости компании" (авторский подход)

Стратегические ключевые показатели деятельности работников (SKPI)				Оперативные ключевые показатели деятельности работников (ОКPI)			
Наименование показателя	Формула расчета	Характер изменения	Должность оцениваемого сотрудника	Наименование показателя	Формула расчета	Характер изменения	Должность оцениваемого сотрудника
1. Доля расходов на стимулирующие выплаты в сумме расходов на переменную	$\frac{PB_{\text{стимул. выпл.}}}{PB_{\text{перемн.}}} \times 100\%$  где $PB_{\text{стимул. выпл.}}$ -	Увеличение	Руководитель отдела труда и заработной платы. Руководитель планово-экономического отдела	1. Доля расходов на стимулирующие выплаты, носящие систематический характер, в общей сумме стимулирующих	$\frac{PB_{\text{стимул. выпл. системат.}}}{PB_{\text{стимул. выпл.}}} \times 100\%$ ,  где $PB_{\text{стимул. выпл. системат.}}$ -	Увеличение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист цеха

часть вознаграждения, %	расходы на стимулирующие выплаты, ден. ед.; $PВ_{\text{перем.ч.}}$ - расходы на переменную часть вознаграждения, ден. ед.	мической службы. Руководитель производственного подразделения (цех)	выплат, %	расходы на стимулирующие выплаты, носящие систематический характер, ден. ед.; $PВ_{\text{стим.выпл.}}$ - общая сумма стимулирующих выплат, ден. ед.		
			2. Средний уровень стимулирующих выплат, носящих систематический характер, ден. ед.	$\frac{PВ_{\text{стим.выпл.}}}{Ч_{\text{стим.выпл.}}} \times 100\%$ , где $PВ_{\text{стим.выпл.}}$ - расходы на стимулирующие выплаты, носящие систематический характер, ден. ед.; $Ч_{\text{стим.выпл.}}$ - численность работников, которым выплачены стимулирующие выплаты, носящие систематический характер, чел.	Увеличение	Экономист по труду и заработной плате. Начальник участка. Мастер
			3. Доля расходов на стимулирующие выплаты, носящие единовременный характер, в общей сумме стимулирующих выплат, %	$\frac{PВ_{\text{стим.выпл.}}}{PВ_{\text{стим.выпл.}}} \times 100\%$ , где $PВ_{\text{стим.выпл.}}$ - расходы на стимулирующие выплаты, носящие единовременный характер, ден. ед.;	Увеличение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист цеха

					РВ <sub>стим.выпл.</sub> - общая сумма стимулирующих выплат, ден. ед.		
				4. Средний уровень стимулирующих выплат, носящих единовременный характер, ден. ед.	$\frac{PB_{\text{стим.выпл.}}}{\Psi_{\text{стим.выпл.}}}$ <p>где <math>PB_{\text{стим.выпл.}}</math> - расходы на стимулирующие выплаты, носящие единовременный характер, ден. ед.;</p> $\Psi_{\text{стим.выпл.}}$ - численность работников, которым выплачены стимулирующие выплаты, носящие единовременный характер, чел.	Увеличен	Экономист по труду и заработной плате. Начальник участка. Мастер
2. Доля расходов на вознаграждения акциями в сумме расходов на вознаграждения финансового характера, %	$\frac{PB_{\text{акц.}}}{PB_{\text{перем.ч.}}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{акц.}}</math> - расходы на вознаграждения акциями, ден. ед.;</p> $PB_{\text{перем.ч.}}$ - расходы на вознаграждения финансового характера, ден. ед.	Увеличен	Заместитель директора по экономике и финансам	1. Средний уровень расходов на вознаграждения акциями, выплачиваемые долевыми инструментами, ден. ед.	$\frac{PB_{\text{акц.}}}{\Psi_{\text{акц.}}}$ <p>где <math>PB_{\text{акц.}}</math> - расходы на вознаграждения акциями, выплачиваемые долевыми инструментами, ден. ед.;</p> $\Psi_{\text{акц.}}$ - численность работников, которым выплачены	Увеличен	Главный бухгалтер. Руководитель финансовой службы. Руководитель юридической службы

					вознаграждения долевыми инструментами, чел.		
				2. Средний уровень расходов на вознаграждения акциями, выплачиваемые денежными средствами, ден. ед.	$\frac{PB_{\text{акц. ден. ед.}}}{\Psi_{\text{акц. ден. ед.}}}$ <p>где <math>PB_{\text{акц. ден. ед.}}</math> - расходы на вознаграждения акциями, выплачиваемые денежными средствами, ден. ед.;</p> $\Psi_{\text{акц. ден. ед.}}$ - численность работников, получивших вознаграждения акциями, расчеты по которым произведены денежными средствами, чел.	Увеличение	Главный бухгалтер. Руководитель финансовой службы. Руководитель юридической службы
3. Доля расходов на пенсионное обеспечение в сумме расходов на вознаграждения социального характера, %	$\frac{PB_{\text{пенс. обесп.}}}{PB_{\text{соц. хар.}}} \times 100\%$ <p><math>PB_{\text{пенс. обесп.}}</math> - расходы на пенсионное обеспечение, ден. ед.;</p> <p><math>PB_{\text{соц. хар.}}</math> - расходы на вознаграждения социального</p>	Снижение	Руководитель отдела труда и заработной платы. Руководитель планово-экономической службы. Руководитель финансовой службы	1. Доля расходов на пенсионные планы с установленными взносами в сумме расходов на вознаграждения социального характера, %	$\frac{PB_{\text{пенс. пл.}}}{PB_{\text{соц. хар.}}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{пенс. пл.}}</math> - расходы на пенсионные планы с установленными взносами, ден. ед.;</p> <p><math>PB_{\text{соц. хар.}}</math> - расходы на вознаграждения социального характера, ден. ед.</p>	Снижение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы. Экономист финансовой службы

	характера, ден. ед.			2. Доля расходов на пенсионные планы с установленными выплатами в сумме расходов на вознаграждения социального характера, %	$\frac{PB_{\text{пенс.пл.}}}{PB_{\text{соц.хар.}}} \times 100\%$ , где $PB_{\text{пенс.пл.}}$ - расходы на пенсионные планы с установленными выплатами, ден. ед.; $PB_{\text{соц.хар.}}$ - расходы на вознаграждения социального характера, ден. ед.	Снижение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы. Экономист финансовой службы
4. Доля расходов на предоставление дополнительного страхования в сумме расходов на вознаграждения социального характера, %	$\frac{PB_{\text{доп.страх.}}}{PB_{\text{соц.хар.}}} \times 100\%$ , $PB_{\text{доп.страх.}}$ - расходы на предоставление дополнительного страхования, ден. ед.; $PB_{\text{соц.хар.}}$ - расходы на вознаграждения социального характера, ден. ед.	Снижение	Руководитель отдела труда и заработной платы. Руководитель планово-экономической службы	1. Доля расходов на вознаграждения, связанные с защитой доходов сотрудников, в сумме расходов на вознаграждения социального характера, %	$\frac{PB_{\text{защ.дох.}}}{PB_{\text{соц.хар.}}} \times 100\%$ , где $PB_{\text{защ.дох.}}$ - расходы на вознаграждения, связанные с защитой доходов сотрудников (дополнительное медицинское страхование, страхование от безработицы и т.п.), ден. ед.; $PB_{\text{соц.хар.}}$ - расходы на вознаграждения социального характера, ден. ед.	Снижение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы. Экономист финансовой службы
				2. Средний уровень расходов на вознаграждения, связанные с защитой доходов сотрудников, ден. ед.	$\frac{PB_{\text{защ.дох.}}}{\bar{U}_{\text{защ.хар.}}}$ , где $PB_{\text{защ.дох.}}$ - расходы на вознаграждения,	Снижение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы

					связанные с защитой доходов сотрудников (дополнительное медицинское страхование, страхование от безработицы и т.п.), ден. ед.; $Ч_{\text{защ.дох.}}$ - численность сотрудников, охваченных программой защиты доходов, чел.		мической службы
5. Доля расходов на выплаты выходного пособия за счет финансового результата в сумме расходов на вознаграждения социального характера, %	$\frac{PB_{\text{вых.пособ.}}}{PB_{\text{соц.хар.}}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{вых.пособ.}}</math> - расходы на выплаты выходного пособия за счет финансового результата, ден. ед.;  <math>PB_{\text{соц.хар.}}</math> - расходы на вознаграждения социального характера, ден. ед.</p>	Снижение	Руководитель отдела труда и заработной платы. Руководитель планово-экономической службы. Руководитель финансовой службы	1. Доля расходов на выходные пособия в величине финансового результата, %	$\frac{PB_{\text{вых.пособ.}}}{ЧП} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{вых.пособ.}}</math> - расходы на выплаты выходного пособия, ден. ед.;  <math>ЧП</math> - чистая прибыль, ден. ед.</p>	Снижение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы. Экономист финансовой службы
				2. Средний уровень расходов на выплаты выходного пособия, приходящийся на одного сотрудника, ден. ед.	$\frac{PB_{\text{вых.пособ.}}}{Ч_{\text{вых.пособ.}}}$ <p>где <math>PB_{\text{вых.пособ.}}</math> - расходы на выплаты выходного пособия, ден. ед.;  <math>Ч_{\text{вых.пособ.}}</math> - численность сотрудников, которым выплачены выходные пособия, чел.</p>		
6. Доля расходов на социальное обеспечение	$\frac{PB_{\text{соц.обесп.}}}{PB_{\text{соц.бенеф.}}} \times 100\%$	Снижение	Руководитель отдела труда и заработной платы.	1. Доля расходов на социальное обеспечение (социальный пакет),	$\frac{PB_{\text{соц.обесп.}}}{PB_{\text{соц.бенеф.}}} \times 100\%$	Снижение	Экономист по труду и заработной плате.

(социальный пакет) в сумме расходов на социальные бенефиты, %	,	Руководитель планово-экономической службы. Руководитель производственного подразделения (цех)	направленное на повышение уровня доходов сотрудников в сумме расходов на социальные бенефиты, %	, $PB_{\text{соц.обесп.}}_{\text{планы 99 дкл.}}$ - расходы на социальное обеспечение, направленное на повышение уровня доходов сотрудников (питание, проезд, отдых и т.п.), ден. ед.; $PB_{\text{соц.бенеф.}}$ - расходы на социальные бенефиты, ден. ед.		Экономист планово-экономической службы
			2. Средний уровень расходов на социальное обеспечение, направленное на повышение уровня доходов сотрудников, ден. ед.	$\frac{PB_{\text{соц.обесп.}}_{\text{планы 99 дкл.}}}{\chi_{\text{соц.обесп.}}_{\text{планы 99 дкл.}}}$ , где $PB_{\text{соц.обесп.}}_{\text{планы 99 дкл.}}$ - расходы на социальное обеспечение, направленное на повышение уровня доходов сотрудников (питание, проезд, отдых и т.п.), ден. ед.; $\chi_{\text{соц.обесп.}}_{\text{планы 99 дкл.}}$ - численность сотрудников, имеющих социальное обеспечение, направленное на повышение уровня доходов, ден. ед.	Снижение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы. Экономист цеха
			3. Доля расходов на социальное обеспечение,		Снижение	Экономист по труду и заработной



				<p>направленное на удержание высококвалифицированных кадров в сумме расходов на социальные бенефиты, %</p>	$\frac{PB_{\text{соц. бенефиты, ден. ед.}}}{PB_{\text{соц. бенефиты, ден. ед.}}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{соц. бенефиты, ден. ед.}}</math> - расходы на социальное обеспечение, направленное на удержание высококвалифицированных кадров (льготы при покупке товаров и услуг своей компании, займы и т.п.), ден. ед.;  <math>PB_{\text{соц. бенефиты, ден. ед.}}</math> - расходы на социальные бенефиты, ден. ед.</p>		<p>плате.          Экономист          планово-экономической          службы</p>
				<p>4. Средний уровень расходов на социальное обеспечение, направленное на удержание высококвалифицированных кадров, ден. ед.</p>	$\frac{PB_{\text{соц. бенефиты, ден. ед.}}}{\chi_{\text{соц. бенефиты, ден. ед.}}} \times 100\%$ <p>где <math>PB_{\text{соц. бенефиты, ден. ед.}}</math> - расходы на социальное обеспечение, направленное на удержание высококвалифицированных кадров (льготы при покупке товаров и услуг своей компании, займы и т.п.), ден. ед.;  <math>\chi_{\text{соц. бенефиты, ден. ед.}}</math> - численность сотрудников, имеющих социальное</p>	<p>Снижение</p>	<p>Экономист по труду и заработной плате.          Экономист планово-экономической службы.          Экономист цеха</p>

					обеспечение, направленное на удержание высококвалифицированных кадров, ден. ед.		
7. Доля расходов на поощрительные вознаграждения в сумме расходов на социальные бенефиты, %	$\frac{PB_{поощр.}}{PB_{соц.бен.}} \times 100\%$ , где $PB_{поощр.}$ - расходы на поощрительные вознаграждения, ден. ед.; $PB_{соц.бен.}$ - расходы на социальные бенефиты, ден. ед.	Снижение	Руководитель отдела труда и заработной платы. Руководитель планово-экономической службы. Руководитель производственного подразделения (цех)	1. Средний уровень расходов на поощрительные вознаграждения в сумме расходов на социальные бенефиты, ден. ед.	$\frac{PB_{поощр.}}{Ч_{поощр.}}$ ,  $PB_{поощр.}$ - расходы на поощрительные вознаграждения, ден. ед.; $Ч_{поощр.}$ - численность сотрудников, которым выплачены поощрительные вознаграждения, чел.	Снижение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы
				2. Доля расходов на поощрения профессионально-квалификационных качеств персонала в сумме расходов на социальные бенефиты, %	$\frac{PB_{поощр. проф-квал}}{PB_{соц.бен.}} \times 100\%$ ,  $PB_{поощр. проф-квал}$ - расходы на поощрения профессионально-квалификационных качеств персонала, ден. ед.; $PB_{соц.бен.}$ - расходы на социальные бенефиты, ден. ед.	Снижение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы. Экономист цеха
				3. Средний уровень расходов на поощрения профессионально-квалификационных качеств персонала,	$\frac{PB_{поощр. проф-квал}}{Ч_{поощр. проф-квал}}$ ,  $PB_{поощр. проф-квал}$ - расходы	Снижение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы

				ден. ед.	на поощрения профессионально-квалификационных качеств персонала, ден. ед.; $\frac{PВ_{поощр. проф-квал.}}{Ч_{поощр. проф-квал.}}$ - численность сотрудников, охваченных поощрением за профессионально-квалификационные качества, чел.		мической службы. Экономист цеха
8. Доля расходов на вознаграждения долевыми инструментами в сумме расходов на вознаграждения инвестиционного характера, %	$\frac{PВ_{долев.instr.}}{PВ_{инвест.хар.}} \times 100\%$ <p>РВ<sub>долев.инстр.</sub> - расходы на вознаграждения долевыми инструментами, ден. ед.;                  РВ<sub>инвест.хар.</sub> - расходы на вознаграждения инвестиционного характера, ден. ед.</p>	Снижение	Руководитель отдела труда и заработной платы. Руководитель планово-экономической службы. Руководитель финансовой службы	1. Средний размер вознаграждения по программам долгосрочного премирования, ден. ед.	$\frac{PВ_{долг.прем.}}{Ч_{долг.прем.}}$ <p>РВ<sub>долг.прем.</sub> - расходы на вознаграждения по программам долгосрочного премирования, ден. ед.;                  Ч<sub>долг.прем.</sub> - численность сотрудников, охваченных программами долгосрочного премирования, чел.</p>	Снижение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы
				2. Средняя сумма расходов на вознаграждения долевыми инструментами, ден. ед.	$\frac{PВ_{долев.instr.}}{Ч_{долев.instr.}}$ <p>РВ<sub>долев.инстр.</sub> - сумма расходов на вознаграждения долевыми инструментами, ден. ед.;                  Ч<sub>долев.инстр.</sub> -</p>	Снижение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист планово-экономической службы. Экономист финансовой службы

					численность сотрудников, которым выплачены вознаграждения долевыми инструментами, чел.		
				3. Средний уровень стоимости опциона, ден. ед.	$\frac{C_{опц.}}{Ч_{опц.}}$ <p> <math>C_{опц.}</math> - стоимость предоставленных опционов, ден. ед.;  <math>Ч_{опц.}</math> - численность сотрудников, которым предоставлены опционы, чел.         </p>	Снижение	Экономист по труду и заработной плате. Экономист финансовой службы. Экономист планово-экономической службы

Постепенное надлежащее согласование значений показателей SKPI и систематизированных показателей OKPI, соответствующих тенденциям их изменения, способствует реализации сбалансированной системы показателей (BSC) модуля "Вознаграждения", что в совокупности является фактором достижения долгосрочных перспектив, установленным в рамках стратегии оптимизации расходов на вознаграждения персонала.

Важными элементами концептуальной схемы стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения, представленной на рис. 2.2, являются определение и оценка результатов исполнения стратегии оптимизации расходов на вознаграждения сотрудников. Особенности выявления отклонений в реализации стратегических установок по расходам на вознаграждения, разработанные и утвержденные собственниками (акционерами) и менеджерами компании, заключаются в следующем:

1) расходы на полные вознаграждения работников оцениваются с позиции их эффективности, уместности и целесообразности в отношении текущих и стратегических задач развития бизнеса;

2) исполнение стратегических установок по расходам на вознаграждения рассматривается с точки зрения благоприятности соотношения затрат и прибыли компании;

3) расходы на действующие системы вознаграждения (трудовые вознаграждения, льготные и пенсионные планы) изучаются исходя из их соответствия потребностям участников производственного процесса и менеджмента коммерческой организации;

4) рыночные изменения параметров вознаграждения отслеживаются в целях выявления их влияния на расходы на вознаграждения персонала и формирования конкурентных схем вознаграждения, способствующих привлечению и удержанию высококвалифицированных кадров.

В целом нахождение отклонений уровня расходов на вознаграждения от установленных значений в контуре стратегического управленческого учета осуществляется постоянно и является развивающимся, изменяющимся процессом, сопряженным с преобразованием внутренних и внешних связей в системе вознаграждения с одновременным сохранением положительных характеристик объекта исследования.

Таким образом, рекомендованные нами основные последовательные процедуры стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения работников демонстрируют взаимосвязь всех ключевых стадий формирования существенной и важной информации для достижения генеральной цели в долгосрочной перспективе. Причем эта информация не является экстраполяцией данных, учитывающей лишь благоприятные тенденции развития элементов вознаграждения, а вырабатывается исходя из стратегических установок бизнеса в целом и стратегических интенций изменения системы вознаграждения в частности. Поэтому выстроенная подобным образом информация обоснованна, согласована и скоординирована на основе намерений менеджмента компании в отношении совокупного вознаграждения сотрудников; распределения средств на вознаграждения между формами и видами выплат; внутренней структуры вознаграждения и внешней конкурентоспособности системы привлечения и мотивации работников. В конечном итоге информационная совокупность с ориентацией на отдаленную перспективу обеспечивает принятие решения по стратегическим задачам бизнеса в рамках оптимизации расходов на вознаграждения работников.

## 2.2. Методологические и методические аспекты стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения работников по стадиям жизненного цикла продукта

Рыночные условия жизнедеятельности компаний предъявляют высокие требования к генерируемой информационной совокупности о затратах и результатах ведения бизнеса, способствующей принятию стратегических решений, ориентированных на долгосрочное экономическое развитие организации. Регулирование вопросов формирования информации о затратах и результатах деятельности хозяйствующего субъекта предписывает применение в практике современных методов стратегического управленческого учета затрат, в том числе расходов на вознаграждения работников. В этой связи в современных условиях наиболее значимым и важным вопросом является создание и развитие новых, а также всестороннее изучение, осмысление и совершенствование существующих методологических положений ведения управленческого учета расходов на вознаграждения, нацеленных на выстраивание информационного множества, содействующего принятию стратегических решений с учетом специфики стадий жизненного цикла продукта.

Разработка комплексного методического приема стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения работников по стадиям жизненного цикла продукта представляет собой современную тенденцию развития системы управленческого учета, ибо производимый продукт является основой текущей прибыльности компании и ее будущих денежных потоков. Актуальность данного методического

приема обуславливается еще и тем, что традиционные методы управленческого учета ориентированы в первую очередь на производственную стадию жизненного цикла выпускаемого продукта. Несовершенство такого подхода заключается в том, что предпроизводственные (проектно-исследовательские) и постпроизводственные расходы на вознаграждения и их эффективность не соотносятся с продуктом, явившимся источником их возникновения. Такое положение чревато тем, что менеджмент организации зачастую получает и использует измененную информацию о плановых и фактических расходах на вознаграждения сотрудников и результатах их деятельности, выражаемых через показатели экономической эффективности труда (отдача средств, направленных на вознаграждения работников) по отдельному продукту, что вызывает принятие ошибочных стратегических решений.

Отметим, что уровень и состояние изученности вопросов стратегического управленческого учета затрат, в том числе и расходов на вознаграждения по стадиям жизненного цикла, являются невысокими. В отечественной научной теории и практической деятельности комплексных исследований, посвященных данной проблеме, недостаточно.

Впервые исследования, посвященные данному вопросу, появились за рубежом после 1965 г., когда был введен термин "life cycle costing" (LCC) - "учет затрат по стадиям жизненного цикла" в докладе, подготовленном вашингтонским Институтом управления и логистики (Logistic Management Institute, Washington, D.C.) [187, с. 22]. Позже, в 80-е гг. XX в., концепция учета затрат по стадиям жизненного цикла нашла применение на практике в производственном секторе США. Зарубежные специалисты по управленческому учету Э. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, М. Янг [19, с. 171], К. Друри [71], Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар [218, с. 1006] стали рассматривать положения LCC на протяжении всего жизненного цикла производимого продукта, начиная с проектирования и завершая снятием его с производства, в целях определения затрат и результатов, связанных с выпуском продукта. В качестве наиболее распространенного определения концепции LCC можно привести следующее: "калькулирование затрат жизненного цикла (life cycle costing) является относительно новой перспективой, которая исходит из того, что организации должны принимать во внимание все затраты на продукт на протяжении всего периода его жизни при принятии решений о целесообразности внедрения нового продукта" [19, с. 171].

Отечественные специалисты редко обращались к концепции LCC в целях исследования затрат и результатов, связанных с выпуском продуктов. И все же М.Г. Карпунин, Я.Г. Любинецкий, Б.М. Майданчик изучали структуру и содержание затрат по жизненным циклам изделий и исследовали вопросы совокупных затрат на производство машин на предприятиях СССР [98]. Отдельные аспекты жизненного цикла машин и изделий в условиях плановой экономики рассматривались в работах Е.Г. Яковенко [243] и О.В. Яременко [245]. А.С. Бородкин [27], В.И. Видяпин [44], К.П. Кедрова [101] освещали вопросы учета затрат на проведение научно-технических работ. Профессор В.Н. Нестеров использовал концепцию жизненного цикла при разработке методологии учета и контроля затрат в инновационном развитии компании [140].

Ключевая мысль концепции учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта (LCC) заключается в том, что в процессе учета осуществляется включение в себестоимость продукта всех затрат, сопряженных с ним на протяжении всего периода его жизни: разработка опытного образца, серийное производство изделия и вывод с рынка продаж. То есть в соответствии с данной концепцией следует учитывать и соизмерять с определенным выпускаемым продуктом как затраты производственной стадии жизненного цикла изделия, так и предпроизводственные и постпроизводственные затраты, относящиеся к выпуску отдельного продукта, для принятия стратегических управленческих решений.

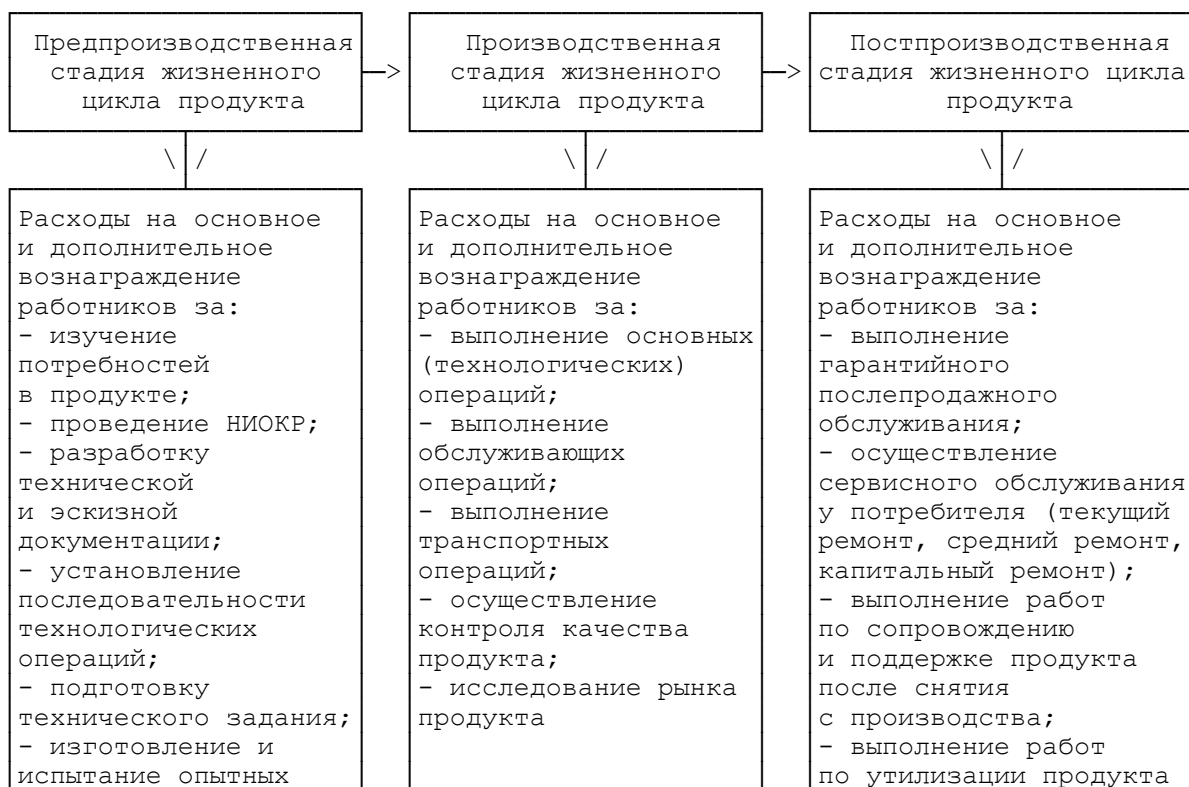
Заметим, что как в теории, так и на практике недостаточно разработан целостный комплексный подход к формированию учетной информации о затратах по продукту, в том числе и расходах на вознаграждения работников, на протяжении всего жизненного цикла продукта. Отсутствие методических приемов по учету и контролю совокупных данных о расходах на основное и дополнительное вознаграждение по продукту искажает показатели себестоимости и прибыльности проектируемого и выпускаемого продукта, что потенциально может вызвать выработку неправильных управленческих решений. Также традиционные методы управленческого учета, как правило, рассматривают расходы на вознаграждения работников и их отдачу (если является возможным определить) по каждой стадии жизненного цикла продукта (проектирование, производство, обслуживание (поддержка) изделия у потребителя) обособленно, независимо друг от друга, без их связи и взаимной согласованности. Кроме того, большинство применяемых методов управленческого учета направлено на производственную стадию жизненного цикла продукта. Все это свидетельствует о том, что в настоящее время еще не сложилось единого понимания о ведении управленческого учета затрат, в том числе и расходов на вознаграждения работников, и их результатов по стадиям жизненного цикла продукта. Концепция LCC пока находится на этапе становления и представляет собой несогласованную систему управленческого учета, а точнее, общий подход к ведению учета для целей стратегического управления, парадигму развития стратегического управленческого учета.

Одним из предметов обсуждения, возникающих в процессе ведения управленческого учета затрат, в том числе и расходов на основное и дополнительное вознаграждение работников по стадиям жизненного цикла продукта, является уточнение термина жизненных циклов и обоснованное их выделение по стадиям.

Профессор Ф. Котлер формулирует жизненный цикл товара как "процесс развития продаж и получения прибылей, состоящий из четырех этапов: этапа выведения на рынок, этапа роста, этапа зрелости и этапа упадка" [109, с. 350]. В соответствии с иным мнением кривая жизненного цикла продукта включает период от изысканий по его разработке до исчезновения изделия с рынка. В частности, К. Друри отмечает, что "жизненный цикл продукта - это период времени от первоначальных затрат на исследования и разработку продукта до того момента, когда интерес потребителей к этому продукту исчезнет" [71, с. 22]. Ученым дается рыночное понимание жизненного цикла, поскольку завершение жизни продукта связывается с утратой интереса потребителя и в таком случае следует снимать продукт с производства либо его модифицировать, вносить какие-то новации. При этом утрата в потребности и заинтересованности в продукте со стороны потребителя и, соответственно, снятие его с производства не означают, что компания разрывает свои обязательства по обслуживанию продукта и не несет затрат по оказанию гарантийных и сервисных услуг. Жизненный цикл продукта должен прекратиться в тот момент времени, когда организация перестает нести затраты и получать результаты, соотносящиеся с данным продуктом. Следовательно, бухгалтеры-аналитики должны определять финансовый результат по изделию посредством сравнения совокупных доходов и расходов всех стадий жизненного цикла продукта для принятия долгосрочных решений.

В рамках стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения персонала важным является выявление эффективности затрат на основное и дополнительное вознаграждение сотрудников, определение их комплексной отдачи в совокупности по всем стадиям жизненного цикла продукта. С этой целью целесообразно выделить взаимообусловленные стадии жизненного цикла продукта, в разрезе которых надлежит формировать информацию о затратах, в том числе и расходах на вознаграждения, и результатах: предпроизводственную, производственную и постпроизводственную. На рис. 2.3 представлены стадии жизненного цикла продукта, выделяемые нами в контуре стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения работников.

Стадии жизненного цикла продукта в системе стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения работников



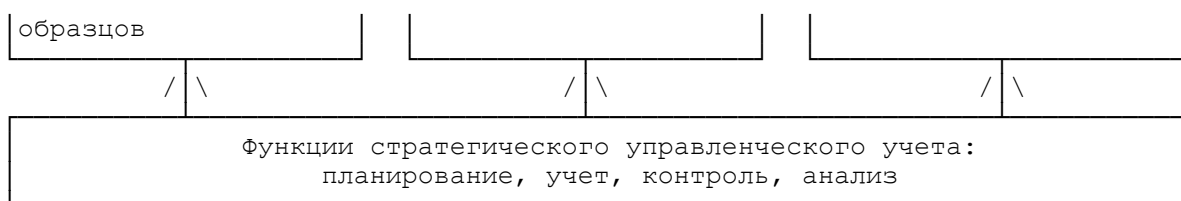


Рис. 2.3

Предпроизводственная стадия сфокусирована на исследовательских, опытно-конструкторских работах, на поиске новых технологических решений производства продукта, эскизного и технического проектирования, разработки технического задания, изготовлении и испытании опытных образцов, подготовке к выпуску серийных партий продукта. Соответственно, все расходы на основное и дополнительное вознаграждение сотрудников по перечисленным видам работ собираются на этой стадии жизненного цикла продукта. Кроме того, на данном этапе осуществляется формирование целей выпуска создаваемого продукта, его конкурентоспособности в ассортименте производимых изделий как внутри организации, так и на рынке этого продукта, выявление ключевых экономических и технических показателей в течение всего жизненного цикла продукта.

На производственной стадии осуществляется воплощение проекта в жизнь, прохождение всех этапов производственного процесса, выпуск промышленной партии продукта. Данная стадия охватывает отрезок времени с момента запуска первой партии изделия для продажи и до момента производства завершающей партии продукта. Причем производственная стадия должна быть организована таким образом, чтобы минимизировать затраты времени на выпуск продукта в целях оптимизации расходов на основное и дополнительное вознаграждение работников.

К постпроизводственной стадии в зависимости от отраслевых особенностей и специфики продукта надлежит относить затраты на послепродажное обслуживание, включающие работы на ввод продукта в эксплуатацию и поддержание его в работоспособном состоянии и затраты на вывод продукта с рынка и прекращения поддержки потребителей, в том числе и утилизацию продукта. При этом должна быть установлена трудоемкость работ и их стоимость на каждом уровне данной стадии жизненного цикла продукта в целях определения расходов на вознаграждения сотрудников. Отметим, что для сложных изделий, имеющих длительный срок использования (летательных аппаратов, водных судов и кораблей, робототехнических комплексов, станков с ЧПУ и т.п.), затраты, в том числе и расходы на вознаграждения, связанные с поддержанием продукта в работоспособном состоянии, могут быть равны или превышать затраты на предыдущих стадиях жизненного цикла продукта, поэтому их определение в рамках стратегического управленческого учета имеет важное значение для принятия верных управленческих решений.

Значимость концепции жизненных циклов продуктов для стратегического управленческого учета затрат в целом и расходов на вознаграждения работников в частности заключается в том, что она предоставляет возможность спроектировать на отдаленную перспективу уровень затрат, а значит, и быть готовыми к возможным изменениям расходов на основное и дополнительное вознаграждение и их результативности на протяжении всех стадий жизни продукта. Так, Б. Райн, известный специалист в сфере стратегического управленческого учета, указывает, что "ключевой для организации может быть только такая деятельность, которую она сможет выполнить дешевле и эффективнее или более высокого качества, чем конкуренты" [170, с. 61]. Как известно, для компании коммерческая деятельность по выпуску продукции, оказанию услуг или выполнению работ выступает главным фактором конкурентоспособности. Ввиду этого для эффективного управления ключевую роль имеет информация, способствующая определению направления усилий экономического субъекта по выпуску продукции, обладающей максимальными конкурентными преимуществами. Такого рода информационная совокупность позволяет менеджменту компании различных уровней управления принимать экономически мотивированные и аргументированные решения в области разработки, создания, производства, продвижения продукта и ухода с рынка. И в этом информационном множестве значение имеют и расходы на вознаграждения работников, поскольку их эффективность тесно связана с производительностью труда сотрудников, а следовательно, и с отдачей средств, направляемых на трудовые вознаграждения.

Кроме того, информация о расходах на вознаграждения и рациональности использования финансовых ресурсов на вознаграждения работников имеет значение не только для принятия решения по отдельному продукту, но и для комплексных решений по группе или видам изделий, состоящих на различных стадиях жизненного цикла. Это касается прежде всего продуктового портфеля выпускаемой продукции. Для целей финансово устойчивой деятельности организации продуктовый портфель должен



быть уравновешен, сбалансирован и включать продукцию, услуги или работы, находящиеся на различных стадиях кривой жизненного цикла, что содействует снижению влияния невысокой отдачи средств, направляемых на основное и дополнительное вознаграждение по продуктам, находящимся на предпроизводственной или постпроизводственной стадиях своей жизни, на совокупную результативность использования финансовых ресурсов компании на вознаграждения. И в данном контексте задачей стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения по стадиям жизненного цикла продукта является формирование информации, дающей возможность сбалансировать суммарные расходы на основное и дополнительное вознаграждение и их совокупную результативность с учетом жизненных циклов каждого продукта.

Выделим основные компоненты системы стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения по стадиям жизненного цикла продукта: планирование расходов на основное и дополнительное вознаграждение в разрезе стадий жизненного цикла продукта; учет фактических расходов на вознаграждения по стадиям жизненного цикла; управленческий контроль средств, направляемых на вознаграждения работников, и эффективность их использования; оценка расходов на вознаграждения и показателей, характеризующих рациональность размещения ресурсов на вознаграждения персонала.

В рамках концепции учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта элементы системы стратегического управленческого учета тесно взаимосвязаны и скоординированы между собой. Можно выделить следующие взаимосвязи.

Во-первых, применение в бухгалтерском учете плановой оценки расходов на вознаграждения работников, необходимой в дальнейшем для корректного сопоставления факта с планом. Данная взаимная обусловленность стратегического планирования и бухгалтерского учета особенно тесной становится при использовании нормативного метода учета затрат.

Во-вторых, проявление контрольных функций бухгалтерского учета расходов на основное и дополнительное вознаграждение по стадиям жизненного цикла продукта. По существу, эта взаимосвязь выражается в контроле движения финансовых ресурсов компании на вознаграждения на всех стадиях жизненного цикла продукта посредством учетных методов, в проверке верности, уместности и своевременности расчета трудового вознаграждения, в том числе компенсационных и стимулирующих выплат, а также дополнительного вознаграждения, не связанного с отработанным временем по всему жизненному циклу продукта и отдельным его стадиям.

В-третьих, исчисление комплекса контрольных показателей в целях постоянного непрерывного наблюдения за средствами, направляемыми на основное и дополнительное вознаграждение работников. Причем использование контрольных методов в процессе определения плановых сумм расходов на вознаграждения необходимо для определения их соответствия стратегическим целям и интенциям изменения системы вознаграждения работников на всех стадиях жизненного цикла продукта. При этом оценке должны подвергаться плановые значения. Оценка фактических величин расходов на основное и дополнительное вознаграждение работников требуется для верификации на согласованность и соответствие установленным параметрам по всему жизненному циклу продукта и по его обособленным стадиям.

Указанные взаимосвязи между отдельными элементами системы бухгалтерского управленческого учета способствуют более полной и комплексной реализации целей и задач методов и приемов учета для целей стратегического управления расходами на вознаграждения работников по стадиям жизненного цикла продукта.

Важным вопросом, решаемым в рамках стратегического управленческого учета расходов на основное и дополнительное вознаграждение работников по стадиям жизненного цикла продукта, является выбор объектов, поскольку правильность их избрания влияет на достоверность формируемой информации и, следовательно, на качество вырабатываемых управленческих решений. Основными объектами стратегического управленческого учета являются затраты и результаты, учитываемые на каждой стадии жизни продукта (рис. 2.4). В то же время в рамках исследуемой системы стратегического управленческого учета главным объектом выступает отдельный продукт, производимый компанией и реализуемый на рынке в целях удовлетворения потребностей потребителей. Вместе с тем ключевым объектом стратегического управленческого учета по стадиям жизни продукта надлежит определять не только самостоятельные продукты, но и продуктовые линии - группы продуктов, взаимосвязанные между собой функциональным назначением, конструктивными особенностями, каналами сбыта, уровнем качества и (или) цены продажи. Как правило, продукты в рамках одной линии продуктов имеют по сравнению друг с другом несущественные технологические различия, что формирует совокупный для отдельного продукта перечень затрат, в том числе расходов на вознаграждения работников, на каждой стадии жизненного цикла. Так, на предпроизводственной стадии могут быть синонимичными характер и уровень расходов на основное и дополнительное вознаграждение на изыскания, испытания и выпуск

опытных образцов в силу идентичности некоторых операций и работ, выполняемых работниками одинаковой квалификации. На производственной стадии жизни продуктов одной линии могут совпадать технологические и технические особенности их производства, что влечет общий характер расходов на вознаграждения как на данной стадии, так и на постпроизводственной стадии жизненного цикла продукта в силу применения схожих деталей, узлов, агрегатов и, следовательно, работ по их гарантийному и сервисному обслуживанию.

### Объекты стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения работников

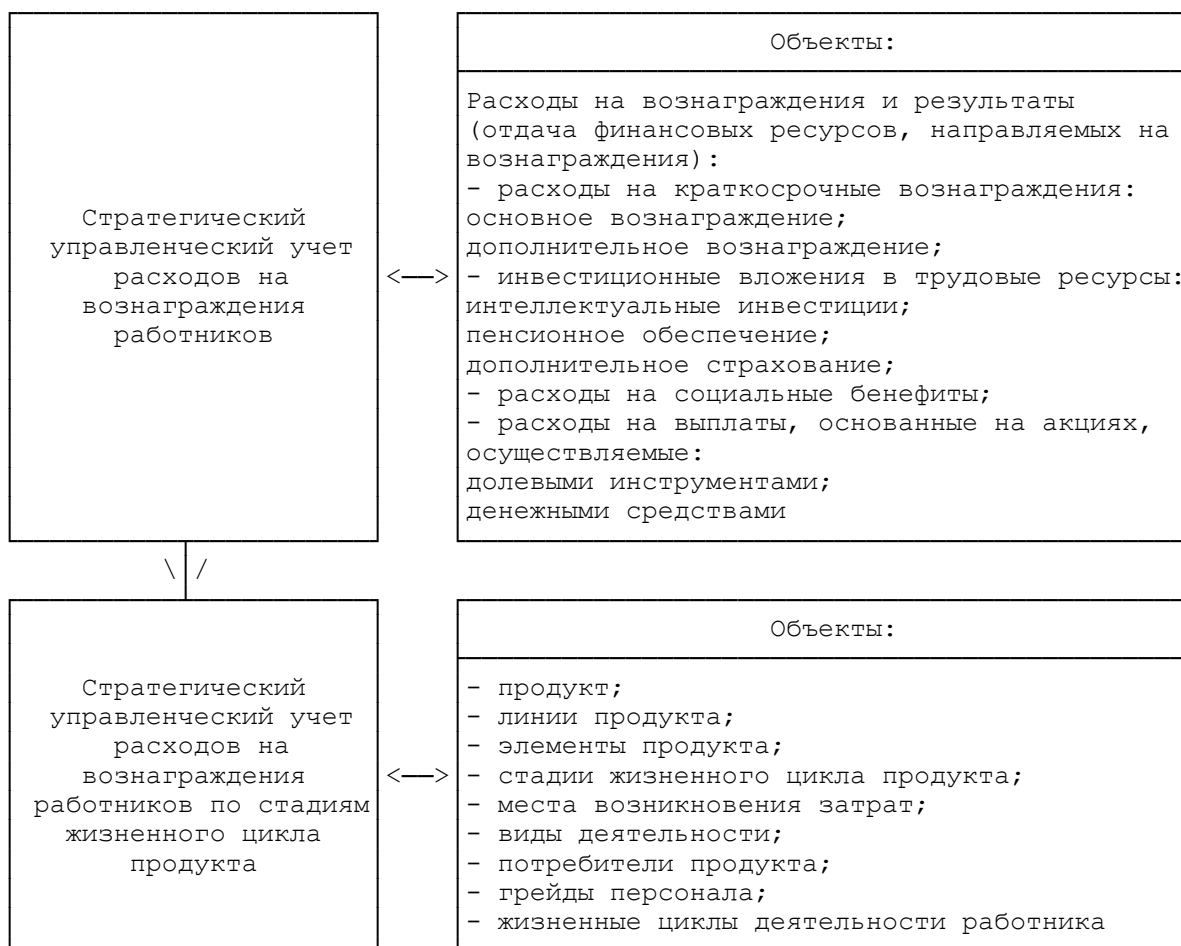


Рис. 2.4

Другим и относительно малоисследованным объектом для стратегического управленческого учета затрат, в том числе и расходов на вознаграждения работников, является жизненный цикл продукта (рис. 2.4). Как отмечает профессор А.Ю. Соколов, стадии жизненного цикла можно "рассматривать в качестве центров ответственности, выступающие в роли центров затрат, результатов (центров продаж, маржинальной прибыли, прибыли), а также центров инвестиций" [187, с. 51 - 52]. Иными словами, отдельная стадия жизненного цикла продукта выступает самостоятельным объектом стратегического управленческого учета затрат, в том числе и расходов на вознаграждения работников, и одновременно является составной частью единой цепи проектирования, производства и обслуживания продукта. Стадии жизненного цикла выпускаемого продукта дополняют такие объекты аналитического учета затрат, как места возникновения затрат и виды деятельности.

Места возникновения затрат являются тем объектом, где осуществляются работы (рабочее место сотрудника, участок, подразделение), используются ресурсы, т.е. где компания несет главные элементы затрат, в том числе расходы на вознаграждения работников. Поэтому выделение данного объекта в

контуре стратегического управленческого учета затрат по стадиям жизненного цикла продукта является важным с позиции последующего их распределения по видам выпускаемых продуктов с учетом кривой их жизни (рис. 2.4).

Учетный объект - вид деятельности - это операции производственного (основного и вспомогательного), обслуживающего и управленческого характера, осуществляемые с целью достижения установленных стратегических задач. Выделение видов деятельности на каждой самостоятельной стадии жизненного цикла продукта является важной задачей бухгалтеров-аналитиков ввиду необходимости отслеживания расходов, связанных с вознаграждением работников, до отдельного предварительного (промежуточного) и (или) окончательного (конечного) объекта отнесения данных расходов на всех стадиях жизни продукта. Отметим, что при применении традиционных систем учета затрат и формирования себестоимости продукции затраты в целом и расходы на вознаграждения в частности по самостоятельным стадиям жизненного цикла определяются как косвенные затраты, распределяемые между выпускаемыми продуктами, оказываемыми услугами, выполняемыми работами. То есть затраты, в том числе расходы на вознаграждения работников предпроизводственной и постпроизводственной стадии жизни продукта, рассматриваются подобно накладным расходам по отношению к затратам производственной стадии жизненного цикла продукта, что искажает генерируемую информацию в рамках управленческого учета. Возможно, применение элементов концепции процессно-ориентированного управления затратами (Activity Based Costing, ABC) позволит корректировать недостатки традиционных обобщенных систем учета затрат и относить понесенные компанией затраты, связанные, в частности, с использованием трудовых ресурсов, на стоимость продукта на всех стадиях его жизненного цикла.

Отличительным объектом стратегического управленческого учета затрат, в том числе расходов на вознаграждения по стадиям жизненного цикла продукта, выступают потребители выпускаемой продукции (рис. 2.4). Обособление данного объекта связано с тем, что некоторые виды затрат, связанные с изучением пожеланий клиентов, созданием и представлением продукта покупателям, организацией его сбыта, вызваны потребностями разных групп потребителей. Вследствие этого в рамках управленческой бухгалтерии должна формироваться информация о расходах на основное и дополнительное вознаграждение работников в разрезе групп потребителей или отдельных покупателей для определения их влияния на величину расходов на вознаграждения совокупного жизненного цикла продукта. Клиенты оказывают различное влияние на уровень эффективности использования средств, направляемых на вознаграждения персонала, и для увеличения отдачи данных ресурсов в долгосрочной перспективе надлежит учитывать, что разный контингент потребителей предписывает выполнение установленных видов работ и связанных с ними затрат, в том числе и расходов на вознаграждения, на каждой из самостоятельных стадий жизненного цикла продукта.

Другим учетным объектом стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения по стадиям жизненного цикла продукта являются группы грейдов персонала, в соответствии с которыми осуществляется трудовое вознаграждение, исходя из компетенции сотрудников (уровень квалификации, сложность выполняемой работы, степень ответственности, аналитическая и коммуникативная нагрузка, степень самостоятельности, влияние на стратегические бизнес-цели, результативность деятельности и др.), стажа и качества выполняемой работы (рис. 2.4). Выделение этого объекта вызвано тем, что на каждой самостоятельной стадии жизни продукта (проектно-исследовательские работы, производство и послепродажное обслуживание) требуются сотрудники различных профессий, имеющие разный уровень квалификации, знаний и опыта, что отражается на размещении и использовании финансовых ресурсов, направляемых на вознаграждения. Кроме того, на величину расходов на вознаграждения персонала оказывают влияние жизненные циклы самих работников, в течение которых происходит накопление и использование их навыков и умений в коммерческой деятельности компании. Ввиду этого учетная система должна формировать информацию о расходах на основное и дополнительное вознаграждение персонала в разрезе грейдов с учетом жизненных циклов сотрудников в целях определения их влияния на суммарную величину расходов на вознаграждения полного жизненного цикла продукта.

В экономической литературе существуют различные классификации жизненного цикла трудовой деятельности сотрудника, определяющие характер развития персонала компании [48; 63; 60; 225]. Вместе с тем специалистами недостаточно проработан вопрос взаимосвязи стадий деятельности работника как трудового ресурса компании, форм и видов его трудового вознаграждения. Для определения данной взаимосогласованности нами предложена следующая градация жизненных циклов трудовой деятельности сотрудников.

1. Накопление профессионализма. На этом этапе работник еще не обладает полным набором качеств профессионала, вследствие чего как расходы на вознаграждения, так и результативность его труда ниже уровня среднего значения по данной специальности в компании. То есть общий подход к вознаграждению сотрудников заключается в том, что устанавливаются невысокие тарифные ставки и должностные оклады, соответствующие низким уровням грейдов персонала, и постепенное их повышение

с ростом квалификации работников и переходов на более высокие ступени грейда.

2. Реализация профессионального самоопределения. На данном этапе сотрудник максимально развивается как профессионал, что способствует результативной деятельности, и, соответственно, трудовые вознаграждения определяются выше среднего уровня по этой специальности в организации. Как правило, устанавливаются высокие фиксированные тарифные ставки, базовые оклады и стимулирующие выплаты за результативную работу исходя из соответствующего данному уровню компетенции грейду.

3. Прекращение профессионального роста. Этот этап характерен тем, что работник отстает в профессиональном развитии, что сказывается на снижении продуктивности его трудовой деятельности. Расходы на основное и дополнительное вознаграждение сотрудника сохраняются на среднем уровне по данной специальности в компании. Этот этап характерен тем, что повышение сумм тарифных ставок и должностных окладов не осуществляется при одновременном снижении стимулирующих выплат за результативность труда. При этом грейд (ступень шкалы вознаграждения) работника остается прежним либо снижается.

Рассмотренные объекты стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения персонала по стадиям жизненного цикла продукта во многом определяют виды, группировки и аналитические разрезы, в которых представляется информация о расходах на основное и дополнительное вознаграждение работников и отдаче ресурсов, используемые на эти цели, как на разных стадиях жизни продукта, так и в течение полного жизненного цикла продукта.

Для целей разработки полноценной системы стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения по стадиям жизненного цикла продукта, по нашему мнению, необходима интеграция элементов следующих концепций и методов бухгалтерского управленческого учета: концепции Life Cycle Costing (LCC), метода учета целевых затрат (Target Costing, TC), процессно-ориентированного учета затрат (Activity Based Costing, ABC), нормативного учета затрат (Standard Costing, SC), концепции снижения затрат в целях достижения целевой себестоимости "кайзен-костинг" (Kaizen Costing, KC).

Интегрирование элементов метода TC в систему стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения по стадиям жизни продукта позволит оптимизировать расходы, связанные с основным (базовым) вознаграждением работников, в первую очередь на этапе проектирования продукта. Одновременно с методом TC целесообразно применение концепции "кайзен-костинг", способствующей определению уровня целевых расходов на основное вознаграждение на производственной стадии жизненного цикла продукта. Следовательно, интеграция элементов указанных методов позволит расходам на основное вознаграждение обрести целевую направленность в соответствии с рыночными реалиями.

Нормативный учет затрат (Standard Costing) совместно с элементами методов TC и ABC также может быть использован в рамках интегрированного метода управленческого учета расходов на вознаграждения по стадиям жизненного цикла продукта, тем более что контрольно-информационные возможности нормативного метода имеют большой потенциал для дальнейшего развития. Кроме того, нормативный метод учета затрат (система "стандарт-костинг") предполагает возможность его совместного применения с методом учета затрат по видам деятельности (ABC). В частности, профессор А.Ю. Соколов предлагает трансформировать классический нормативный учет в "метод функционального управленческого учета целевых, нормативных затрат и результатов по стадиям жизненного цикла продукта и видам деятельности" [187, с. 55].

Главное место в системе стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения по стадиям жизни продукта приобретает вводимый показатель "расходы на основное и дополнительное вознаграждение совокупного жизненного цикла продукта", рассчитываемый по отношению к объему выпущенной продукции и (или) единицы отдельного вида изделия. Данный показатель отражает комплексную сумму расходов на трудовые вознаграждения работников, связанные с выпуском конкретного изделия, на всех стадиях жизненного цикла продукта. Иными словами, сумма расходов на основное и дополнительное вознаграждение работников полного жизненного цикла продукта является показателем, выражающим величину реальных затрат на трудовые вознаграждения по выпуску продукта.

Рассмотрим исследуемую концепцию стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения работников по стадиям жизненного цикла продукта на примере одного из заводов автомобилестроительного производства. Как ранее нами указывалось, ведение стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения персонала согласно концепции LCC ставит перед собой главную задачу - генерирование информационной совокупности, позволяющей принимать взвешенные управленческие решения о размещении и использовании средств на вознаграждения на выпуск конкретного продукта в долгосрочной перспективе. Ввиду этого в качестве примера рассмотрим процесс формирования информации по отдельному изделию - модели пассажирского автобуса I класса с 60%-ной низкопольностью, предназначенного для городских маршрутов (далее - модель пассажирского автобуса I класса), по стадиям его жизненного цикла (предпроизводственной, производственной,

постпроизводственной). Данная модификация автобуса разрабатывается, основываясь на базовой модели пассажирского автобуса. В соответствии с заказом потребителей планируется выпуск 20 единиц автобуса. Длительность полного жизненного цикла данной модели составляет 64 месяца, в том числе предпроизводственная стадия - 4 месяца, производственная - 24 месяца и постпроизводственная - 36 месяцев. В рамках учетной системы для выработки стратегических управленческих решений о рациональности размещения и использования финансовых ресурсов на вознаграждения работников надлежит определить отдачу средств, направляемых на трудовые вознаграждения, как по каждой стадии жизни модели пассажирского автобуса I класса, так и по полному жизненному циклу продукта.

Исследуем с позиции бухгалтерского управленческого учета каждую стадию жизненного цикла продукта в отдельности. На предпроизводственной стадии жизни модели пассажирского автобуса I класса проектно-изыскательскими работами занимается проектно-конструкторское бюро автозавода. На работы по проектированию, составлению технической документации и формированию технического задания данной модели автобуса привлекаются инженерные кадры, расходы на основное вознаграждение которых могут относиться на затраты по выпуску модифицированной модели в соответствии с плановым количеством часов на проектные работы. Суммы основного (базового) вознаграждения управленческого персонала проектно-конструкторского бюро, на наш взгляд, надлежит распределять между видами проектируемых моделей пропорционально количеству запланированных часов на проектные работы специалистов по каждой модели. Кроме расходов на основное вознаграждение, на модели пассажирского автобуса I класса следует относить суммы дополнительного вознаграждения работников, имеющие слабовыраженную связь с отработанным рабочим временем и носящие нерегулярный характер. Ввиду этого данные расходы целесообразно проектировать исходя из их уровня от величины расходов на основное вознаграждение работников, определяемые экспертным путем.

Результаты проведенных нами расчетов отнесения расходов на основное и дополнительное вознаграждение специалистов и руководства проектно-конструкторского бюро автозавода на работы по проектированию модели пассажирского автобуса I класса представлены в табл. 2.5. В совокупности общая величина расходов на вознаграждения работников на предпроизводственной стадии жизненного цикла модели пассажирского автобуса I класса составит 360 599,57 руб. (табл. 2.5).

Таблица 2.5. Расходы на основное и дополнительное вознаграждение работников на предпроизводственном этапе выпуска модели пассажирского автобуса I класса, проектируемые в рамках стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения по стадиям жизненного цикла продукта

Должность	Грейд	Численность персонала ПКБ, всего, чел.	Численность персонала, занятая на проектных работах модели пассажирского автобуса I кл., чел.	Расходы на основное вознаграждение 1 работника за месяц, руб.	Расходы на основное вознаграждение по должностным грейдам за месяц, руб.	Расходы на основное вознаграждение по должностным грейдам на проектные работы по модели пассажирского автобуса I кл., чел.	Количество часов, приходящихся на 1 работника, всего за весь период (4 месяца), ч	Расходы на основное вознаграждение за 1 час работ, руб.	Расходы на основное вознаграждение по должностным грейдам за весь период (4 месяца), руб.	Количество часов, приходящееся на 1 работника на проектные работы по модели пассажирского автобуса I кл., ч	Расходы на основное вознаграждение по основному персоналу за весь период проектных работ по модели пассажирского автобуса I кл., руб.	Расходы на основное вознаграждение по управленческому персоналу, относимые на проектные работы по модели пассажирского автобуса I кл., руб.	Расходы на основное вознаграждение по основному и управленческому персоналу за весь период проектных работ по модели пассажирского автобуса I кл., руб.	Расходы на дополнительное вознаграждение по основному и управленческому персоналу за весь период проектных работ по модели пассажирского автобуса I кл., руб.	Расходы на основное и дополнительное вознаграждение по основному и управленческому персоналу за весь период проектных работ по модели пассажирского автобуса I кл., всего <3>, руб.
1	2	3	4	5	6 [(4) x (5)]	7 [(6) x 4 мес.]	8	9 [(7) / (8)]	10 [(3) x (5) x 4]	11	13	14 [(7) / 10 ит x 11]	15 [(13) + (14)]	16	17 [(15) + (16)]

									мес.]			ит]			
Начальник проектно-конструкторского бюро (ПКБ)	XIV	1	1	32 100	32 100	128 400	669	- <1>	128 400	- <2>	x	10 087,16	10 087,16	302,61	10 389,77
Заместитель начальника ПКБ	XIII	2	2	28 900	57 800	231 200	669	- <1>	231 200	- <2>	x	18 163,17	18 163,17	544,89	18 708,06
Ведущий инженер-конструктор	X	6	1	24 200	24 200	96 800	669	144,69	580 800	560	81 028,40	x	81 028,40	2430,85	83 459,25
Инженер-конструктор III категории	IX	18	1	22 800	22 800	91 200	669	136,32	1 641 600	576	78 521,97	x	78 521,97	2355,66	80 877,63
Инженер-конструктор II категории	VIII	10	1	21 900	21 900	87 600	669	130,94	876 000	624	81 707,62	x	81 707,62	2451,23	84 158,85
Техник-конструктор	VII	12	1	20 800	20 800	83 200	669	124,36	998 400	648	80 588,34	x	80 588,34	2417,65	83 005,99

I категории															
Итого:	x	49	7	x	179 600	x	x	x	4 096 800	2408	321 846,34	28 250,33	350 096,67	10 502,90	<b>360 599,57</b>

<1> Стоимость 1 часа работ не определяется ввиду распределения расходов на основное (базовое) вознаграждение управленческого персонала пропорционально количеству запланированных часов на проектные работы специалистов по каждой модели.

<2> Количество часов, приходящееся на 1 сотрудника управленческого персонала, не рассчитывается ввиду распределения расходов на основное (базовое) вознаграждение пропорционально количеству запланированных часов на проектные работы специалистов по модели.

<3> Согласно экспертным оценкам доля расходов на дополнительное вознаграждение за проектируемый период составляет 3% суммы расходов на базовое вознаграждение основного персонала.

<4> В целях упрощения расчетов определено, что отчисления на социальные нужды включены в данную сумму.

Следующей стадией жизненного цикла выпускаемой модели пассажирского автобуса I класса является производственная стадия, в которой задействован производственный и управленческий персонал четырех подразделений компании: заготовительно-механического цеха, сварочного цеха, окрасочного цеха и сборочного цеха. Расходы на основное и дополнительное вознаграждение работников, относимые на затраты модели пассажирского автобуса I класса, целесообразно проектировать отдельно по группам персонала.

Рассмотрим включение расходов на вознаграждения производственных рабочих. В настоящее время во многих организациях основное вознаграждение производственного персонала независимо от форм и систем оплаты труда относят непосредственно на затраты по производству групп однородных продуктов, а чаще всех видов выпускаемых изделий, что не позволяет определять себестоимость продукта. Вместе с тем еще в 70-е гг. XX в. [23, с. 152 - 153] рекомендовалось расходы на основное вознаграждение, отнесение которых на затраты производства отдельных видов продукции являлось затруднительным, включать расчетным, косвенным путем. Для этих целей предлагалось составлять специальный расчет сметных ставок затрат на оплату труда на единицу продукции исходя из запланированного объема производства продукции, установленного количества рабочих мест и норм обслуживания.

В рамках исследуемого продукта нами рекомендуется расходы на основное вознаграждение производственных рабочих определять исходя из запланированного времени работы по данной модели (в частности, по модели пассажирского автобуса I класса - 10 рабочих смен) и ставок базового вознаграждения согласно грейдам работников, учитывающих в определенной степени цикл трудовой деятельности сотрудника. Расходы на дополнительное вознаграждение производственных рабочих предлагается также рассчитывать исходя из их уровня от величины основного вознаграждения. В итоге сумма расходов на основное и дополнительное вознаграждение производственного персонала, включаемая в затраты на весь объем выпуска модели пассажирского автобуса I класса, составит 21 359 159,17 руб. (табл. 2.6).

Таблица 2.6. Расходы на основное и дополнительное вознаграждение рабочих на производственном этапе выпуска модели пассажирского автобуса I класса, проектируемые в рамках стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения по стадиям жизненного цикла продукта



Производственное подразделение	Численность производственного персонала, чел.					Ставка основного (базового) вознаграждения по грейдам, руб/ч				Количество часов работы 1 рабочего на производстве 1 ед. пассажирского автобуса I кл., ч	Расходы на основное (базовое) вознаграждение рабочих на производство 1 ед. пассажирского автобуса I кл., руб.				Расходы на основное (базовое) вознаграждение рабочих на производство всего выпуска пассажирских автобусов (20 ед.) I кл., руб.	Расходы на дополнительное вознаграждение рабочих на производство всего выпуска пассажирских автобусов I кл. <1>, руб.	Расходы на основное и дополнительное вознаграждение рабочих на производство всего выпуска пассажирских автобусов I кл. <2>, руб.					
	всего	в том числе по грейдам					в том числе по грейдам				всего	в том числе по грейдам										
		III грейд	IV грейд	V грейд	VI грейд	III грейд	IV грейд	V грейд	VI грейд			III грейд	IV грейд	V грейд				VI грейд	III грейд	IV грейд	V грейд	VI грейд
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12 [(3) x (7) x (11)]	13 [(4) x (8) x (11)]	14 [(5) x (9) x (11)]	15 [(6) x (10) x (11)]	16	17 [(12) x 20 ед.]	18 [(13) x 20 ед.]	19 [(14) x 20 ед.]	20 [(15) x 20 ед.]	21	22	23 [(21) + (22)]
Заготовительно-механический цех	74	14	21	29	11	36,81	43,26	52,33	58,81	80	40989	72086	120165	49612	282852	819785	1441727	2403293	992238	5657043	565704	6222747

Сварочный цех	70	13	20	27	10	36,81	43,26	52,33	58,81	80	38774	68190	113669	46930	267563	775473	1363795	2273385	938604	5351257	535126	5886382
Окрасочный цех	50	9	14	19	7	36,81	43,26	52,33	58,81	80	27696	48707	81192	33522	191116	553909	974140	1623847	670431	3822326	382233	4204559
Сборочный цех	60	11	17	23	9	36,81	43,26	52,33	58,81	80	33235	58448	97431	40226	229340	664691	1168967	1948616	804517	4586792	458679	5045471
Итого	254	48	72	99	36	x	x	x	x	x	140693	247431	412457	170290	970871	2813857	4948629	8249141	3405790	19417417	1941742	<b>21359159</b>

<1> Согласно экспертным оценкам доля расходов на дополнительное вознаграждение производственных рабочих составляет 10% суммы расходов на базовое вознаграждение основного персонала.

<2> В целях упрощения расчетов определено, что отчисления на социальные нужды включены в данную сумму.

Расходы на основное вознаграждение общецехового персонала на данной стадии жизненного цикла продукта, по нашему мнению, целесообразно распределять по выпускаемым моделям следующим образом: в цехах с низким уровнем механизации - пропорционально трудоемкости работ производственных рабочих, исчисленной в норма-часах; в высокомеханизированных цехах (например, цехе окраски автобусов автозавода, оснащенном германским технологическим комплексом) - пропорционально количеству машино-часов, запланированных на работы по моделям. Величина расходов на дополнительное вознаграждение общецехового персонала может проектироваться в зависимости от их доли от суммы расходов на основное (базовое) вознаграждение данной группы работников. В результате итоговая величина расходов на вознаграждения общецехового персонала, относимая на производственную стадию общего выпуска модели пассажирского автобуса I класса, составит 1 901 047,93 руб. (табл. 2.7).

Таблица 2.7. Расходы на основное и дополнительное вознаграждение общецехового и общезаводского персонала на производственном этапе выпуска модели пассажирского автобуса I класса, проектируемые в рамках стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения по стадиям жизненного цикла продукта

Производственный подразделен	Трудоемкость работ <1> (1 ед.	Количество машино-часов <2> (1	Расходы на основное вознагражд	Расходы на основное вознагражд	Расходы на основное вознагражд	Расходы на основное вознагражд	Расходы на дополнительное	Расходы на дополнительное	Расходы на основное и дополнительное	Расходы на основное и дополнительное
------------------------------	-------------------------------	--------------------------------	--------------------------------	--------------------------------	--------------------------------	--------------------------------	---------------------------	---------------------------	--------------------------------------	--------------------------------------

ие	пассажирск ого автобуса I кл.), нормо-ч	ед. пассажирск ого автобуса I кл.), машино-ч	ение общецехов ого персонала (производс тво 1 ед. пассажирск ого автобуса I кл.), руб.	ение общезавод ского персонала (производс тво 1 ед. пассажирск ого автобуса I кл.), руб.	ение общецехов ого персонала (весь выпуск пассажирск их автобусов I кл.), руб.	ение общезавод ского персонала (весь выпуск пассажирск их автобусов I кл.), руб.	вознаград ение общецехов ого персонала (весь выпуск пассажирск их автобусов I кл.) <3>, руб.	вознаград ение общезавод ского персонала (весь выпуск пассажирск их автобусов I кл.) <4>, руб.	льное вознаград ение общецехов ого персонала (весь выпуск пассажирск их автобусов I кл.), руб.	ное вознагражде ние общезаводс кого персонала (весь выпуск пассажирски х автобусов I кл.) <5>, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10 [(6) + (8)]	11 [(7) + (9)]
Заготовитель но-механиче ский цех	10 138	-	26 124,93	54 022,01	522 498,69	1 080 440,21	31 349,92	54 022,01	553 848,61	1 134 462,22
Сварочный цех	9590	-	24 712,78	51 101,90	494 255,52	1 022 038,04	29 655,33	51 101,90	523 910,85	1 073 139,94
Окрасочный цех	-	462	17 651,98	36 501,36	353 039,65	730 027,17	21 182,38	36 501,36	374 222,03	766 528,53
Сборочный цех	8220	-	21 182,38	43 801,63	423 647,58	876 032,60	25 418,85	43 801,63	449 066,43	919 834,23
Итого	x	x	89 672,07	185 426,90	1 793 441,44	3 708 538,02	107 606,49	185 426,90	<b>1 901 047,93</b>	<b>3 893 964,92</b>

<1> Трудоемкость работ производственных рабочих применена для распределения суммы основного вознаграждения общецехового и общезаводского персонала низко механизированных структурных подразделений.

<2> Количество машино-часов использовано для распределения суммы основного вознаграждения общецехового и общезаводского персонала в механизированных производствах (цех окраски автобусов оснащен технологическим комплексом, включающим 11 специальных камер и транспортную систему передачи автобуса).

<3> Согласно экспертным оценкам доля расходов на дополнительное вознаграждение общецехового персонала составляет 6% суммы расходов на основное вознаграждение.

<4> Согласно экспертным оценкам доля расходов на дополнительное вознаграждение общезаводского персонала составляет 5% суммы расходов на основное вознаграждение.

<5> В целях упрощения расчетов определено, что отчисления на социальные нужды включены в данную сумму.

Отметим, что к каждой стадии жизни продукта следует относить и расходы на вознаграждения работников других общезаводских служб организации - отдела продаж, бухгалтерии, юридического отдела, финансового отдела, планово-экономического отдела, отдела материально-технического снабжения и проч., поскольку эти подразделения причастны к работе по созданию новой модели продукта, ее производству и послепродажному обслуживанию. Ввиду этого расходы на вознаграждения работников общезаводских служб компании надлежит также распределять пропорционально количеству потраченного времени на отдельные работы. Вместе с тем реализация такого подхода вызывает определенные сложности, заключающиеся в следующем: во-первых, данные расходы планируются и в последующем отражаются в учетной системе совокупной величиной общехозяйственных расходов; во-вторых, определение количества часов, потраченных на определенный вид работы, достаточно проблематично. По нашему мнению, решение этих проблем может заключаться в выделении в сумме общехозяйственных расходов затрат отдельных управленческих служб организации, а также в применении для целей стратегического управления затратами, в том числе и расходами на вознаграждения персонала, элементов метода тайм-менеджмента (Time Management), технологии планирования и распределения рабочего времени. На наш взгляд, это позволит повысить точность и достоверность сведений, формируемых в сфере стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения работников по стадиям жизненного цикла продукта.

Если в компании элементы метода управления рабочим временем не применяются (как на рассматриваемом автозаводе), то расходы на вознаграждения работников общезаводских подразделений по стадиям жизни продукта могут быть отнесены на производственную стадию жизненного цикла. При этом расходы на основное вознаграждение общезаводского персонала, по нашему мнению, должны распределяться между производственными подразделениями пропорционально объемам планируемых работ в нормо-часах или машино-часах, а внутри подразделений между видами выпускаемых моделей пропорционально объемам проектируемых работ по каждой модели. Расходы на дополнительное вознаграждение общезаводского персонала целесообразно рассчитывать также исходя из их уровня от величины расходов на основное (базовое) вознаграждение, рассчитанных экспертным методом. При использовании предложенной методики формирования расходов на вознаграждения общезаводского персонала, включаемых в затраты на весь выпуск модели пассажирского автобуса I класса, общая их сумма составит 3 893 964,92 руб. (табл. 2.7). В совокупности расходы на основное и дополнительное вознаграждение производственных рабочих, общецехового и общезаводского персонала на производственном этапе всего выпуска модели пассажирского автобуса I класса будут равны 27 154 172,02 руб. (табл. 2.9).

На постпроизводственной стадии жизненного цикла модели пассажирского автобуса I класса надлежит обобщить расходы на основное и дополнительное вознаграждение работников, занятых гарантийным обслуживанием выпускаемых автобусов конкретной модели. Расходы на основное вознаграждение производственного персонала, по нашему мнению, могут формироваться исходя из запланированного объема работ по обслуживанию отдельной модели, выраженного в нормо-часах, и ставки базового вознаграждения по каждому грейду рабочих. Расходы на основное вознаграждение управленческого персонала отдела гарантийного обслуживания грузовой и пассажирской техники автозавода могут быть распределены пропорционально сумме расходов на основное (базовое) вознаграждение производственных рабочих, занятых гарантийным обслуживанием модели пассажирского автобуса I класса. Расходы на дополнительное вознаграждение как производственного, так и управленческого персонала возможно определять на основе их доли в величине расходов на базовое вознаграждение. В сумме общее значение расходов на основное и дополнительное вознаграждение работников, относимых на затраты по модели пассажирского автобуса I класса на постпроизводственной стадии жизненного цикла продукта, составит 151 377,42 руб. (табл. 2.8).

Таблица 2.8. Расходы на основное и дополнительное вознаграждение работников на постпроизводственном этапе выпуска модели пассажирского автобуса I класса,

проектируемые в рамках стратегического управленческого  
учета расходов на вознаграждения по стадиям  
жизненного цикла продукта

Должность/грейд персонала отдела гарантийного обслуживания	Численность работников отдела гарантийного обслуживания, чел.	Численность работников, занятых на гарантийном обслуживании в течение года 1 ед. пассажирского автобуса I кл., чел.	Должностной оклад/тарифная ставка, руб.	Количество часов работы всех производственных рабочих за год, ч	Расходы на основное вознаграждение всех производственных рабочих за год, руб.	Количество часов работы всех производственных рабочих в течение года по гарантийному обслуживанию 1 ед. пассажирского автобуса I кл., ч	Расходы на основное вознаграждение всех производственных рабочих за год по гарантийному обслуживанию 1 ед. пассажирского автобуса I кл., руб.	Расходы на основное вознаграждение управленческого персонала за год, руб.	Расходы на основное вознаграждение управленческого персонала, приходящиеся в течение года на гарантийное обслуживание 1 ед. пассажирского автобуса I кл., руб.	Расходы на основное вознаграждение всего персонала, связанного с гарантийным обслуживанием, в течение года 1 ед. пассажирского автобуса I кл., руб.	Расходы на основное вознаграждение всего персонала, связанного с гарантийным обслуживанием всех выпущенных пассажирских автобусов в I кл., на протяжении трех лет <1>, руб.	Расходы на дополнительное вознаграждение всего персонала, связанного с гарантийным обслуживанием всех пассажирских автобусов в I кл., на протяжении трех лет <2>, руб.	Расходы на основное и дополнительное вознаграждение всего персонала, связанного с гарантийным обслуживанием всех выпущенных пассажирских автобусов в I кл., на протяжении трех лет <3>, руб.
1	2	3	4	5	6 [(4) x (5)]	7	8 [(4) x (7)]	9 [(2) x (4) x 12 мес.]	10 [8 ит / 6 ит x (9)]	11	12 [(11) x 2 ед. x 3 г.]	13	14 [(12) + (13)]
Начальник	1	1	32 100	-	-	-	-	385 200	1277,24	1277,24	7663,45	383,17	8046,62

отдела гарантийного обслуживания грузовой и пассажирской техники/ XIV грейд													
Начальник бюро гарантийного обслуживания пассажирской техники/ XII грейд	1	1	31 000	-	-	-	-	372 000	1233,47	1233,47	7400,84	370,04	7770,88
Зам. начальника бюро гарантийного обслуживания пассажирской техники/ XI грейд	1	1	28 900	-	-	-	-	346 800	1149,92	1149,92	6899,49	344,47	7244,47
Инженер по гарантийному обслуживанию	2	2	23 700	-	-	-	-	568 800	1886,02	1886,02	11 316,12	565,81	11 881,93

ванию/IX грейд													
Мастер смены/VI I грейд	3	3	21 500	-	-	-	-	774 000	2566,42	2566,42	15 398,52	769,93	16 168,44
Рабочие/ III грейд	14	2	36,81	27 160	999 759,6	56	4122,72	-	-	4122,72	24 736,32	2473,632	27 209,95
Рабочие/ IV грейд	12	2	43,26	23 280	1 007 092,8	56	4845,12	-	-	4845,12	29 070,72	2907,072	31 977,79
Рабочие/ V грейд	13	1	52,33	25 220	1 319 762,6	56	2930,48	-	-	2930,48	17 582,88	1758,288	19 341,17
Рабочие/ VI грейд	11	1	58,81	21 340	1 255 005,4	56	3293,36	-	-	3293,36	19 760,16	1976,016	21 736,18
Итого	58	-	x	97 000	4 581 620,4	224	15 191,68	-	-	15 191,68	139 828,49	11 548,93	<b>151</b> <b>377,42</b>

-----  
<1> Согласно экспертным оценкам на гарантийное обслуживание поступает 30% общего количества произведенных автобусов, в связи с чем планируется обслуживание 2 ед. автобусов в год на протяжении всего срока гарантии трех лет (6 ед. автобусов в течение трех лет).

<2> Согласно экспертным оценкам доля расходов на дополнительное вознаграждение производственного персонала составляет 10% суммы расходов на основное вознаграждение, управленческого персонала - 5% суммы расходов на основное (базовое) вознаграждение.

<3> В целях упрощения расчетов определено, что отчисления на социальные нужды включены в данную сумму.

Как ранее указывалось, рассчитанные суммы расходов на вознаграждения работников необходимы для принятия стратегических управленческих решений о рациональности размещения и использования средств на трудовые вознаграждения работников по выпуску отдельных видов продукта. Для этой цели надлежит определять контрольные показатели, характеризующие отдачу средств, направляемых на покрытие трудового вклада работников в выпуск продукта.

Отметим, что на важность исчисления показателей, отражающих взаимосвязь средств, направляемых на вознаграждения, и конечных результатов деятельности указывали многие известные ученые. В частности, профессор Л.Т. Гиляровская еще в начале 80-х гг. XX в. предложила показатель, выражающий сумму прибыли, приходящейся на рубль фонда заработной платы [55, с. 13].

В развитие данного направления нами рекомендуется рассчитывать следующий комплекс контрольных показателей.

I группа показателей, исчисленных с использованием значения объема продаж продукта:

- объем продаж, приходящийся на 1 руб. средств, направляемых на основное и дополнительное вознаграждение работников;

- сумма средств, направляемых на основное и дополнительное вознаграждение работников, приходящихся на 1 руб. объема продаж.

II группа показателей, вычисленных на основе величины прибыли от продаж продукта:

- сумма прибыли от продаж, приходящейся на 1 руб. средств, направляемых на основное и дополнительное вознаграждение работников;

- сумма средств, направляемых на основное и дополнительное вознаграждение работников, приходящихся на 1 руб. прибыли от продаж.

III группа показателей, рассчитанных на основе добавленной стоимости по продукту:

- величина добавленной стоимости, приходящейся на 1 руб. средств, направляемых на основное и дополнительное вознаграждение работников;

- сумма средств, направляемых на основное и дополнительное вознаграждение работников, приходящихся на 1 руб. добавленной стоимости.

Различная группировка показателей обусловлена целеполаганием экономического субъекта и возможностями формирования полной и достоверной информационной базы. Компании, ориентированные прежде всего на рост объема продаж и увеличение доли рынка сбыта продукции, могут принимать стратегические управленческие решения о рациональности использования средств на вознаграждения работников, основываясь на первой группе показателей. Для организаций, развитие которых направлено на наращивание прибыли от продаж, верной будет выработка управленческих решений исходя из второй группы показателей. Третья группа показателей может выступать индикатором при определении реального вклада компании в создание стоимости отдельного продукта. Поскольку величина финансовых ресурсов, в создании которых организация не принимала участия, в данный показатель не относится. Добавленная стоимость формируется как сумма расходов на основное (базовое) и дополнительное вознаграждение работников и величины прибыли, в связи с чем значение этого показателя дает более полное представление о вкладе экономического субъекта в выпуск продукции. Тем самым в сфере стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения работников по стадиям жизненного цикла продукта в зависимости от задач, стоящих перед менеджментом, может быть как применена отдельная группа показателей, так и рассчитан комплекс контрольных показателей в целях выработки долгосрочных управленческих решений.

В рамках исследуемого продукта - модели пассажирского автобуса I класса - нами определены все три группы показателей как по отдельным стадиям жизни продукта, так и по полному жизненному циклу. Результаты расчетов контрольных показателей демонстрируют приемлемый уровень эффективности расходования средств на вознаграждения работников по полному жизненному циклу модели пассажирского автобуса I класса, в частности на один рубль средств, направляемых на основное и дополнительное вознаграждение работников, предполагается, что будет приходиться 3,67 руб. объема



продаж, 1,47 руб. добавленной стоимости и 0,26 руб. прибыли от продаж по продукту (табл. 2.9). По самостоятельным стадиям жизненного цикла выпуска модели пассажирского автобуса I класса исчисление рекомендованных показателей является возможным только по производственному этапу жизни продукта (табл. 2.9), ввиду отсутствия доходов, а следовательно, суммы прибыли от продаж и значения добавленной стоимости на предпроизводственной и постпроизводственных стадиях жизненного цикла продукта. Вместе с тем это не означает, что такая ситуация встречается во всех компаниях. Если организация, например, наряду с гарантийным обслуживанием выпускаемого продукта осуществляет также и коммерческое сервисное обслуживание этого же продукта, то в этом случае возникает доход от выполненных работ, оказанных услуг, который, во-первых, позволяет определить значения финансового результата и добавленной стоимости на отдельном этапе жизненного цикла продукта, во-вторых, увеличивает совокупный доход и, возможно, величину прибыли от продаж и добавленной стоимости по полному жизненному циклу продукта, и, как следствие, происходит рост отдачи средств, направляемых на вознаграждение работников, и в-третьих, дает возможность определить эффективность использования средств на вознаграждения работников на каждом этапе жизненного цикла продукта.

Таблица 2.9. Контрольные показатели, характеризующие эффективность использования средств на вознаграждения персонала по самостоятельным стадиям жизни и полному жизненному циклу продукта (модель пассажирского городского автобуса I класса), исчисляемые в рамках стратегического управленческого учета

Показатель	Предпроизводственная стадия	Производственная стадия	Постпроизводственная стадия	Полный жизненный цикл
1. Расходы на основное и дополнительное вознаграждение производственных рабочих, специалистов и управленческого персонала, всего, руб.	360 599,57	27 154 172,02	151 377,42	27 666 149,01
1.1. Расходы на основное и дополнительное вознаграждение производственных рабочих	-	21 359 159,17	100 265,09	21 459 424,26
1.2. Расходы на основное и дополнительное вознаграждение специалистов и общецехового персонала	360 599,57	1 901 047,93	51 112,33	2 312 759,83
1.3. Расходы на основное и дополнительное вознаграждение	-	3 893 964,92	-	3 893 964,92

общезаводского персонала				
2. Объем продаж модели пассажирского городского автобуса I класса, руб.	-	101 455 200,00	-	101 455 200,00
3. Отдача средств, направляемых на вознаграждения персонала (модель пассажирского городского автобуса I кл.), исчисленная с использованием значения объема продаж	x	x	x	x
3.1. Объем продаж, приходящийся на 1 руб. средств, направляемых на основное и дополнительное вознаграждение персонала, руб. (п. 2 / п. 1)	- <1>	3,73627	- <1>	<b>3,66712</b>
3.2. Сумма средств, направляемых на основное и дополнительное вознаграждение персонала, приходящиеся на 1 руб. объема продаж, руб. (п. 1 / п. 2)	- <1>	0,26765	- <1>	<b>0,27269</b>

4. Прибыль от продаж модели пассажирского городского автобуса I класса, руб.	-	7 063 545,10	-	7 063 545,10
5. Отдача средств, направляемых на вознаграждения персонала (модель пассажирского городского автобуса I кл.), исчисленная на основе величины прибыли от продаж	x	x	x	x
5.1. Сумма прибыли от продаж, приходящейся на 1 руб. средств, направляемых на основное и дополнительное вознаграждение персонала, руб. (п. 4 / п. 1)	- <2>	0,26013	- <2>	<b>0,25531</b>
5.2. Сумма средств, направляемых на основное и дополнительное вознаграждение персонала, приходящихся на 1 руб. прибыли от продаж, руб. (п. 1 / п. 4)	- <2>	3,84427	- <2>	<b>3,91675</b>
6. Добавленная стоимость модели пассажирского	-	40 588 411,61	-	40 588 411,61

городского автобуса I класса, руб.				
7. Отдача средств, направляемых на вознаграждения персонала (модель пассажирского городского автобуса I кл.), рассчитанная на основе добавленной стоимости	x	x	x	x
7.1. Величина добавленной стоимости, приходящейся на 1 руб. средств, направляемых на основное и дополнительное вознаграждение персонала, руб. (п. 6 / п. 1)	- <3>	1,49474	- <3>	<b>1,46708</b>
7.2. Сумма средств, направляемых на основное и дополнительное вознаграждение персонала, приходящихся на 1 руб. добавленной стоимости, руб. (п. 1 / п. 6)	- <3>	0,66901	- <3>	<b>0,68163</b>

-----  
<1> Ввиду отсутствия дохода на предпроизводственной и постпроизводственной стадиях жизненного цикла продукта (модель пассажирского городского автобуса I кл.) показатели, характеризующие эффективность использования ресурсов на вознаграждения персонала, рассчитываемые с использованием значения объема продаж, не исчисляются.

<2> Ввиду отсутствия дохода и, соответственно, прибыли от продаж на предпроизводственной и постпроизводственной стадиях жизненного цикла продукта (модель пассажирского городского автобуса I кл.) показатели, характеризующие эффективность использования ресурсов на вознаграждения персонала, рассчитываемые на основе прибыли от продаж, не исчисляются.

<3> Ввиду отсутствия значения финансового результата на предпроизводственной и постпроизводственной стадиях жизненного цикла продукта (модель пассажирского городского автобуса I кл.) величина добавленной стоимости не рассчитывается и, как следствие, не исчисляются показатели, характеризующие эффективность использования финансовых ресурсов на вознаграждения персонала, на основе добавленной стоимости.

Заметим, что рекомендованный комплекс контрольных показателей, характеризующих эффективность использования средств на вознаграждения работников по стадиям жизненного цикла продукта, не только предоставляет возможность выработать стратегические управленческие решения по выпуску продукта и размещению финансовых ресурсов на вознаграждения, но и служит ориентиром для фактического исполнения поставленных целей компании в перспективе. Следовательно, данные показатели могут служить индикаторами рациональности применения средств на вознаграждения сотрудников организации.

В конечном итоге система стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения работников по стадиям жизненного цикла продукта призвана стать гибким результативным инструментом, оказывающим информационную поддержку менеджменту компании в процессе принятия комплексных управленческих долгосрочных решений, основываясь на интеграции компонентов стратегического планирования, учета и контрольных процедур во взаимосвязи с отдельными элементами методов разных систем бухгалтерского управленческого учета.

### 2.3. Теоретические и методические положения актуарного учета расходов на вознаграждения работников по окончании трудовой деятельности

Основу методологии и системы стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения персонала составляет концепция, определяющая цели бухгалтерского управленческого учета, состав и требования к генерируемой информационной совокупности для принятия управленческих решений как в среднесрочной, так и в долгосрочной перспективе. Формируемая информация о монетарных и контаминационных (смешанных) формах вознаграждения в рамках стратегического управленческого учета обеспечивает достижение отсроченных целей и задач экономического субъекта в части размещения и использования средств на вознаграждения персонала. Ориентация корпоративного менеджмента на перспективные цели и задачи диктует необходимость применения и развития новых методов управления расходами на вознаграждения работников в контуре стратегического управленческого учета, реализация которых позволяет генерировать учетную информацию о будущем состоянии средств, направляемых на вознаграждения персонала организации.

Изменения в современной экономике способствуют выдвиганию на первый план проблем сохранения и приращения вложений в трудовые ресурсы организации. Менеджменту компании важно знать, какие инвестиции вкладываются в сотрудника, стимулирующие и мотивирующие его высокорезультативную деятельность. Монетарные и смешанные (контаминационные) формы вознаграждения обеспечивают оценку и признание вклада знаний, умений и практических навыков работников и служат мотивацией в достижении максимального уровня эффективности. Тем самым инвестирование в трудовые ресурсы компании, прежде всего через финансовые и нефинансовые формы вознаграждения, предполагает получение отдачи в будущем посредством побуждения сотрудника к активному и устойчивому трудовому процессу. Одним из таких видов вознаграждения являются вознаграждения социального характера - вознаграждения по окончании трудовой деятельности.

Данный вид вознаграждения предполагает обязанность работодателя осуществлять регулярные взносы в пенсионный фонд или трастовую компанию, которые затем инвестируются, а далее из средств фонда и доходов от инвестиций выплачиваются пенсионные вознаграждения. Данные выплаты являются отсроченными вознаграждениями, производящимися более чем через 12 месяцев после возникновения

основания на них, т.е. не незамедлительно. Если работа в организации предоставляет право сотруднику на пенсионные вознаграждения, то это право возникает и наращивается постепенно в течение его срока службы в компании, так как к каждому году стажа работника относится определенное обязательство экономического субъекта по выплате заработанных за период прав. Ввиду этого учетная информация о будущих пенсионных правах сотрудников и обязательствах компании по выплате пенсионных вознаграждений в рамках стратегического управленческого учета формируется с использованием специфических приемов и способов, характерных для системы актуарного учета.

Понятие актуарного учета появилось в учетной теории и практике сравнительно недавно. Оно пришло из статистики, где представляет собой систему математических и статистических правил, регламентирующих финансовые взаимоотношения между страховщиком и страхователем при различных условиях страхования жизни. При этом все предлагаемые нетто-платежи приводятся к моменту заключения договора и в сумме своей приравниваются. Во всех случаях речь идет о расходах плательщика на данный момент времени для получения платежей получателя в будущем. Сказанное можно целиком отнести к отчислениям компании в пенсионные государственные и негосударственные фонды, которые представляют собой один из видов вознаграждения после завершения трудовой деятельности.

В настоящее время в специальной литературе по учету ученые используют термин "актуарный" для обозначения системы управленческого учета, ориентированной на будущее. Например, профессор М.И. Кутер и д. э. н. А.И. Шигаев выделяют актуарный учет как один из типов бухгалтерского учета, при этом подчеркивая его нацеленность на будущее, т.е. на подготовку информации для оценки финансового положения организации в перспективе, а также на установления роста экономической стоимости компании [117, с. 84 - 85]. Профессор Парижского университета Дофин Ж. Ришар отмечает, что актуарный учет является системой, предоставляющей информацию об изменении рыночной стоимости предприятий, и определяет его как учет, основанный на будущих дисконтированных денежных потоках от вложенного капитала [173, с. 90 - 91]. Профессор Л.И. Куликова уточняет, что актуализированную, т.е. дисконтированную, стоимость предприятия в разные временные моменты целесообразно определять в разрезе отдельных статей активов и обязательств компании [115]. Доктор экономических наук А.И. Шигаев формулирует главную цель актуарного учета как оценку создаваемой экономической стоимости и будущих денежных потоков компании для удовлетворения потребностей инвесторов, заимодавцев и иных участников рынка капитала, а также для целей управления внутри экономического субъекта [253, с. 98].

Следовательно, в современном представлении актуарный учет предназначен для генерирования финансовой информации о перспективах развития и будущей результативности деятельности компании, необходимой при выработке управленческих решений по росту инвестиционной привлекательности и экономической стоимости предприятия. Как пишут профессор М.И. Кутер и д. э. н. А.И. Шигаев, сферой деятельности актуарного учета является оборот капитала организации [117, с. 85]. Вследствие этого можно утверждать, что вложение средств в трудовые ресурсы также является предметом актуарного учета, а обязательства и активы пенсионных планов, суммы вознаграждений по окончании трудовой деятельности и взносы в пенсионные фонды - объектами актуарного учета и оценивания.

Таким образом, по нашему мнению, актуарный учет расходов на вознаграждения - это учет, ориентированный на формирование информации, необходимой для менеджмента компании в целях оценки потока выплат и взносов в пенсионные фонды с учетом различных факторов (инфляции, динамики рыночной стоимости ценных бумаг, статистических данных о выбытии кадров и др.) при выработке управленческих решений по распределению и использованию средств компании на пенсионное обеспечение персонала. Информационная совокупность, генерируемая в системе актуарного учета, определяет направление разработки политики вознаграждения работников организации, поскольку все аспекты управления расходами на вознаграждения имеют свою индивидуальную динамику. Расходы на будущие вознаграждения не могут оставаться неизменными, должны регулярно пересматриваться, трансформироваться исходя из происходящих перемен во внешней среде функционирования предприятия, в стратегических приоритетах, ключевых ценностях и внутренней структуре вознаграждения и приниматься в расчет при выстраивании системы стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения работников. Из чего следует, что актуарный учет пенсионного обеспечения сотрудников является поставщиком информации для целей и задач перспективного управления расходами на вознаграждения персонала.

Заметим, что положения и методы актуарного учета и оценивания пенсионного вознаграждения персонала формировались постепенно и исторический экскурс подтверждает поэтапное развитие и трансформацию пенсионного учета.

Первые подходы к пенсионному учету начали выстраиваться во второй половине XIX в. в страховых компаниях, банках и на железных дорогах США и Великобритании [270, с. 10 - 12; 262, с. 206]. В те годы не существовало обязательного выхода на пенсию по возрасту - работники со временем переводились на

менее оплачиваемую и более легкую работу, поэтому предоставляемые работодателем пенсии, которые зависели от стажа работы и средней суммы заработной платы за проработанные годы, позволяли работникам оставлять службу и получать достаточный доход. Пенсионные вознаграждения выплачивались как за счет средств работодателя, так и за счет отчислений от трудового вознаграждения сотрудников в годы их службы, относимые на так называемый резервный счет. Данные средства инвестировались вне компании, и только владелец бизнеса иногда вкладывал средства в свою же компанию [270, с. 10]. Отметим, что данные схемы очень похожи на современные пенсионные планы с установленными выплатами, когда компания на протяжении всей рабочей жизни сотрудника делает отчисления в реальный или виртуальный фонд, из которого впоследствии выплачиваются пенсионные вознаграждения, рассчитываемые исходя из стажа работы и величины средней заработной платы.

В конце XIX в. учет пенсионных отчислений и выплат был достаточно прост, поскольку расходы на пенсионное обеспечение составляли фактическую наличность, выплаченную за определенный период. Иногда эта сумма увеличивалась за счет дохода от вложений в ценные бумаги. Вместе с тем, если даже заранее не был сформирован резерв для выдачи пенсий, многие работодатели позволяли работнику уйти в отставку и предоставляли пенсионные вознаграждения. Например, в Американской телефонной и телеграфной компании (AT&T) и ее дочерних фирмах ("Bell System") в 1913 г. была введена пенсионная система "pay-as-you-go" (PAYG) - "выплата с колес", предусматривающая выплату из текущих доходов компании из средств "фонда вознаграждения работникам" ("employee benefit fund"). Это был воображаемый фонд, который представлялся в бухгалтерском балансе как резерв, созданный за счет отчислений из заработной платы сотрудников и прибыли организации [262, с. 209 - 211].

Такой учет пенсионных вознаграждений объяснялся "теорией благодарности" [273, с. 16], согласно которой работодатель выплачивал пенсию сотруднику по окончании его работы у него по собственному желанию, "как бы в благодарность старым работникам за преданную и добросовестную службу" [278, с. 2]. Следует отметить, что выплата пенсионного вознаграждения не всегда была исключительно благотворительным актом, так как данная схема позволяла собственнику уволить работника, не справлявшегося со своими обязанностями, не вызывая этим общественного порицания. В соответствии с теорией благодарности работодатель получал выгоду от увольнения возрастных сотрудников, так как пенсионные вознаграждения ими были оплачены за счет отчислений от собственной заработной платы. Кроме того, пенсионными схемами не предусматривалась обязательность исполнения договора по выплате пенсионного обеспечения, тем самым подчеркивалась добровольность выплат собственника, которые могли быть прекращены в любое время [284, с. 24].

Вскоре теория благодарности стала подвергаться критике с позиции того, что пенсионные вознаграждения представляют собой не что иное, как "отсроченную выплату заработной платы", вследствие чего работники жертвуют частью своего дохода в настоящем в обмен на ожидание получить доход в будущем. Экономист Альберт де Руд отмечал, что "пенсия, которая рассматривается как часть реальной заработной платы работника, фактически им же оплачивается, возможно, не деньгами, а благодаря его отказу от увеличения оплаты труда, которое он мог бы получить, если бы не было пенсионной системы" [265, с. 287].

На этом основании первые теоретики пенсионного учета, такие как Г.Р. Хэтфилд, предлагали, чтобы работодатели включали в расходы компании "необходимое количество средств для обеспечения будущих пенсий" [275, с. 237]. В данном случае возникала проблема оценки пенсионных расходов, так как пенсионные обязательства должны были признаваться не в период выплаты пенсий, а во время работы сотрудника. Потенциальную сложность таких расчетов признавали многие экономисты и отмечали, что это входит в сферу деятельности актуариев [284, с. 26]. Поэтому компании в целях определения пенсионного вознаграждения в будущем суммы отчислений в пенсионные фонды стали осуществлять с использованием расчетов актуариев. Это существенно повлияло на систему пенсионного учета в компаниях, сделало ее частью системы актуарного учета.

Первые авторитетные высказывания по учету пенсионного обеспечения работников были сформулированы в 1956 г. Комитетом по бухгалтерскому учету при Американском институте дипломированных бухгалтеров (AICPA), издавшем Бюллетень по бухгалтерскому учету N 47 "Учет расходов по пенсионным планам" [275, с. 237]. Согласно данному документу пенсионные вознаграждения накапливались исходя из величины настоящей и будущей заработной платы работников на протяжении всего их срока службы в компании. Такое систематическое наращивание пенсионных обязательств перед работниками подразумевало, что работодатели для определения пенсионных расходов в настоящий момент времени будут использовать методы актуарных расчетов финансирования пенсионных программ. Этот подход был утвержден Советом по принципам бухгалтерского учета (APB) в Положении N 8 "Учет расходов по пенсионным планам", опубликованном в 1966 г. [275, с. 237]. В данном документе особый акцент делался на исчислении стоимости прошлого стажа сотрудника в связи с изменением условий пенсионного плана в текущем периоде и исходя из этого изменений в пенсионных обязательствах



компании. При выборе метода актуарного оценивания критериями должны были служить их рациональность и систематичность в применении, так как это является основой исчисления реальной величины пенсионных обязательств перед работниками. Кроме того, в Положении, утвержденном АРВ, затрагивались несколько основных моментов пенсионного учета. Во-первых, рекомендовалось определение пенсионных расходов на каждую временную дату. При этом отмечалось, что пенсионные обязательства могут отличаться от пенсионных взносов, но причины такого расхождения не указывались. Во-вторых, указывалась важность недопущения существенных колебаний в величине расходов на пенсионное обеспечение, в связи с этим предлагалось распределение расходов на пенсионное вознаграждение по периодам. В особенности по отношению к актуарным прибылям и убыткам, возникающим из-за разницы между первоначальными расчетами (в начале периода) и пересчитанными значениями (в конце периода). В-третьих, в документе делалось различие между пенсионными планами с фиксированными выплатами и пенсионными планами с фиксированными взносами и предлагались разные подходы к учету этих двух типов планов. В-четвертых, рекомендации, сделанные в Положении АРВ, не имели теоретического обоснования. Их основой в большей части служила налоговая практика США.

Мнение о том, что система пенсионного вознаграждения не опирается на твердую теоретическую базу, одним из первых в научной литературе о пенсионном учете было высказано Дж.Ф. Дьюхерстом в 1971 г. [266, с. 366]. Он считал, что актуарные методы расчета пенсионных расходов должны использоваться с конкретной целью - определять величину периодических взносов в пенсионный фонд, которые со временем станут достаточными для выплаты пенсионного вознаграждения. Разные методы расчета расходов приводили к созданию разных систем отчислений, а также разных уровней финансирования, но речь всегда шла о выборе вида финансирования для работодателя. Вместо этого Дж.Ф. Дьюхерст предложил пенсионные расходы определять исходя из "модели трудовой жизни, то есть продолжительности трудового стажа работника, за которую он будет в будущем получать пенсионное вознаграждение" [266, с. 366]. Он указывал, что пенсионные расходы за каждый период времени следует исчислять путем распределения общих расходов по предоставлению пенсионного обеспечения работникам пропорционально стажу, накопленному ими на данный период. По мнению Дж.Ф. Дьюхерста, такое распределение могло бы отражать эффективность работы сотрудников компании, так как работники со временем накапливают опыт и их деятельность становится более результативной и, следовательно, относить большую долю пенсионных расходов на более поздние периоды их службы было бы рационально. В случае если работа сотрудников по мере их старения становится менее производительной, то делать наоборот.

В основе идей Дж.Ф. Дьюхерста лежит то, что С.Дж. Нейпиер позднее назовет "пенсионным обменом" [276]. При этом учет пенсионного вознаграждения основывается на договоре об обмене между работником и работодателем, согласно которому работодатель обещает выплачивать пенсионное обеспечение взамен эффективной деятельности сотрудника.

Как известно, бухгалтерский учет развивается в том числе под влиянием и внешних факторов, которые оказывают влияние и на изменения, происходящие в пенсионном учете. Так, после роста в США озабоченности по поводу степени финансовой надежности пенсионных схем, финансируемых работодателем, в 1974 г. был принят Закон о пенсионном обеспечении (ERISA), устанавливающий финансовую ответственность работодателей за пенсионные обязательства перед работниками. В соответствии с Законом была создана Корпорация по обеспечению пенсионных выплат (PBGC) [275, с. 239]. В этом же году в Великобритании спад на фондовом рынке наряду с необычайно высокой инфляцией привел к тому, что многим пенсионным фондам потребовались дополнительные взносы работодателей для покрытия дефицита пенсионных планов (актуарная оценка стоимости обязательств по пенсионным выплатам существенно превысила актуарную оценку стоимости пенсионных активов). Такого рода колебания вызвали необходимость пересмотра стандартов учета пенсионного вознаграждения и уточнения применяемых методов актуарного оценивания.

В 1980 г. по результатам исследования, проведенного Т.Р. Арчибальдом, был составлен отчет "Учет пенсионных расходов и обязательств (согласование практики бухгалтерского учета и финансирования)", ставший практическим руководством для бухгалтеров по практике актуарных расчетов [255]. В отчете делался акцент на методах актуарного расчета - способах оценки накопленной пенсии и приемах прогнозного расчета последней заработной платы для пенсионных схем с установленными выплатами. Рекомендовалось для целей исчисления пенсионного вознаграждения применение метода перспективной оценки заработной платы, зависящей от суммы трудового вознаграждения, выплаченной не за какой-то временной период, а исходя из средней величины вознаграждения за последние несколько лет службы сотрудника [255, с. 173].

Чуть позже, в 1983 г., британским исследователем С.Дж. Нейпиером в работе "Учет пенсионных расходов" не только были раскрыты методы актуарных расчетов, но и определены ключевые аспекты,

оказывающие влияние на формирование пенсионных расходов: исчисление взносов в пенсионный фонд за определенный период; установление стоимости прошлых и текущих услуг (приведенная стоимость вознаграждения, причитающегося действующим сотрудникам за прошлый период при изменении условий плана в текущем году, и за текущий период); увеличение прав работников на пенсионные вознаграждения с течением времени; расчет пенсионных прав на конкретный возраст работника. Для совмещения методологии установления накопленных прав с проектированием пенсионного вознаграждения работника было предложено использование метода прогнозируемой условной единицы, который применяется и в современных пенсионных расчетах [276, с. 114].

В этом же году Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности принимается IAS 19 "Учет и отчетность пенсионных расходов", вступивший в силу в 1985 г. [9]. Данный Стандарт главным образом был ориентирован на отражение пенсионных расходов в отчете о прибылях и убытках и не давал прямого ответа на вопрос о необходимости прогнозирования заработной платы при исчислении пенсионных расходов компании.

Также вопросы раскрытия информации о пенсионных расходах в бухгалтерской (финансовой) отчетности компании были рассмотрены в первом британском стандарте бухгалтерского учета пенсионных затрат - Положении по учету пенсионных расходов (SSAP 24), принятом в 1988 г. [259]. В соответствии со стандартом определялось, что пенсия с позиции работника - это отсроченное вознаграждение, а с позиции работодателя - затраты на вознаграждение, составляющие существенную долю в общей величине расходов на вознаграждения. В связи с этим расходы на пенсионные вознаграждения должны признаваться в системе бухгалтерского учета систематически в течение всего периода работы сотрудника в компании и при этом отклонения от регулярных (стандартных) расходов должны распределяться в течение ожидаемого оставшегося срока службы работника [275, с. 240].

В новой пересмотренной версии IAS 19 "Пенсионные выплаты", принятой в 1993 г., акцент по-прежнему делался на отражении расходов на пенсионное обеспечение в отчете о прибылях и убытках, но расчет и применение прогнозных значений заработной платы сотрудников устанавливались как базовый подход для исчисления расходов на вознаграждения по пенсионным программам [261, с. 285]. В следующей редакции IAS 19 "Вознаграждения работникам", утвержденной в 1998 г., учет пенсий рассматривался с позиции равнозначного признания, во-первых, обязательств перед работниками по пенсионному обеспечению с момента приобретения ими права на данное вознаграждение и, во-вторых, расходов на пенсионные вознаграждения с момента получения компанией экономической выгоды от деятельности сотрудников в обмен на вознаграждения. Впоследствии в IAS 19 "Вознаграждения работникам" неоднократно вносились изменения и правки, но основная задача бухгалтерского учета как оценка и признание обязательств и расходов на пенсионные вознаграждения осталась неизменной.

Таким образом, действующая в настоящее время редакция IAS 19 "Вознаграждения работникам", принятая Советом по МСФО в июне 2011 г. и введенная в России Приказом Минфина России от 18 июля 2012 г. N 106н [5; 6], отражает основные аспекты оценки и признания в учете:

- взносов для финансирования (фондирования) планов;
- обязательств, признаваемых по пенсионным планам с установленными выплатами.

Современные реалии деятельности экономических субъектов вызывают необходимость создания эффективной и рациональной системы стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения персонала, позволяющей формировать совокупность информации о размещении и использовании средств для целей пенсионного обеспечения сотрудников, движении будущих денежных потоков в части пенсионного вознаграждения и определении изменения вложений в трудовые ресурсы организации. В этой связи нами рекомендуется с учетом особенностей российского пенсионного законодательства применение отдельных аспектов IAS 19 "Вознаграждения работникам" [6], регламентирующего порядок признания затрат по пенсионному обеспечению персонала, и IAS 26 "Учет и отчетность по пенсионным планам" [7], определяющего правила раскрытия сведений о пенсионных планах в отчетности работодателя, составленной по принципам и положениям МСФО; их можно использовать для генерирования информации о будущем состоянии средств компании, направляемых на пенсионные схемы сотрудников, в контуре стратегического управленческого учета.

Рекомендуемая концепция учета расходов на пенсионные вознаграждения персонала может представлять интерес для предприятий различных видов деятельности, поскольку использование специфических приемов и способов актуарного учета, применяемых в рамках МСФО, дает возможность отражения оборота капитала, направляемого на пенсионное обеспечение сотрудников, процессов его накопления и использования, содействующего выработке и принятию управленческих решений менеджментом экономического субъекта.

Предлагаемый подход - использование информации, формируемой для целей МСФО, в системе стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения - предполагает исследование особенностей оценки и признания пенсионного вознаграждения согласно международным стандартам,



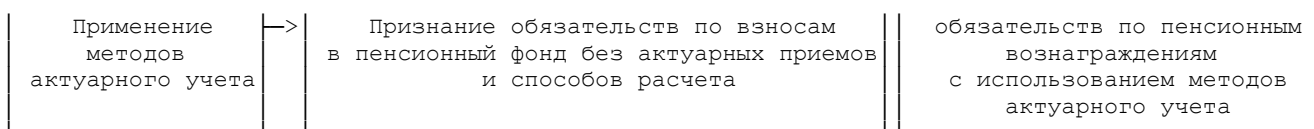


Рис. 2.5

Следует отметить, что в настоящее время в соответствии с российским законодательством компании для целей выплаты пенсий производят отчисления в Пенсионный фонд РФ по ставке 22% величины фонда заработной платы, а некоторые работодатели по собственной инициативе дополнительно осуществляют софинансирование будущих пенсионных вознаграждений своих сотрудников за счет чистой прибыли организации, но при этом не несут никакой финансовой и юридической ответственности за величину выплачиваемого пенсионного обеспечения работников по окончании трудовой деятельности. Тем самым действующие пенсионные схемы по отсутствию материальной обязанности и необходимости отвечать за будущие пенсионные выплаты схожи с пенсионными планами по установленным взносам согласно международным стандартам финансовой отчетности. Такие схемы не являются высокоэффективными как для работников, так и для работодателей, поскольку сотрудник не знает величину пенсионного вознаграждения, которое он будет получать в будущем по окончании трудовой деятельности, и, кроме того, в случае действия программы софинансирования вынужден делать накопления из трудового вознаграждения, выплачиваемого ему в настоящее время. Для работодателя такой подход также неблагоприятен, так как вкладываемые средства в пенсионное обеспечение персонала не стимулируют и не мотивируют сотрудников на более производительную деятельность ввиду того, что сумма вложений не зависит от знаний и умений работника, срока работы в данной организации. Также компания не имеет возможности отслеживать размещение и использование средств на пенсионные вознаграждения сотрудников (рис. 2.5).

Другая схема пенсионного обеспечения - пенсионные планы с установленными выплатами - является более предпочтительной как для работника, так и для работодателя, ибо согласно данной программе компания гарантирует сотрудникам обязательные пенсионные вознаграждения оговоренного размера по окончании трудовой деятельности и все актуарные риски принадлежат экономическому субъекту (в случае недостатка средств для пенсионных выплат организация дофинансирует пенсионный фонд или трастовую компанию для обеспечения вознаграждения). Работодатель, несмотря на возможные дополнительные взносы в пенсионный фонд, имеет возможность отслеживать движение денежных потоков по пенсионным взносам, прогнозировать величину обязательств по пенсионному плану и осуществлять контроль средств, направляемых на пенсионное обеспечение персонала по окончании трудовой деятельности. Но в этом случае, как уже отмечалось выше, все актуарные риски по оценке и признанию обязательств по пенсионным планам ложатся на экономического субъекта (рис. 2.5).

Специфические понятия, приемы и способы актуарной математики надлежит адаптировать к целям стратегического управленческого учета пенсионного вознаграждения работников для формирования информации о пенсионных взносах и обязательствах по пенсионному плану.

Нами выделены следующие основные принципы актуарного оценивания в рамках стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения работников.

1. Возможность и необходимость моделирования. Актуарное оценивание средств для покрытия обязательств пенсионного плана и выплаты пенсионного вознаграждения опирается на отображение существенных свойств и характеристик данных величин, иными словами, на моделирование потоков финансовых ресурсов поступлений и выплат с учетом различных факторов (ставки дисконтирования, изменению стоимости ценных бумаг, инфляции, темпа роста трудового вознаграждения, кадровых изменений и т.п.).

2. Вероятность. Модели актуарного оценивания имеют определенную допустимость свершения того или иного факта или явления, ввиду этого стоимостные значения активов и обязательств пенсионного плана, определяемые посредством методических приемов актуарной математики, всегда сопряжены с неопределенностью осуществления события.

3. Перспективность. Расчеты, осуществляемые в рамках актуарного оценивания, имеют временную удаленность и могут соответствовать любому отдаленному моменту актуарной оценки. Это позволяет предусматривать будущее развитие пенсионного плана, проектировать суммы активов и обязательств пенсионного плана и определять ожидания по исполнению программ пенсионного вознаграждения.

4. Условность. В процессе актуарного оценивания обязательств пенсионного плана и накоплений активов по пенсионной схеме используются не только реальные величины, но и условные значения, логически выработанные из сложившихся предпосылок и предположений. В связи с этим результаты актуарных расчетов зависят от условий и обстоятельств, имеющих силу при наличии и свершении

каких-то событий.

5. Обоснованность. Актуарное оценивание величины активов и обязательств пенсионного плана зависимо от актуарных предположений и допущений, истинность и правильность которых должны подкрепляться убедительными доводами и аргументами.

6. Периодичность. Вычисление ожидаемых значений объема долгосрочных обязательств пенсионного плана и накопленных под эти обязательства активов осуществляется с определенной повторяемостью через равные промежутки времени, охватывающие процесс как внесения взносов, так и выплаты пенсионного вознаграждения.

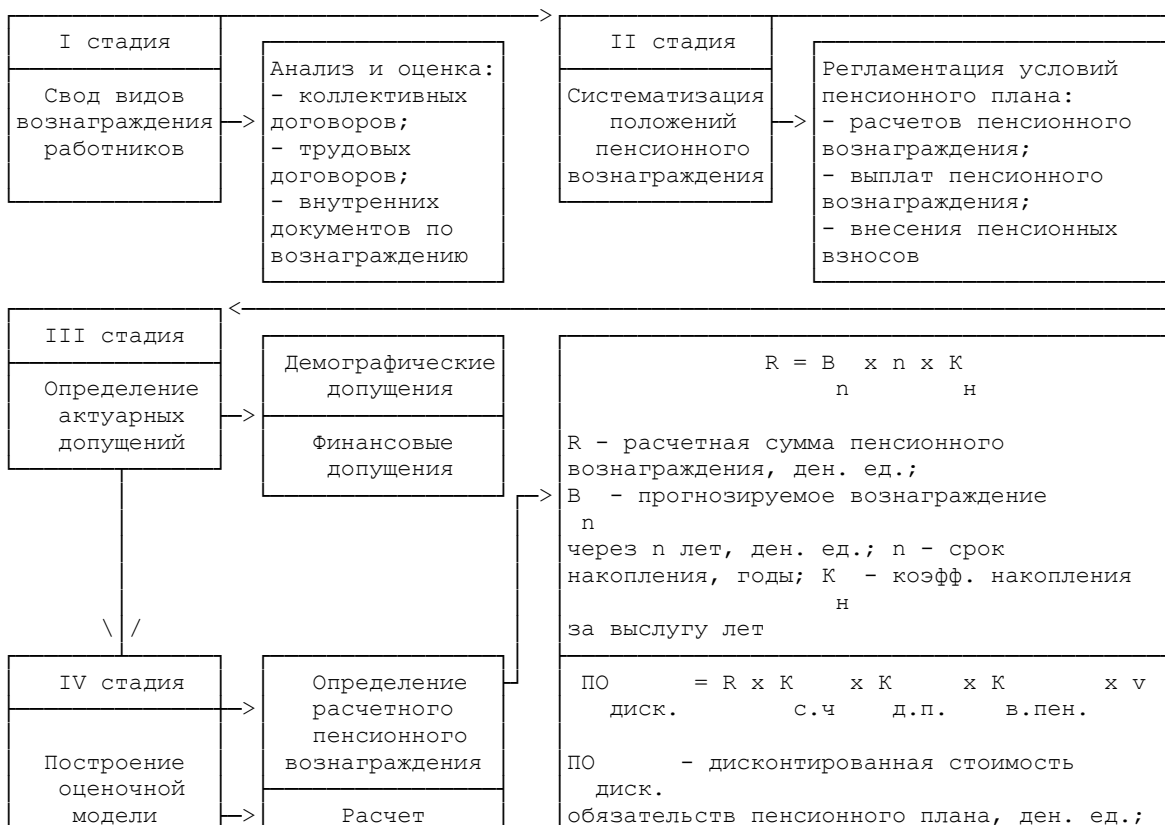
7. Эффективность. Актуарные расчеты величины средств, направляемых на покрытие обязательств пенсионного плана и активов под данные обязательства, являются следствием действенных актуарных процедур, приводящих к результативным итогам.

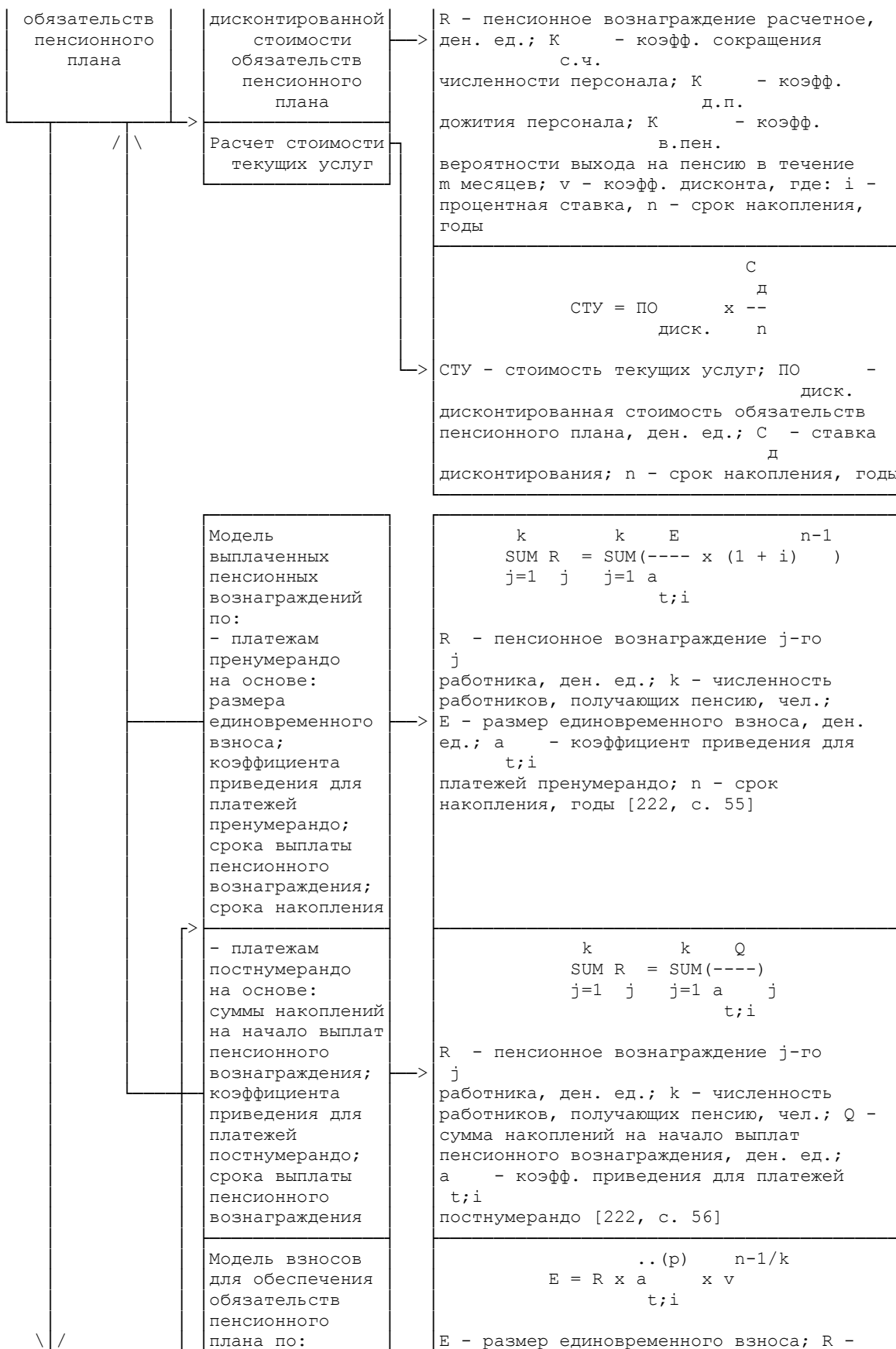
Комплексная реализация указанных принципов актуарного оценивания позволит, по нашему мнению, достичь следующие основные цели стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения по окончании трудовой деятельности:

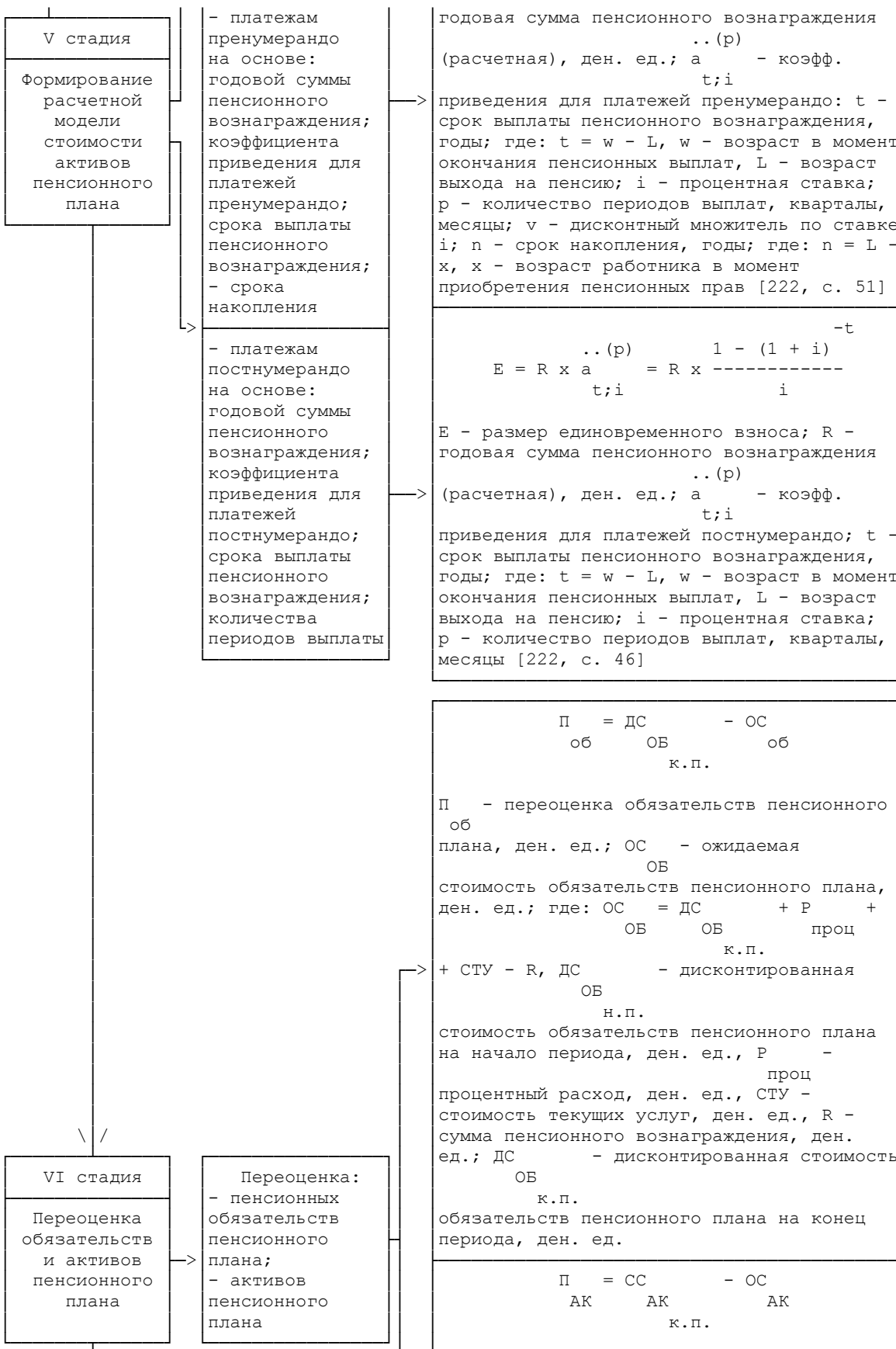
- оценка долгосрочных пенсионных обязательств и активов на финансирование пенсионных планов с учетом стабильности и устойчивости развития пенсионной программы;
- определение временно свободных финансовых ресурсов, возникших в ходе реализации пенсионного плана, и принятие управленческих решений по рациональному их использованию;
- своевременное устранение дефицита денежных средств и обоснованное использование профицита финансовых ресурсов;
- проектирование перспективного состояния обязательств пенсионного плана и финансирование активов, направляемых на покрытие обязательств.

Нам представляется целесообразным рекомендовать для практического применения следующие стадии осуществления актуарных расчетов по пенсионному обеспечению работников в рамках стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения работников. Совокупность последовательных ключевых процессов осуществления актуарных расчетов визуализирована на рис. 2.6.

Концептуальные основы актуарных расчетов в системе стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения работников (авторский подход)







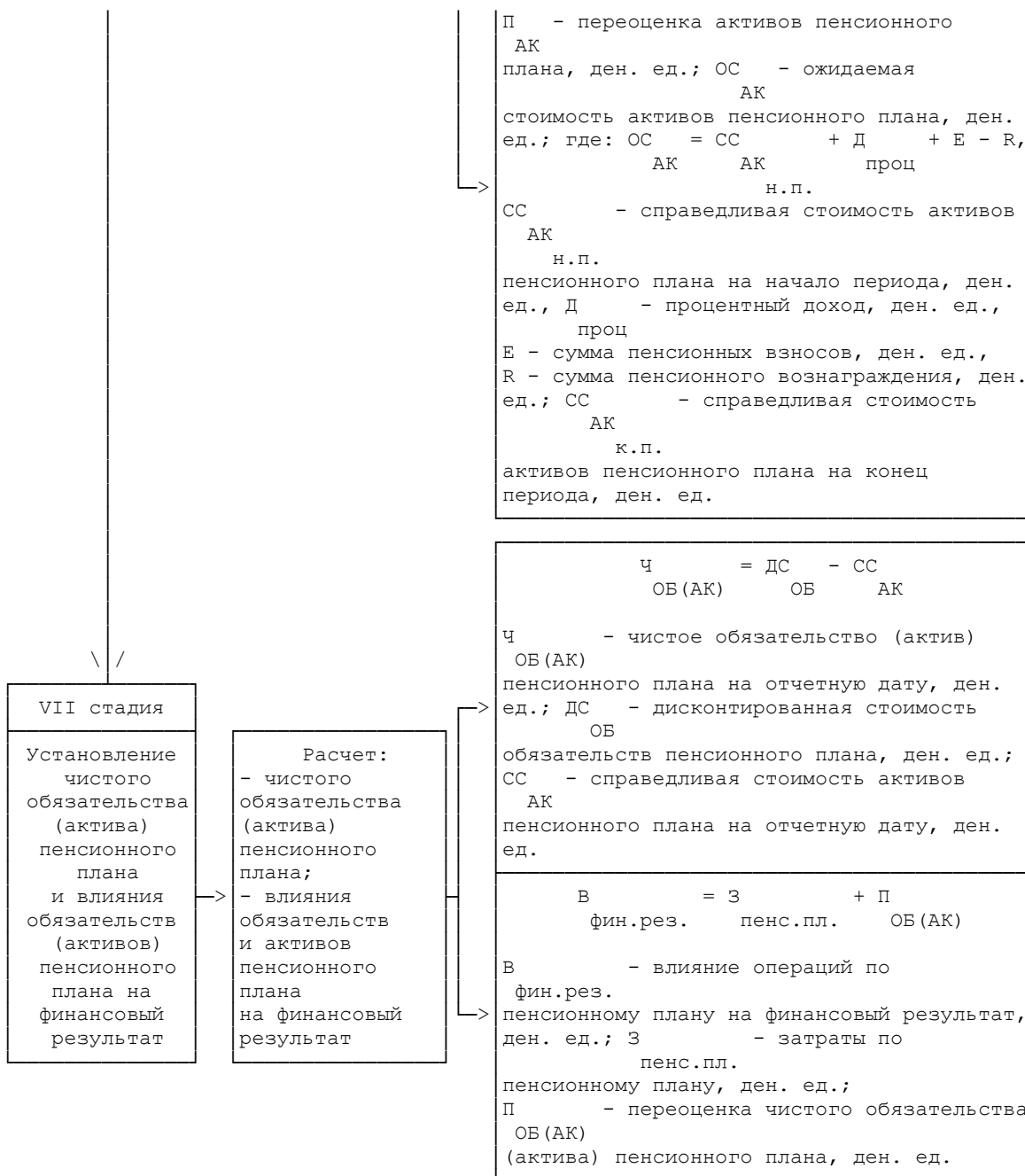


Рис. 2.6

Первая стадия - подготовительная. На данной стадии должен осуществляться свод видов вознаграждений, выплачиваемых персоналу компании. На этом этапе необходимо проанализировать и оценить положения трудовых договоров и иных внутренних документов, регулирующих вознаграждения сотрудников. Особое внимание надлежит уделить условиям возникновения юридических обязательств по выплате вознаграждения, возникающих из условий коллективного или трудового договора между работником и работодателем, и конструктивных традиционных обязательств перед персоналом по вознаграждению, формирующихся исходя из действующей практики компании, задекларированных политической или заявлениями работодателя и вызывающих обоснованные ожидания работников по выплате определенных видов вознаграждения.

На второй стадии - этапе систематизации положений пенсионного вознаграждения - должны группироваться правила и условия определения вознаграждения по окончании трудовой деятельности.



Право на пенсионное обеспечение, в соответствии с пенсионными планами с установленными выплатами, определяется исходя из стажа работы в компании. Во время деятельности сотрудника право на будущее пенсионное обеспечение может быть изменено или утрачено по причинам различного характера: расторжение трудового договора по инициативе работодателя, увольнение по собственному желанию работника, инвалидность или смерть сотрудника. Следовательно, не все работающие в компании получают право на пенсионное обеспечение. Служащие, предполагающие, что приобретут право на пенсию через какое-то время, в настоящее время имеют право на негарантированные вознаграждения. Данные права в момент назначения пенсии трансформируются в гарантированные вознаграждения работников. Положения перехода от негарантированных вознаграждений к гарантированным определяются правилами вестирования (vesting rules) и обычно после перехода пенсионные выплаты являются безусловными при продолжительной занятости. Также на данной стадии важным является установление порядка расчета суммы пенсионного вознаграждения при ее назначении. Наиболее часто применяются два варианта исчисления пенсионного вознаграждения:

- за каждый год работы дается увеличение пенсионных выплат, которые рассчитываются в этом же году. Такого рода схемы распространены в США [238, с. 6];

- в момент выхода на пенсию определяется пенсионное обеспечение исходя из величины трудового вознаграждения сотрудника (как правило, из средней величины заработной платы за какой-то период), стажа участника схемы и коэффициента накопления за количество отработанных лет [222, с. 25].

Актуарные допущения (предположения) параметров, которые определяют "окончательные затраты на обеспечение вознаграждений по окончании трудовой деятельности" [6, п. 76], должны определяться, по нашему суждению, на третьей стадии, поскольку на следующих этапах с учетом актуарных предположений формируются оценочные модели стоимости обязательств и активов пенсионного плана и осуществляется их переоценка. Актуарные допущения подразделяются на демографические - смертность работников, текучесть кадров, досрочный выход на пенсию и т.п. и финансовые - ставка дисконтирования, применяемая при исчислении временной стоимости обязательств и дохода по процентам по активам плана, определяемая на основе "рыночной доходности высококачественных корпоративных облигаций" [6, п. 83]; размер будущей заработной платы, учитывающий инфляцию, выслугу лет, "продвижение по службе и другие соответствующие факторы, как спрос и предложение на рынке занятости" [6, п. 90] и другие параметры. Отметим, что эти допущения являются оценочными, упрощенными и с реальностью в точности не совпадают, тем более что в следующий момент актуарной оценки они могут быть обновлены.

Четвертая стадия актуарных расчетов включает в себя построение оценочной модели обязательств пенсионного плана и расчета нормальных платежей (стоимости текущих услуг) по пенсионным взносам, достаточным для финансирования роста обязательств.

Данная стадия в бухгалтерском управленческом учете, по нашему мнению, может быть подразделена на следующие подстадии.

Во-первых, определение расчетной величины пенсионного вознаграждения сотрудника. Для этой цели согласно IAS 19 "Вознаграждения работникам" предписывается применение "метода прогнозируемой условной единицы, иногда называемого методом накопленного вознаграждения" [6, п. 68] (projected benefit unit-credit method). В соответствии с этим методом определяются пенсионные права сотрудников, т.е. их пенсионные вознаграждения на текущий возраст с учетом периода их работы и коэффициента накопления. Расчетные пенсионные вознаграждения, согласно данному методу, вычисляются не по текущей заработной плате сотрудника, а на основе прогноза трудового вознаграждения работника до окончания его трудовой деятельности, срока накопления и коэффициента накопления за стаж работы (в Российской Федерации применяется следующий способ расчета данного коэффициента: за стаж до 1983 г. - 2% за каждый год работы; с 1983 г.: за первые пять лет - 1,5% за каждый год, за последующие пять лет - по 1,75%, за работу от 10 до 25 лет - по 2% за каждый год, свыше 25 лет - по 1% за год [222, с. 25]).

Во-вторых, расчет приведенной стоимости обязательств пенсионного плана на отчетную дату, как правило, на начало или конец года. Данная величина определяется путем корректирования расчетного пенсионного вознаграждения работников на значения следующих коэффициентов:

- увольнения или сокращения численности персонала, имеющего право на пенсионное обеспечение, вследствие текучести кадров за  $n$  лет, оставшихся до выхода на пенсию. Базой для вычисления данного коэффициента является статистическая информация компании об уровне текучести кадров за несколько лет. Данный коэффициент может определяться по следующей формуле:

$$K_{ув/ск} = (1 - K_T)^n, (1)$$

где  $K_{ув/ск}$  - коэффициент увольнения или сокращения кадров;  $K_T$  - коэффициент текучести кадров (исходя из статистических данных компании);  $n$  - количество лет до окончания трудовой деятельности, годы;

- вероятности дожития персонала до начала приобретения пенсионных прав, определяемого по данным таблицы смертности (mortality table, life table). Согласно данным таблицы дожития коэффициент смертности рассчитывается по формуле [194, с. 36]:

$$K_d = \frac{l_R}{l_x}, \quad (2)$$

где  $K_d$  - коэффициент дожития персонала;  $l_R$  - число людей, доживающих до пенсионного возраста (55 лет для женщин и 60 лет для мужчин), человек;  $l_x$  - число людей возраста на момент исчисления пенсионных прав, человек;

- предположения выхода на пенсию в течение  $m$  месяцев по достижении пенсионного возраста. Значение этого коэффициента определяется как средняя величина исходя из статистических данных по предприятию за предыдущие несколько лет;

- дисконтирования будущих обязательств пенсионного плана. Для этих целей применяется коэффициент дисконта, или дисконтный множитель, который может быть исчислен по формуле [112, с. 321]:

$$v = \frac{1}{(1+i)^n}, \quad (3)$$

где  $v$  - коэффициент дисконта;  $i$  - процентная ставка;  $n$  - срок накопления, годы.

В-третьих, исчисление стоимости текущих услуг работников, т.е. величины обязательств, возникающих за период от момента начальной оценки до момента следующей оценки дисконтированной стоимости обязательств пенсионного плана. Данная величина должна рассчитываться исходя из дисконтированной суммы обязательств пенсионного плана на отчетную дату, ставки дисконтирования и срока накопления пенсионных прав.

На пятой стадии можно формировать расчетную модель суммарной стоимости активов пенсионных планов.

Для покрытия обязательств пенсионного плана компания должна накапливать средства через финансирование (фондирование) пенсионных планов. Исходя из актуарных методов финансирования "пенсионные планы с установленными выплатами могут быть нефондируемыми либо полностью или частично фондируемыми" [6, п. 56]. К фондируемым планам относятся такие схемы, когда сумма стоимости активов плана превышает или равна величине пенсионных обязательств работодателя. Нефондируемыми планами признаются пенсионные схемы, в которых средства, необходимые для выплаты пенсионного вознаграждения, вносятся работодателем незадолго до времени выплаты. Причем пенсионные планы могут быть частично фондируемыми, как правило, это бывает при их организации в отношении сотрудников, уже работающих в организации какое-то время, и такое частичное финансирование сохраняется, пока не ликвидируется начальный актуарный дефицит (разница между обязательствами и активами пенсионного плана).

Независимо от степени фондирования пенсионных планов в рамках стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения работников в целях выработки решений по накоплению и размещению капитала экономического субъекта целесообразно раскрывать данные по активам пенсионного плана. Такого рода информация позволяет отслеживать денежные потоки, направляемые на финансирование пенсионных схем, и способствует повышению рациональности вложений в трудовые ресурсы организации.

Данная стадия установления стоимости активов пенсионного плана, по нашему мнению, может быть подразделена на следующие подстадии:

1) расчет суммы выплаченного пенсионного вознаграждения работникам компании на отчетную дату. Данная величина оказывает влияние как на исчисление ожидаемой (предполагаемой с учетом актуарных допущений) стоимости активов пенсионного плана, так и на расчет ожидаемой стоимости обязательств пенсионного плана на дату оценки. Как показывает практика, пенсионные вознаграждения могут регулярно поступать в конце расчетного периода (платежи постнумерандо) или в начале периода (платежи пренумерандо). Модели расчета платежей пенсионного вознаграждения представлены на рис. 2.6;

2) определение величины взносов для обеспечения пенсионного вознаграждения, осуществляемых единовременными платежами или последовательно. Сумма внесенных пенсионных взносов оказывает непосредственное влияние на ожидаемую стоимость активов пенсионных схем. В пенсионных планах

взносы чаще производят последовательно во времени и постоянно. При этом пенсионные взносы в пенсионный фонд делают в конце каждого отчетного периода (платежи постнумерандо) или в начале периода (платежи пренумерандо), т.е. в виде авансовых взносов. С этой целью следует применять модели расчета данных платежей, указанные на рис. 2.6.

На шестой стадии расчетов должны переоцениваться обязательства и активы пенсионного плана, т.е. выявляться суммы актуарного профицита или дефицита, возникающего в течение отчетного периода вследствие несовпадения актуарных допущений реальности и (или) изменения актуарных предположений при последующей актуарной оценке, как правило, в конце отчетного периода (года). При переоценке обязательств и активов по пенсионному плану учитываются значения как дисконтированной стоимости и ожидаемой стоимости обязательств пенсионного плана, так и справедливой стоимости активов на расчетную дату и величины ожидаемой стоимости активов пенсионного плана. Ожидаемые стоимости обязательств и активов пенсионного плана определяются расчетным путем (формулы указаны на рис. 2.6), а дисконтированная стоимость обязательств и справедливая стоимость активов пенсионного плана оцениваются на отчетную дату исходя из изменений в актуарных допущениях и (или) в действительности произошедших событий.

На седьмой стадии, по нашему мнению, надлежит устанавливать чистые обязательства (активы) по пенсионному плану на отчетную дату и определять влияние операций по пенсионному плану на совокупный финансовый результат компании. При этом чистые обязательства (активы), признаваемые в отчете о финансовом положении экономического субъекта [6, п. 63], рассчитываются как разница между дисконтированной стоимостью обязательств и справедливой стоимостью активов пенсионного плана на отчетную дату. Причем если организация имеет профицит пенсионного плана, созданного в целях накопления средств для выплаты пенсионных вознаграждений работникам, то чистый актив признается в сумме, не превышающей предельную величину активов, рассчитанную на основе ставки дисконтирования. Заметим также, что если произойдет изменение актуарных допущений и (или) инвестиционный доход на активы пенсионного плана окажется ниже ожидаемых значений, то чистое обязательство по пенсионному плану экономического субъекта будет увеличиваться.

Влияние изменения обязательств и активов по пенсионному плану на совокупный финансовый результат определяется как сумма влияния операций по пенсионному плану на чистую прибыль и переоценки пенсионного плана, не учитываемой при расчете чистой прибыли организации, а сразу относимой на компоненты капитала (на прочий совокупный доход). Результаты расчетов показывают уменьшение совокупного финансового результата экономического субъекта.

Таким образом, информационная совокупность, генерируемая посредством реализации предложенных последовательных этапов актуарных расчетов, позволяет обобщать и группировать сведения о стоимости обязательств и активов пенсионного плана на оцениваемую дату. Такого рода систематизация информации возможна в рамках стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения персонала путем формирования управленческих отчетов для целей выработки и принятия долгосрочных решений по обороту капитала, вкладываемого в трудовые ресурсы компании.

Исследуем процесс обоснованных, закономерных и непрерывно совершающихся стадий актуарных расчетов по пенсионному вознаграждению работников на примере нефтедобывающей компании. В рассматриваемой компании реализуется государственная программа пенсионного обеспечения сотрудников в соответствии с действующим законодательством (Федеральный закон от 15 декабря 2001 г. N 166-ФЗ "О государственном пенсионном обеспечении в Российской Федерации" (в ред. от 21 июля 2014 г.), а также на основе положений трудового договора осуществляются схемы пенсионного софинансирования работодателем пенсионных взносов работника в национальный негосударственный пенсионный фонд. Выше отмечалось, что такие программы пенсионного вознаграждения по окончании трудовой деятельности не являются высокоэффективными, поэтому нами предлагается внедрить в практику нефтедобывающей компании пенсионные планы с установленными выплатами как наиболее рациональную и привлекательную схему пенсионного вознаграждения как для работников, так и для работодателя. Произведем актуарные расчеты, выполняемые при реализации данного пенсионного плана, последовательно по выделенным нами стадиям. Групповые актуарные расчеты усредняют результаты, поэтому осуществим вычисления по каждому работнику. В качестве примера продемонстрируем актуарные расчеты по сотрудникам цеха добычи нефти и газа рассматриваемой нефтедобывающей компании.

На первой стадии по результатам оценки документов, характеризующих трудовые отношения между работником и работодателем, необходимо определить перечень видов вознаграждения, учитываемых при расчете пенсионного вознаграждения. В исследуемой компании к таким видам вознаграждения отнесем основное вознаграждение, формируемое как сумма постоянного и переменного вознаграждения персонала, определяемого для управленческого персонала на основе штатных окладов и стимулирующих выплат; для основного производственного персонала - исходя из тарифных ставок с учетом надбавок и

стимулирующего вознаграждения.

На второй стадии надлежит регламентировать тип пенсионного плана, определяющий правила расчета размера пенсии при ее назначении, условия выплаты пенсионного вознаграждения и внесения взносов в пенсионный фонд. Для исследуемой организации предложена схема исчисления пенсионного вознаграждения исходя из прогнозируемой годовой величины основного вознаграждения работников через  $n$ -е количество лет выхода на пенсию, стажа работы сотрудников и коэффициента накопления за выслугу лет. Ввиду того что предлагаемая пенсионная схема только вводится, возраст работников на 31 декабря 2013 г. является возрастом приобретения пенсионных прав, а стаж работы (срок накопления) для целей исчисления пенсий принят равным количеству лет, оставшимся до окончания трудовой деятельности.

Кроме того, экспертно определен ограниченный срок выплаты пенсионного вознаграждения до 75 лет (для мужчин - 15 лет после выхода на пенсию, для женщин - 20 лет), поскольку расходы на реализацию бессрочного плана могут оказаться крайне высокими и низкоэффективными. Также установлено, что пенсионные вознаграждения будут выплачиваться ежемесячно платежами постнумерандо, а пенсионные взносы будут осуществляться в рассрочку равными платежами пренумерандо поквартально в течение 17 лет после приобретения работником пенсионных прав.

На третьей стадии надлежит определить актуарные предположения, применяемые для дальнейших расчетов. Рекомендованные нами демографические и финансовые актуарные допущения, оказывающие влияние на расходы на пенсионные вознаграждения по окончании трудовой деятельности работников на дату приобретения пенсионных прав - 31 декабря 2013 г., представлены в табл. 2.10. Заметим, что на последующие оценочные даты актуарные допущения могут варьироваться.

Таблица 2.10. Актуарные допущения по пенсионному плану с установленными выплатами, принятыми для нефтедобывающей компании на 31 декабря 2013 г. (дата приобретения пенсионных прав)

№ п/п	Показатель	Значение
Демографические допущения		
1	Уровень текучести кадров, коэффициент	0,07
2	Уровень смертности населения Российской Федерации (вероятность дожития), коэффициент	Расчетное значение отдельно по мужчинам и отдельно по женщинам (отношение числа доживших до пенсионного возраста к числу населения возраста приобретения пенсионных прав) <1>
3	Вероятность выхода на пенсию в течение месяца по достижению пенсионного возраста, коэффициент	0,85
Финансовые допущения		
4	Темп роста основного и дополнительного вознаграждения, %	8
5	Ставка дисконтирования <2>, %	9

<1> По данным таблицы смертности населения РФ для 2010 г. (Институт демографии Национального исследовательского университета "Высшая школа экономики" [электронный ресурс]. Режим доступа: [http://www.demoscope.ru/weekly/ssp/rus\\_lt.php?year=52](http://www.demoscope.ru/weekly/ssp/rus_lt.php?year=52)).

<2> Рыночная доходность корпоративных облигаций (интернет-проект Информационного агентства "Финмаркет" [электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.rusbonds.ru/cmncorp.asp>).

На четвертой стадии нами построена оценочная модель обязательств пенсионного плана. С этой целью определяются: расчетная сумма пенсионного вознаграждения сотрудника без коррективов на демографические допущения; дисконтированная величина пенсионных обязательств и стоимость текущих услуг.

Сумма пенсионного вознаграждения отдельного работника без учета демографических предположений исчислена в соответствии с типом пенсионного плана и правил расчета пенсии при ее назначении, а именно исходя из срока стажа работы сотрудника, коэффициента накопления за выслугу лет и прогнозируемого вознаграждения через n-е количество лет выхода на пенсию. Последняя величина нами спрогнозирована по следующей формуле:

$$B_n = OB_{\text{оцен.д}} \times (1 + i)^n, (4)$$

где  $B_n$  - прогнозируемые вознаграждения через n лет, ден. ед.;  $OB_{\text{оцен.д}}$  - основное вознаграждение сотрудника на дату оценки, ден. ед.; n - срок накопления (количество лет до выхода на пенсию), годы.

Результаты расчетов суммы годового пенсионного вознаграждения исходя из прогнозируемых темпов роста основного вознаграждения по каждому сотруднику цеха добычи нефти и газа нефтедобывающей компании без коррективов на демографические актуарные допущения на дату оценки (31 декабря 2013 г.) представлены в табл. 2.11.

Таблица 2.11. Рекомендуемая методика определения расчетной суммы годового пенсионного вознаграждения на основе прогнозируемых темпов роста основного вознаграждения работников цеха добычи нефти и газа нефтедобывающей компании без коррективов на демографические допущения по состоянию на 31 декабря 2013 г. (дата приобретения пенсионных прав)

N п/п	Ф.И.О.	Должность	Разряд	Возраст приобретенная пенсионных прав (лет)	Возраст выхода на пенсию (лет)	Количество лет, оставшихся до выхода на пенсию	Трудовое вознаграждение (годовое), учитываемое при расчете обязательств по пенсионному плану (руб.)	Ожидаемый уровень основного и дополнительно вознаграждения (годового) через n-е количество лет выхода на	Коэффициент накопления	Расчетный размер годового пенсионного вознаграждения без коррективов на демографические актуарные допущения
-------	--------	-----------	--------	---	--------------------------------	--	---	--	------------------------	---

								пенсию (руб.)		(руб.)
1	2	3	4	5	6	7 [(6) - (5)]	8	9	10	11 [(7) x (9) x (10)]
1	Билалов Д.Т.	Начальник цеха	17	53	60	7	594 752,56	1 019 301,37	0,11	784 862,05
2	Демидов Р.М.	Заместитель начальника цеха	15	56	60	4	423 628,55	576 341,97	0,06	138 322,07
3	Абдуллаев М.М.	Заместитель начальника цеха по технологии - руководитель группы ТТДН	15	54	60	6	456 219,42	723 962,88	0,0925	401 799,40
4	Абдуллин М.В.	Заместитель начальника цеха по геологии и разработке нефтяных месторождений	14	50	60	10	406 797,26	878 244,77	0,11	966 069,24
5	Шамрай С.В.	Заместитель начальника цеха по технологии	14	52	60	8	344 215,77	637 119,36	0,11	560 665,04
6	Хлопунов Н.В.	Ведущий технолог	13	55	60	5	286 483,38	420 938,07	0,075	157 851,78
7	Авзалов А.А.	Геолог 1 категории	11	30	60	30	240 030,41	2 415 343,66	0,4925	35 686 702,62
8	Нигматуллин И.И.	Геолог 1 категории	10	31	60	29	219 790,69	2 047 850,30	0,4825	28 654 545,28
9	Арсланов Г.Т.	Геолог 1 категории	10	28	60	32	219 790,69	2 579 701,59	0,5125	42 307 106,14
10	Кирдин Е.Д.	Геолог 2 категории	9	27	60	33	201 132,20	2 549 561,77	0,5225	43 960 818,83

11	Ахметзянов О.В.	Мастер по добыче нефти, газа и конденсата	12	49	60	11	262 290,59	611 566,96	0,1625	1 093 175,94
12	Ахметов Г.Н.	Мастер по добыче нефти, газа и конденсата	12	36	60	24	262 290,59	1 663 232,02	0,4425	17 663 524,02
13	Заляев М.Х.	Мастер по добыче нефти, газа и конденсата	12	39	60	21	262 290,59	1 320 327,20	0,1625	4 505 616,57
и т.д.										
99	Чавкин Р.Н.	Оператор по добыче нефти и газа	6	51	60	9	256 614,33	512 973,23	0,1275	588 636,78
100	Хайрутдинова М.Л.	Оператор пульта управления	5	50	55	5	235 892,51	346 603,49	0,075	129 976,31

На следующих этапах данной стадии актуарных расчетов вычисляются значения дисконтированных обязательств пенсионного плана и стоимости текущих услуг. Для этих целей нами применены формулы, представленные на рис. 2.6, а результаты расчетов продемонстрированы в табл. 2.12, они выражают дисконтированную сумму обязательств пенсионного плана и величину текущих услуг по отдельному работнику по исследуемому подразделению нефтедобывающей компании на дату приобретения пенсионных прав (31 декабря 2013 г.).

Таблица 2.12. Рекомендуемая методика расчета стоимости текущих услуг и дисконтированных обязательств по пенсионному плану перед работниками цеха добычи нефти и газа нефтедобывающей компании по состоянию на 31 декабря 2013 г. (дата приобретения пенсионных прав)

№ п/п	Ф.И.О.	Должность	Количество лет,	Расчетный размер годового	Коэффициент сокраще	Коэффициент дожития	Коэффициент вероятно	Расчетный размер годового	Коэффициент дисконтиро	Дисконтированная сумма	Ставка дисконтирования	Стоимость текущи
-------	--------	-----------	-----------------	---------------------------	---------------------	---------------------	----------------------	---------------------------	------------------------	------------------------	------------------------	------------------

			оставшихся до выхода на пенсию	пенсионного вознаграждения без корректировок на демографические актуарные допущения (руб.)	численности персонала	персонала	стоимости выхода на пенсию в течение месяца по достижении пенсионного возраста	пенсионного вознаграждения с учетом корректировок на демографические актуарные допущения (руб.)	вания	обязательства по пенсионному плану (руб.)		стоимости услуг (руб.)
1	2	3	4	5	6	7	8	9 [(5) x (6) x (7) x (8)]	10	11 [(9) x (10)]	12	13 [(11) x (12) / (4)]
1	Билалов Д.Т.	Начальник цеха	7	784 862,05	0,6017	0,7946	0,85	318 970,36	0,5470	174 487,71	1,09	27 170,23
2	Демидов Р.М.	Заместитель начальника цеха	4	138 322,07	0,7481	0,8684	0,85	76 377,44	0,0174	1330,21	1,09	362,48
3	Абдуллаев М.М.	Заместитель начальника цеха по технологии - руководитель группы ТТДН	6	401 799,40	0,6470	0,8170	0,85	180 519,65	0,5963	107 637,97	1,09	19 554,23
4	Абдуллин М.В.	Заместитель начальника цеха по геологии и	10	966 069,24	0,4840	0,7349	0,85	292 051,89	0,4224	123 365,87	1,09	13 446,88



		разработке нефтяных месторожд ений										
5	Шамрай С.В.	Заместите ль начальника цеха по технологии	8	560 665,04	0,5596	0,7742	0,85	206 449,23	0,5019	103 609,91	1,09	14 116,85
6	Хлопунов Н.В.	Ведущий технолог	5	157 851,78	0,6957	0,8408	0,85	78 483,46	0,6499	51 008,86	1,09	11 119,93
7	Авзалов А.А.	Геолог 1 категории	30	35 686 702,62	0,1134	0,5659	0,85	1 946 027,12	0,0754	146 674,27	1,09	5329,17
8	Нигматул лин И.И.	Геолог 1 категории	29	28 654 545,28	0,1219	0,5706	0,85	1 694 066,66	0,0822	139 175,26	1,09	5231,07
9	Арсланов Г.Т.	Геолог 1 категории	32	42 307 106,14	0,0981	0,5580	0,85	1 967 368,45	0,0634	124 806,66	1,09	4251,23
и т.д.												
99	Чавкин Р.Н.	Оператор по добыче нефти и газа	9	588 636,78	0,5204	0,7547	0,85	196 513,23	0,4604	90 480,15	1,09	10 958,15
100	Хайрутди нова М.Л.	Оператор пульта управлени я	5	129 976,31	0,6957	0,9601	0,85	73 790,77	0,6499	47 958,94	1,09	10 455,05
Итого										9 457 944,57		765 615,77

На пятой стадии необходимо определить стоимость активов пенсионного плана. Для этого нами использованы модели расчета взносов для обеспечения обязательств пенсионного плана и расчета выплаченного пенсионного вознаграждения работникам.

При выборе модели расчета пенсионных взносов нами учтены условия реализации пенсионного плана в нефтедобывающей компании, заданные на стадии регламентации пенсионного вознаграждения, и исходя из правил и требований вводимой схемы пенсионного обеспечения нами применена следующая формула расчета взносов в пенсионный фонд [222, с. 53]:

$$P = R \times \frac{a_{\overline{t}|i}^{(12)}}{a_{\overline{s+k+1}|i}^{(12)}}, \quad (5)$$

где P - сумма периодических взносов в пенсионный фонд, ден. ед.; R - расчетная сумма годового пенсионного вознаграждения, ден. ед.;  $a_{\overline{t}|i}^{(12)}$  - коэффициент приведения пенсионного вознаграждения;  $a_{\overline{s+k+1}|i}^{(12)}$  - коэффициент приведения пенсионных взносов; 12 - количество пенсионных выплат в течение года; 4 - количество пенсионных взносов в течение года; t - срок выплаты пенсионного вознаграждения по окончании трудовой деятельности, годы; i - процентная ставка; v - дисконтный множитель; s - срок внесения пенсионных взносов, годы; k - разница между сроком накопления и выплат пенсии и сроком внесения взносов, годы.

Результаты вычислений сумм годовых пенсионных взносов для обеспечения обязательств по пенсионному плану перед работниками цеха добычи нефти и газа нефтедобывающей компании на начальную дату внесения платежей представлены в табл. 2.13.

Таблица 2.13. Рекомендуемая методика расчета взносов для обеспечения обязательств по пенсионному плану перед работниками цеха добычи нефти и газа нефтедобывающей компании по состоянию на 31 декабря 2013 г. (дата приобретения пенсионных прав)

№ п/п	Ф.И.О.	Должность	Расчетный размер годового пенсионного вознаграждения (с учетом корректировок на актуарные допущения) (руб.)	Срок накопления (лет)	Срок выплаты пенсионного вознаграждения (годы)	Срок внесения пенсионных взносов (годы)	Разница между сроком накопления и выплат пенсии и сроком внесения взносов (годы)	Коэффициент приведения пенсионного вознаграждения (K1)	Коэффициент приведения пенсионных взносов (K2)	Дисконтный множитель	Сумма годового пенсионного взноса (руб.)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
							[(5) + (6) - (7)]				[(4) x (9) / (10) x (11)]

1	Билалов Д.Т.	Начальник цеха	318 970,36	7	15	17	5	8,38802	8,8268	0,14804	44 873,05
2	Демидов Р.М.	Заместитель начальника цеха	76 377,44	4	15	17	2	8,38802	8,8268	0,19172	13 914,89
3	Абдуллаев М.М.	Заместитель начальника цеха по технологии - руководитель группы ТТДН	180 519,65	6	15	17	4	8,38802	8,8268	0,16136	27 681,28
4	Абдуллин М.В.	Заместитель начальника цеха по геологии и разработке нефтяных месторождений	292 051,89	10	15	17	8	8,38802	8,8268	0,11431	31 726,03
5	Шамрай С.В.	Заместитель начальника цеха по технологии	206 449,23	8	15	17	6	8,38802	8,8268	0,13582	26 645,39
6	Хлопунов Н.В.	Ведущий технолог	78 483,46	5	15	17	3	8,38802	8,8268	0,17589	13 117,96
7	Авзалов А.А.	Геолог 1 категории	1 946 027,12	30	15	17	28	8,38802	8,8268	0,0204	37 720,26
8	Нигматуллин И.И.	Геолог 1 категории	1 694 066,66	29	15	17	27	8,38802	8,8268	0,02223	35 791,74
9	Арсланов Г.Т.	Геолог 1 категории	1 967 368,45	32	15	17	30	8,38802	8,8268	0,01717	32 096,56

10	Кирдин Е.Д.	Геолог 2 категории	1 888 919,63	33	15	17	31	8,38802	8,8268	0,01575	28 272,21
и т.д.											
99	Чавкин Р.Н.	Оператор по добыче нефти и газа	196 513,23	9	15	17	7	8,38802	8,8268	0,1246	23 268,80
100	Хайрутдин ова М.Л.	Оператор пульта управления	73 790,77	5	20	17	8	9,49924	8,8268	0,11431	9077,94
Итого											2 412 245,47

Опираясь на базовые положения и условия иницируемого в компании пенсионного плана, нами использована следующая модель расчета выплаченного пенсионного вознаграждения работникам [222, с. 56]:

$$R_m = \frac{Q}{a_{ti}^{(12)}}, \quad (6)$$

где  $R_m$  - расчетная сумма ежемесячного пенсионного вознаграждения, ден. ед;  $a_{ti}^{(12)}$  - коэффициент приведения пенсионного вознаграждения; 12 - количество пенсионных выплат в течение года; t - срок выплаты пенсионного вознаграждения по окончании трудовой деятельности, годы; i - процентная ставка.

Результаты расчетов выплаченного пенсионного вознаграждения после завершения трудовой деятельности работникам цеха добычи нефти и газа нефтедобывающей компании по состоянию на дату начала выплаты пенсий (31 декабря 2017 г.) продемонстрированы в табл. 2.14. На последующие оценочные даты вычисления значений пенсионных взносов и пенсионного вознаграждения производятся также по формулам (5) и (6).

Таблица 2.14. Рекомендуемая методика расчета выплат пенсионного вознаграждения по окончании трудовой деятельности работникам цеха добычи нефти и газа нефтедобывающей компании по состоянию на 31.12.2017 (дата начала выплат пенсий)

№ п/п	Ф.И.О.	Должность	Срок внесения	Сумма годового	Накопления на начало	Коэффициент приведения	Сумма пенсионного	Сумма пенсионного	Выплаченные пенсионные
-------	--------	-----------	---------------	----------------	----------------------	------------------------	-------------------	-------------------	------------------------

			пенсионных взносов, годы	пенсионног о взноса, руб.	срока выплат, руб.	пенсионного вознаграждени я	вознаграждени я при ежемесячных платежах постнумерандо, руб.	вознаграждени я годовая, руб.	вознаграждения по окончании трудовой деятельности, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8 [(6) / (7)]	9 [(8) x 12 мес.]	10
1	Билалов Д.Т.	Начальник цеха	7	44 873,05	314 111,35	8,38802	37 447,62	449 371,39	Не наступил возраст выхода на пенсию
2	Демидов Р.М.	Заместитель начальника цеха	4	13 914,89	55 659,56	8,38802	6635,60	79 627,22	Не наступил возраст выхода на пенсию
и т.д.									
33	Абращенко Д.И.	Оператор по добыче нефти и газа	7	17 797,68	124 583,76	8,38802	14 852,58	178 230,99	Не наступил возраст выхода на пенсию
34	Азмитов Р.Н.	Оператор по добыче нефти и газа	3	4897,68	14 693,04	8,38802	1751,67	21 020,04	21 020,04
35	Валиуллин Г.Л.	Оператор по добыче нефти и газа	9	24 325,69	218 931,21	8,38802	26 100,46	313 205,56	Не наступил возраст выхода на пенсию
36	Маннапова А.Р.	Оператор по добыче нефти и газа	3	3907	11 721	9,49924	1233,89	14 806,66	14 806,66
37	Мингазов Л.Р.	Оператор пульта управления	3	5054,7	15 164,1	8,38802	1807,83	21 693,94	21 693,94
38	Низамова	Оператор	3	3907	11 721	9,49924	1233,89	14 806,66	14 806,66

	А.М.	пульта управления								
39	Артеев А.Н.	Слесарь-ремонтник	10	27 177,69	271 776,9	8,38802	32 400,60	388 807,23	Не наступил возраст выхода на пенсию	
40	Гумеров А.Д.	Оператор по добыче нефти и газа	17	27 572,22	468 727,74	8,38802	55 880,62	670 567,41	Не наступил возраст выхода на пенсию	
и т.д.										
99	Чавкин Р.Н.	Оператор по добыче нефти и газа	9	23 268,8	209 419,2	8,38802	24 966,46	299 597,57	Не наступил возраст выхода на пенсию	
100	Хайрутдинова М.Л.	Оператор пульта управления	5	9077,94	45 389,7	9,49924	4778,25	57 338,95	Не наступил возраст выхода на пенсию	
Итого:									170 110,62	

На шестой и завершающей седьмой стадиях актуарных расчетов обобщена информация, сформированная на предыдущих этапах актуарных расчетов, для переоценки обязательств и активов пенсионного плана, вычисления чистого обязательства (актива) по пенсионному плану и расчета влияния изменения активов и обязательств пенсионного плана на совокупный финансовый результат компании. С этой целью нами проведена переоценка обязательств и активов пенсионного плана в соответствии с формулами, указанными на рис. 2.6. С учетом стоимости обязательств и величины активов пенсионного плана на дату оценки рассчитано значение чистого обязательства (актива) по пенсионному плану. Результаты расчетов продемонстрированы в табл. 2.15, отражающие значения переоценки обязательств и активов пенсионного плана с момента приобретения пенсионных прав (31 декабря 2013 г.) и до момента времени начала выплаты пенсионного вознаграждения (31 декабря 2017 г.) работникам цеха добычи нефти и газа нефтедобывающей компании. В силу превышения темпов роста обязательств над темпами изменения активов пенсионного плана в компании сформировалось чистое обязательство по пенсионному плану на протяжении указанного периода (табл. 2.15), что является характерным для практики пенсионных расчетов. Влияние изменения активов и обязательств пенсионного плана на совокупный финансовый результат нефтедобывающей компании представлено в табл. 2.16.

Таблица 2.15. Рекомендуемая методика переоценки обязательств и активов пенсионного плана и расчета чистого обязательства по пенсионному плану с 31 декабря 2014 г. по 31 декабря 2017 г. (дата начала выплаты пенсионного вознаграждения) по цеху добычи нефти

и газа нефтедобывающей компании

№ п/п	Показатели	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
1	Дисконтированная стоимость обязательств пенсионного плана на начало года, руб.	9 457 944,57	9 526 609,63	9 499 519,11	9 685 368,28
2	Процентный расход, руб.	851 215,01	857 394,87	854 956,72	871 683,15
3	Стоимость текущих услуг (нормальный платеж), руб.	765 615,77	842 687,5	914 505,55	927 773,64
4	Выплаченные вознаграждения (платежи из средств пенсионного плана), руб.	0	0	0	170 110,62
5	Ожидаемая стоимость обязательств пенсионного плана, руб. (п. 1 + п. 2 + п. 3 - п. 4)	11 074 775,35	11 226 692	11 268 981,38	11 314 714,45
6	Дисконтированная стоимость обязательств пенсионного плана на конец года, руб.	9 526 609,63	9 499 519,11	9 685 368,28	9 926 967,06
7	Переоценка обязательств пенсионного плана (актуарная прибыль (-)/убыток (+) по обязательствам пенсионного плана), руб. (п. 6 - п. 5)	-1 548 165,72	-1 727 172,89	-1 583 613,10	-1 387 747,39
8	Справедливая стоимость активов пенсионного плана на начало года, руб.	4 728 972,29	5 296 448,96	5 932 022,83	6 703 185,8
9	Процентный доход, руб.	425 607,51	476 680,41	533 882,06	603 286,72
10	Выплаченные вознаграждения (платежи из средств пенсионного плана), руб.	0	0	0	170 110,62
11	Пенсионные взносы за	2 412 245,47	2 627 458,04	2 863 929,26	3 078 575,02



	период (взносы в пенсионный план), руб.				
12	Ожидаемая стоимость активов пенсионного плана, руб. (п. 8 + п. 9 - п. 10 + п. 11)	7 566 825,27	8 400 587,41	9 329 834,15	10 214 936,92
13	Справедливая стоимость активов пенсионного плана на конец года, руб.	5 296 448,96	5 932 022,83	6 703 185,80	7 574 599,96
14	Переоценка активов пенсионного плана (доход (+)/убыток (-) на активы плана, за исключением сумм, включенных в процентный доход), руб. (п. 13 - п. 12)	-2 270 376,31	-2 468 564,58	-2 626 648,35	-2 640 336,96
15	Переоценка чистого обязательства (актива) пенсионного плана, руб. (п. 7 - п. 14)	722 210,59	741 391,69	1 043 035,25	1 252 589,57
16	Чистое обязательство (актив) пенсионного плана, руб. (п. 6 - п. 13)	4 230 160,67	3 567 496,28	2 982 182,48	2 352 367,10

Таблица 2.16. Рекомендуемая методика определения влияния изменения обязательств и активов пенсионного плана на совокупный финансовый результат нефтедобывающей компании с 31 декабря 2014 г. по 31 декабря 2017 г. (дата начала выплат пенсионного вознаграждения)

N п/п	Показатели	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017
1	Чистое обязательство по пенсионному плану на начало года, руб. (п. 1 табл. 2.15 - п. 8 табл. 2.15)	4 728 972,28	4 230 160,67	3 567 496,28	2 982 182,48
2	Чистый процентный расход, руб. (п. 2 табл. 2.15 - п. 9 табл. 2.15)	425 607,5	380 714,46	321 074,66	268 396,43
3	Стоимость текущих услуг (нормальный платеж), руб.	765 615,77	842 687,5	914 505,55	927 773,64

4	Итого затрат по пенсионному плану (отражаются в составе прибыли и убытка), руб. (п. 2 + п. 3)	1 191 223,27	1 223 401,96	1 235 580,21	1 196 170,07
5	Пенсионные взносы за период (взносы в пенсионный план), руб.	2 412 245,47	2 627 458,04	2 863 929,26	3 078 575,02
6	Переоценка чистого обязательства (отражается в составе прочего совокупного дохода)	722 210,59	741 391,69	1 043 035,25	1 252 589,57
7	Чистое обязательство по пенсионному плану на конец года, руб. (п. 1 + п. 2 + п. 3 - п. 5 + п. 6)	4 230 160,67	3 567 496,28	2 982 182,48	2 352 367,1
8	Итого влияние операций по пенсионному плану на совокупный финансовый результат, руб. (п. 4 + п. 6)	1 913 433,86	1 964 793,65	2 278 615,46	2 448 759,64

В конечном итоге актуарные расчеты по пенсионному плану, как ранее отмечалось, позволяют исходя из полученных сведений спроектировать изменения обязательств и активов пенсионного плана в среднесрочной и долгосрочной перспективе для выработки управленческих решений по накоплению и использованию средств компании на вознаграждения по окончании трудовой деятельности. Для этой цели нами предлагается формирование управленческих отчетов, отражающих прогнозные значения стоимости обязательств и активов пенсионного плана и чистого обязательства (актива) по пенсионному плану, в рамках стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения работников. Рекомендованные управленческие отчеты, составленные по цеху добычи нефти и газа нефтедобывающей компании, представлены в табл. 2.17, 2.18, 2.19. Отметим, что такого рода управленческие отчеты могут быть сформированы как в целом по организации, так и в разрезе отдельных участков, отделов, цехов и т.д. компаний различных видов деятельности.

Таблица 2.17. Предлагаемая форма управленческого отчета по проектируемой текущей стоимости обязательств пенсионного плана с установленными выплатами цеха добычи нефти и газа нефтедобывающей компании

N п/п	Показатели	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
1	Обязательство по пенсионному плану на начало года, руб.	9 457 944,57	9 526 609,63	9 499 519,11	9 685 368,28	9 926 967,06	10 125 784,44	10 422 670,76
2	Стоимость текущих услуг (нормальный платеж), руб.	765 615,77	842 687,50	914 505,55	927 773,64	943 615,23	979 124,51	977 197,77
3	Процентный расход, руб.	851 215,01	857 394,87	854 956,72	871 683,15	893 427,04	911 320,60	938 040,37
4	Выплаты пенсионного вознаграждения (платежи из средств пенсионного плана), руб.	0	0	0	170 110,62	506 906,92	876 803,13	1 449 717,33
5	Переоценка обязательств пенсионного плана (актуарная прибыль (-)/убыток (+) по обязательствам	(1 548 165,72)	(1 727 172,89)	(1 583 613,10)	(1 387 747,39)	(1 131 317,96)	(716 755,67)	(310 790,48)

	пенсионного плана), руб.							
6	Обязательство по пенсионному плану на конец года, руб. (п. 1 + п. 2 + п. 3 - п. 4 - п. 5)	9 526 609,63	9 499 519,11	9 685 368,28	9 926 967,06	10 125 784,45	10 422 670,75	10 577 401,09

Таблица 2.18. Предлагаемая форма управленческого отчета по проектируемой стоимости активов пенсионного плана с установленными выплатами цеха добычи нефти и газа нефтедобывающей компании

№ п/п	Показатели	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
1	Справедливая стоимость активов пенсионного плана на начало года, руб.	4 728 972,29	5 296 448,96	5 932 022,83	6 703 185,8	7 574 599,96	8 559 297,95	9 672 006,69
2	Процентный доход, руб.	425 607,51	476 680,41	533 882,06	603 286,72	681 714,00	770 336,82	870 480,60
3	Пенсионные взносы за период (взносы в пенсионный план), руб.	2 412 245,47	2 627 458,037	2 863 929,26	3 078 575,023	3 295 610,513	3 539 792,91	3 737 743,62
4	Выплаты пенсионного вознаграждения (платежи из средств пенсионного плана), руб.	0	0	0	170 110,62	506 906,92	876 803,13	1 449 717,33
5	Переоценка активов пенсионного плана (доход (+)/убыток (-))	(2 270 376,31)	(2 468 564,58)	(2 626 648,35)	(2 640 336,96)	(2 485 719,60)	(2 320 617,86)	(2 674 906,56)

	на активы плана, за исключением сумм, включенных в процентный доход), руб.							
6	Справедливая стоимость активов пенсионного плана на конец года, руб. (п. 1 + п. 2 + п. 3 - п. 4 - п. 5)	5 296 448,96	5 932 022,84	6 703 185,80	7 574 599,95	8 559 297,95	9 672 006,69	10 155 607,02

Таблица 2.19. Предлагаемая форма управленческого отчета по прогнозируемым значениям чистого обязательства (актива) и переоценки чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами цеха и добычи нефти и газа нефтедобывающей компании

N п/п	Показатели	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2016	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020
1	Обязательство по пенсионному плану, руб.	9 526 609,63	9 499 519,11	9 685 368,28	9 926 967,06	10 125 784,44	10 422 670,76	10 577 401,08
2	Переоценка обязательств пенсионного плана (актуарная прибыль (-)/убыток (+) по обязательствам пенсионного плана), руб.	(1 548 165,72)	(1 727 172,89)	(1 583 613,10)	(1 387 747,39)	(1 131 317,96)	(716 755,67)	(310 790,48)
3	Справедливая стоимость активов пенсионного плана, руб.	5 296 448,96	5 932 022,83	6 703 185,80	7 574 599,96	8 559 297,95	9 672 006,69	10 155 607,02

4	Переоценка активов пенсионного плана (доход (+)/убыток (-) на активы плана, за исключением сумм, включенных в процентный доход), руб.	(2 270 376,31)	(2 468 564,58)	(2 626 648,35)	(2 640 336,96)	(2 485 719,60)	(2 320 617,86)	(2 674 906,56)
5	Переоценка чистого обязательства пенсионного плана, руб. (п. 2 - п. 4)	(722 210,59)	(741 391,69)	(1 043 035,25)	(1 252 589,57)	(1 354 401,64)	(1 603 862,19)	(2 364 116,08)
6	Чистое обязательство (актив) по пенсионному плану, руб. (п. 1 - п. 3)	4 230 160,67	3 567 496,27	2 982 182,48	2 352 367,10	1 566 486,49	750 664,07	421 794,06

В целом методические приемы актуарного учета расходов на пенсионные вознаграждения работников способствуют формированию информационной совокупности, демонстрирующей использование средств компании на реализацию пенсионных планов и, следовательно, мотивацию и стимулирование персонала, а именно величины взносов для финансирования обязательств пенсионных планов с учетом актуарных допущений на заданный период, которые оплачиваются полностью (фондированные обязательства) или частично (нефондированные обязательства), определяющие актуарный дефицит или профицит пенсионного плана и суммы расходов по процентам, возникающие вследствие дисконтирования обязательств в течение периода. Такого рода информация, несмотря на некоторую условную вероятность, удовлетворяет требованиям стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения работников при выработке и принятии решений, во-первых, по выбору видов пенсионных схем вознаграждения сотрудников, во-вторых, по содержанию информации о накоплении и расходовании средств, направляемых на пенсионное обеспечение, и в-третьих, по прогнозированию денежных потоков вследствие реализации пенсионных планов. Апробация рекомендованных методик расчетов свидетельствует о том, что использование информационного множества актуарного учета является необходимым условием современного этапа развития стратегического управленческого учета расходов на вознаграждения. Его специфические методические приемы и способы способствуют построению учетно-аналитического обеспечения управления расходами на суммарные вознаграждения работников, соответствующего требованиям высокоэффективной экономики.

### **Глава 3. МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ ИНФОРМАЦИИ О РАСХОДАХ НА ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКОВ В РАМКАХ ОПЕРАТИВНОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

#### **3.1. Методические схемы бюджетирования расходов на вознаграждения работников в системе оперативного управленческого учета**

Для формирования информации, необходимой для расстановки приоритетов в текущей деятельности компании и предоставления базы для оценки возможностей оптимизации расходов на вознаграждения, особое значение имеет система оперативного управленческого учета. Оперативный управленческий учет расходов на вознаграждения позволяет: генерировать сведения о процессах вознаграждения, методах и процедурах их осуществления, влияющих на последовательные действия распределения и потребления средств на трудовые вознаграждения и стимулирующие выплаты работникам; определять узкие места в системе данных расходов и составляющих ее элементов; воздействовать на эффективность расходования средств на вознаграждения путем согласования целей и достигнутых результатов; удовлетворять потребностям как менеджмента компании, так и ее сотрудников посредством применения объективных, обоснованных и прозрачных методов управления расходами на вознаграждения; вырабатывать оперативные управленческие решения для регулирования и координации негативных тенденций в изменении расходов на вознаграждения и определение направлений достижения текущих целей и задач.

Под оперативным управленческим учетом расходов на вознаграждения работников нами понимается интегрированный процесс определения, наблюдения, оценки, интерпретации, предоставления и получения информационного множества о состоянии и варьировании расходов на трудовые вознаграждения и вознаграждения инвестиционного и финансового характера в целях обеспечения максимально результативного достижения задач краткосрочного характера (до года).

В сложившихся условиях конкурентной среды функционирования хозяйствующих субъектов актуальность и значение приобретает одна из составных частей оперативного управленческого учета - бюджетирование расходов на вознаграждения работников. Экономически эффективное функционирование организации возможно лишь тогда, когда заданы напряженные, но реальные к исполнению параметры потребления средств на вознаграждения сотрудников, и именно бюджетирование представляет собой процесс определения такого рода параметров, планирования движения финансовых ресурсов, направляемых на вознаграждения работников, оптимизации их уровня на будущей краткосрочный период времени (не более года). Тем самым бюджетирование создает систему координат для бизнеса в целом и для расходования средств на вознаграждения в частности, способствует повышению финансовой обоснованности принимаемых управленческих решений и служит основой оперативного управленческого контроля и анализа расходов на вознаграждения.

В настоящее время бюджетирование расходов на вознаграждения активно внедряется на российских предприятиях. При этом преследуются цели совершенствования методов управленческого

контроля и координации направлений использования средств на вознаграждения и регулирования форм и систем удержания и мотивирования работников. Однако необходимо помнить, что бюджетирование расходов на вознаграждения, как и технология управления данными расходами, должна обеспечивать полное участие всех подразделений организации в процедуре становления бюджетов. По этой причине в рамках управленческой бухгалтерии нами рекомендуется разработка бюджетов расходов на вознаграждения работников в разрезе производственных бизнес-единиц.

Под производственной бизнес-единицей нами понимается структурное активное подразделение компании с замкнутым циклом производства, отвечающее за изготовление готовой продукции точно в срок по минимально возможным ценам, где все ресурсы используются только для создания потребительской ценности. В зависимости от типа организационной структуры она может быть частично экономически обособленной, ответственной за возложенные на нее функции создания продукта. При этом функциональные действия вне производства продуктовых групп переносятся на обслуживающие и управленческие бизнес-единицы. Возможный вариант процесса создания экономического продукта в рамках производственной бизнес-единицы обувного производства представлен нами в Приложении 9.

Производственные бизнес-единицы можно выделять во всех формах структурирования организации: функциональной; функциональной с продуктовыми группами; матричной; организации с маркетинговыми подразделениями; организации с системой подразделений и центральным аппаратом; организации с системой подразделений и децентрализованным аппаратом; конгломерате. Выбор типа организации зависит от степени динамики и дифференциации продукта и рынка в сочетании с уровнем функционального динамизма и синергии. Производственные бизнес-единицы должны обладать собственной культурой производства, иметь организационную структуру, располагать возможностью влияния на политику компании в части отбора квалифицированного персонала, оказывать частичное воздействие на корпоративную систему мотивации и материального стимулирования работников. В этой связи построение оптимальной системы монетарных и контаминационных (смешанных) форм вознаграждения в системе бухгалтерского управленческого учета, а следовательно, и проектирование данных расходов в разрезе производственных бизнес-единиц приобретают особую значимость для компании.

При бюджетировании расходов на вознаграждения в разрезе производственных бизнес-единиц надлежит учитывать не только темпы изменений численности работников, трудоемкости операций (изделий, работ), расценок и тарифных ставок (как предусматривается методом прямого счета или тарифным методом бюджетирования), но и нормативы соотношения прироста или роста средней суммы основного (базового) вознаграждения одного работника на один процент, соответственно, прироста или роста производительности труда одного работника. При этом производительность труда работника производственной бизнес-единицы нами предлагается рассчитывать исходя из показателя валовой монетарной добавленной стоимости (Throughput, T). Данный показатель является одним из трех основных индикаторных значений метода ТА (Throughput Accounting), разработанного на основе теории ограничений (Theory of Constraints, ТОС) израильским физиком Элияху Голдраттом в 80-е гг. XX в. [269] и примененного в рамках управленческого учета как самим Э. Голдраттом, так и известными учеными Е. Норрином, Д. Смитом, Т. Маккеем [277], а чуть позже Т. Горбеттом [263].

Достоинством данного показателя является то, что он может быть определен как по отдельной производственной бизнес-единице, так и в целом по компании. Это связано с тем, что он рассчитывается как разность между выручкой от продаж (Sales Revenues, SR) и совокупными переменными затратами (Variable Costs, VC) или прямыми материальными затратами продукта [189, с. 139], что в рамках бухгалтерского управленческого учета можно установить. Кроме того, валовая монетарная добавленная стоимость дает представление о вкладе коллектива в процесс генерирования денежных средств по продукту, так как исключается прошлый труд. Конечно, такие показатели, как добавленная стоимость или чистая добавленная стоимость, более полно и точно отражают реальный вклад коллектива в производство продукта, но только по компании в целом, так как по производственным бизнес-единицам их расчет усложнен и не всегда возможен. В первую очередь, вследствие затруднительности распределения по видам продуктов расходов на вознаграждения, относящихся к накладным и коммерческим затратам. Поэтому трудоемкость определения данных показателей превышает целесообразность их использования в рамках производственной бизнес-единицы.

В этой связи определение производительности труда работника по производственной бизнес-единице или по компании в целом целесообразно осуществлять исходя из показателя валовой монетарной добавленной стоимости ввиду его информативности и нетрудоемкости в расчетах. При применении данного показателя основное (базовое) вознаграждение не подразделяется на прямые и косвенные расходы, как в традиционных системах управленческого учета, а с учетом теории ограничения включается в состав постоянных затрат и рассматривается как расходы периода. То есть с учетом того, что в течение определенного временного периода производственная бизнес-единица и компания не



реагируют, как правило, на изменения вознаграждений работников, занятых на производстве, на их рост или снижение, данные расходы могут быть признаны постоянными в составе операционных расходов. Отметим, что при этом локальные задачи и решения должны согласовываться с интересами функционирования всей компании, и в этом случае валовая монетарная добавленная стоимость именно тот показатель, который позволяет определять эффективность деятельности как на уровне линейного менеджера, так и топ-менеджера компании.

При бюджетировании расходов на вознаграждения в разрезе производственных бизнес-единиц возникает необходимость в корректировании планируемых значений расходов на вознаграждения посредством учреждения норматива соотношения прироста средней суммы основного вознаграждения работника на один процент прироста производительности труда работника, исчисленный через показатель валовой монетарной добавленной стоимости. При этом вносить поправки следует лишь в расходы на переменную часть вознаграждения работников в части стимулирующих выплат, носящих систематический характер. Изменять постоянную часть вознаграждения работников без их ведома со стороны работодателя является неправомерным.

При применении данной поправки стимулирующие выплаты как элемент переменной части вознаграждения будут выступать в качестве инструмента устранения диспропорций между изменением средней величины основного вознаграждения и производительности труда работника. Вместе с тем при использовании данного норматива необходимо следить за тем, чтобы не происходило неоправданного замедления темпов роста повышения средней суммы базового вознаграждения работника по сравнению с ростом производительности труда работника. Кроме того, если нет соответствия между результатами деятельности и размером вознаграждения, то соотношение вознаграждения за отработанное время и производительности труда становится бесполезным. При этом неважно, опережается ли прирост производительности труда приростом суммы основного вознаграждения или прирост основного вознаграждения отстает от увеличения производительности труда. И в том, и в другом случае у персонала производственной бизнес-единицы подрывается заинтересованность в повышении количества и качества труда, так как уровень вознаграждения не зависит от его трудовых усилий.

Для соблюдения учрежденного соотношения между производительностью труда работника и средней величиной базового вознаграждения работника нами предлагается в системе оперативного управленческого учета применять следующую практику. Когда рост средней суммы вознаграждения за отработанное время в производственной бизнес-единице опережает рост производительности труда, исчисленной с использованием показателя валовой монетарной добавленной стоимости, часть запланированной величины расходов на вознаграждения на стимулирующие выплаты, носящие систематический характер, резервировать в рамках данной производственной бизнес-единицы и использовать ее в следующие периоды (когда темпы роста производительности труда работника опережают темпы роста средней величины основного вознаграждения) на стимулирование дальнейшего роста продуктивности труда через выплаты переменной части монетарных форм вознаграждения.

С этой целью при расчете плановой суммы расходов на вознаграждения работников производственной бизнес-единицы следует осуществлять расчеты обособленно по постоянным и переменным видам монетарных вознаграждений и отдельно по группам категорий работников, ответственных за свою деятельность: основных производственных рабочих, вспомогательных рабочих, инженерно-технических работников, административно-управленческого персонала.

Заметим, что в экономической литературе акцент делается преимущественно на основном производственном персонале. Причем в данном контексте специалисты дискутируют о том, что относить к прямым расходам на вознаграждения основных производственных рабочих и о способах их исчисления. Одни авторы к данным расходам относят сдельную заработную плату основных производственных рабочих (И.А. Аврова [10, с. 130 - 131], А.П. Дугельный, В.Ф. Комаров [73, с. 27], О.Н. Лихачева [122, с. 130], В.Ф. Палий, Р. Вандер Вил [211, с. 143], И.Г. Шевченко [229, с. 109], А.Д. Шеремет [231, с. 109], К.В. Щиборщ [233, с. 379]), другие экономисты включают в прямые расходы на вознаграждения сдельную и повременную заработную плату основных производственных рабочих (В.В. Бочаров [30, с. 297], М.А. Вахрушина [42, с. 342], Н.Д. Врублевский [46, с. 261], Н.П. Кондраков, М.А. Иванова [106, с. 254], С.А. Котляров [110, с. 41 - 42], В.Е. Хруцкий, Т.В. Сизова, В.В. Гамаюнов [219, с. 91]).

Анализ логической структуры рассуждений указанных авторов позволяет нам к прямым расходам на вознаграждения относить как сдельную, так и повременную заработную плату основных производственных рабочих. В современных условиях в связи с достижениями научно-технического прогресса, вносящими изменения в технологию и организацию производства, ширится применение повременной формы вознаграждения труда. Это объясняется тем, что углубляется разделение труда и специализация, растут требования к квалификации персонала, производственный процесс строго регламентируется, не всегда существует возможность увеличения выпуска продукции, и не всегда это является необходимостью, особенно в тех случаях, если увеличение выпуска продукции может привести к

ухудшению ее качества или компания решает задачу экономии материальных ресурсов. Поэтому в настоящее время все большее число предприятий переходит на повременную форму вознаграждения и ее системы, что одновременно позволяет уменьшать издержки контроля качества продукции, формировать у работников чувство причастности к интересам всей организации (фирменный патриотизм), повышать сплоченность трудового коллектива, так как экономические интересы одних работников реже противостоят интересам других, и тем самым снижать текучесть кадров.

При исследовании методических процедур бюджетирования расходов на вознаграждения основных производственных рабочих в специальной литературе рекомендуют применять один из двух вариантов. Первый вариант основывается на использовании количества человеко-часов и стоимости одного человеко-часа (И.А. Аврова [10, с. 130 - 131], О.М. Горелик, Л.А. Парамонова, Э.Ш. Низамова [61, с. 85], О.Н. Лихачева [122, с. 130], И.Г. Шевченко [229, с. 109], В.Е. Хруцкий, Т.В. Сизова, В.В. Гамаюнов [219, с. 91]). Второй вариант базируется на применении количества нормо-часов и стоимости одного нормо-часа (М.А. Вахрушина [42, с. 342], А.П. Дугельный, В.Ф. Комаров [73, с. 27], Н.П. Кондраков, М.А. Иванова [106, с. 254], В.Ф. Палий [149, с. 143], Г.И. Пашигорева, О.С. Савченко [154, с. 74], А.Д. Шеремет [231, с. 109], К.В. Щиборщ [233, с. 57, 377]). В данном контексте следует уточнить, что, как правило, использование значений "количество человеко-часов" и "стоимость одного человеко-часа" происходит при применении повременной формы вознаграждения, а показателей "количество нормо-часов" и "стоимость одного нормо-часа" - при сдельной форме вознаграждения труда.

Следовательно, при применении первой группы показателей расчет бюджетных значений расходов на постоянную часть основного (базового) вознаграждения основных производственных рабочих производственной бизнес-единицы может осуществляться по следующей формуле:

$$PB_{\text{осн.нпр.р.аб.т.т.т.ч.ч.}} = \sum_{i=1}^n (C_i \times I_{C_i}) \times (t_{\text{р.аб.}} \times I_{t_{\text{р.аб.}}}) \times (P_i \times I_{P_i}), \quad (7)$$

где  $PB_{\text{осн.нпр.р.аб.т.т.т.ч.ч.}}$  - расходы на постоянную часть базового вознаграждения основных производственных рабочих, ден. ед.;  $C_i$  - численность основных производственных рабочих определенного профессионально-квалификационного состава, чел.;  $t_{\text{р.аб.}}$  - рабочее время одного  $i$ -го основного производственного рабочего, ч;  $P_i$  - стоимость часа работ одного  $i$ -го основного производственного рабочего (1 чел.-ч), ден. ед.;  $n$  - количество профессионально-квалификационных групп основных производственных рабочих;  $I_{C_i}$  - индекс изменения численности основных производственных рабочих определенного профессионально-квалификационного состава в планируемом периоде по сравнению с базисным периодом;  $I_{t_{\text{р.аб.}}}$  - индекс изменения рабочего времени одного  $i$ -го основного производственного рабочего в планируемом периоде по сравнению с базисным периодом;  $I_{P_i}$  - индекс изменения стоимости часа работ одного  $i$ -го основного производственного рабочего (1 чел.-ч) в планируемом периоде по сравнению с базисным периодом.

При использовании показателей количества нормо-часов и стоимости одного нормо-часа исчисление бюджетных значений расходов на постоянную часть основного (базового) вознаграждения основных производственных рабочих производственной бизнес-единицы рекомендуется осуществлять по формуле:

$$PB_{\text{осн.нпр.р.аб.т.т.т.ч.ч.}} = \sum_{i=1}^m (B_i \times I_{B_i}) \times (P_i \times I_{P_i}), \quad (8)$$

где  $PB_{\text{осн.нпр.р.аб.т.т.т.ч.ч.}}$  - расходы на постоянную часть вознаграждения основных производственных рабочих, ден. ед.;  $B_i$  - объем операций, изделий, работ в нормо-часах;  $P_i$  - стоимость одного  $i$ -го нормо-часа, ден. ед.;  $m$  - количество операций, изделий, работ;  $I_{B_i}$  - индекс изменения объема операций, изделий, работ в нормо-часах в планируемом периоде по сравнению с базисным периодом;  $I_{P_i}$  - индекс изменения стоимости одного  $i$ -го нормо-часа в планируемом периоде по сравнению с базисным периодом.

При формировании бюджетов расходов на вознаграждения вспомогательных рабочих следует учитывать, что объем вспомогательных операций и работ разнообразен, и поэтому расходы на

постоянную часть основного вознаграждения могут быть рассчитаны исходя из трудоемкости обслуживания производства (если вспомогательные операции и работы подлежат нормированию) либо исходя из тарифных ставок (при невозможности расчета норм выполнения отдельных видов вспомогательных операций, работ).

В первом случае расходы на постоянную часть основного вознаграждения вспомогательных рабочих нами предлагается определять по формуле:

$$PB_{\text{всп. раб. постоянн. ч.}} = \sum_{i=1}^m (B_i \times I_B) \times (P_i \times I_P), \quad (9)$$

где  $PB_{\text{всп. раб. постоянн. ч.}}$  - расходы на постоянную часть основного вознаграждения вспомогательных рабочих, ден. ед.;  $B_i$  - объем операций, работ в нормо-часах;  $P_i$  - стоимость одного  $i$ -го нормо-часа, ден. ед.;  $m$  - количество операций, работ;  $I_B$  - индекс изменения объема операций, изделий, работ в нормо-часах в планируемом периоде по сравнению с базисным периодом;  $I_P$  - индекс изменения стоимости одного  $i$ -го нормо-часа в планируемом периоде по сравнению с базисным периодом.

Если на вспомогательные операции, работы не установлены нормы, то расходы на постоянную часть основного (базового) вознаграждения вспомогательных рабочих нами рекомендуется рассчитывать по формуле:

$$PB_{\text{всп. раб. постоянн. ч.}} = \sum_{i=1}^n (Ч_i \times I_{Ч_i}) \times (t_{\text{всп. раб.}} \times I_t) \times (ТС_i \times I_{ТС_i}), \quad (10)$$

где  $PB_{\text{всп. раб. постоянн. ч.}}$  - расходы на постоянную часть вознаграждения основных производственных рабочих, ден. ед.;  $Ч_i$  - численность вспомогательных рабочих определенной профессии и разряда, чел.;  $t_{\text{всп. раб.}}$  - рабочее время одного  $i$ -го вспомогательного рабочего, час;  $ТС_i$  - тарифная ставка часа работ одного  $i$ -го вспомогательного рабочего, ден. ед.;  $n$  - количество групп профессий вспомогательных рабочих;  $I_{Ч_i}$  - индекс изменения численности вспомогательных рабочих определенной профессии и разряда в планируемом периоде по сравнению с базисным периодом;  $I_t$  - индекс изменения рабочего времени одного  $i$ -го вспомогательного рабочего в планируемом периоде по сравнению с базисным периодом;  $I_{ТС_i}$  - индекс изменения тарифной ставки часа работ одного  $i$ -го вспомогательного рабочего в планируемом периоде по сравнению с базисным периодом.

При бюджетировании расходов на постоянную часть основного вознаграждения административно-управленческого персонала и инженерно-технических работников за основу целесообразно принимать штатный оклад специалиста. При этом расходы на постоянную часть базового вознаграждения административно-управленческого персонала и ИТР возможно рассчитать по формуле:

$$PB_{\text{АУЦ, ИТР}} = \sum_{i=1}^n \left( (Ч_i \times I_{Ч_i}) \times \left( \frac{ДО_i \times I_{ДО_i}}{d_M} \right) \times D_i \right), \quad (11)$$

где  $PB_{\text{АУЦ, ИТР}}$  - расходы на постоянную часть основного вознаграждения административно-управленческого персонала и инженерно-технических работников, ден. ед.;  $Ч_i$  - численность административно-управленческого персонала и инженерно-технических работников определенной должности, чел.;  $ДО_i$  - должностной оклад одного  $i$ -го административно-управленческого работника, инженерно-технического работника, ден. ед.;  $n$  - количество групп должностей административно-управленческого персонала, инженерно-технических работников;  $d_M$  - среднее число рабочих дней в месяце, дни;  $D_i$  - количество отработанных дней за год одним  $i$ -м административно-управленческим работником, инженерно-техническим работником, дни;  $I_{Ч_i}$  - индекс изменения численности административно-управленческого персонала, инженерно-технических

работников определенной должности в планируемом периоде по сравнению с базисным периодом;  $I_{dq}$  - индекс изменения должностного оклада административно-управленческого персонала, инженерно-технических работников определенной должности в планируемом периоде по сравнению с базисным периодом.

Бюджетирование расходов на переменную часть основного (базового) вознаграждения работников производственной бизнес-единицы нами предлагается осуществлять дискретно по видам расходов на стимулирующие и компенсационные выплаты. В этой связи целесообразно выделять:

- расходы на стимулирующие выплаты, при планировании которых необходимо учитывать соотношение темпов изменения средней величины основного (базового) вознаграждения работника и производительности труда работника, исчисленной через показатель валовой монетарной добавленной стоимости;

- расходы на стимулирующие выплаты, носящие единовременный характер, зависящие от производственной программы на планируемый период;

- расходы на компенсационные выплаты, планируемые от уровня базисного периода.

Ранее нами отмечалось, что к расходам на стимулирующие виды вознаграждения надлежит включать расходы на выплаты, связанные с производственными результатами деятельности работников, носящие как систематический, так и единовременный характер.

Данные расходы можно выразить следующей формулой:

$$PB_{ст.выпл.} = PB_{ст.выпл.одн.} + PB_{ст.выпл.сист.}, \quad (12)$$

где  $PB_{ст.выпл.}$  - расходы на вознаграждения в части стимулирующих выплат всего персонала производственной бизнес-единицы, ден. ед.;  $PB_{ст.выпл.одн.}$  - расходы на вознаграждения в части стимулирующих выплат, носящие единовременный характер, всего персонала производственной бизнес-единицы, ден. ед.;  $PB_{ст.выпл.сист.}$  - расходы на вознаграждения в части стимулирующих выплат, носящих систематический характер, всего персонала производственной бизнес-единицы, ден. ед.

Стимулирующие выплаты, имеющие систематический характер, призваны заинтересовывать работников производственной бизнес-единицы в достижении определенных производственных целей, в том числе и в опережении изменения производительности труда над изменением средней величины основного (базового) вознаграждения сотрудника. Из этого явствует, что только расходы на стимулирующие выплаты, носящие систематический характер, подлежат корректированию на коэффициент соотношения темпов изменения средней суммы основного вознаграждения работника и производительности труда работника. В этой связи бюджетирование данных расходов в рамках управленческой бухгалтерии нами рекомендуется осуществлять по формуле:

$$PB_{ст.выпл.сист.} = \sum_{i=1}^n PB_{пост.ч.,i} \times K_{р-го}, \quad (13)$$

где  $PB_{ст.выпл.сист.}$  - имеют то же значение, что и в формуле (12);  $PB_{пост.ч.,i}$  - расходы на постоянную часть основного вознаграждения  $i$ -го работника производственной бизнес-единицы, ден. ед.;  $K_{р-го}$  -  $p$ -й коэффициент начисления  $g$ -го вида стимулирующих выплат, носящих систематический характер, связанных с производственными результатами деятельности  $i$ -го работника, скорректированные вследствие изменения норматива соотношения коэффициентов прироста средней величины основного вознаграждения работника и производительности труда работника в целом по производственной бизнес-единице.

При расчете последнего множителя коэффициенты изменения средней суммы основного вознаграждения работника и производительности труда работника целесообразно исчислять согласно формулам (14) и (15).

$$K_{\text{ИЗМ.ОБ}} = \frac{\sum_{i=1}^n \text{ОБ}_{i_{\text{пл}}}}{\sum_{i=1}^n \text{ССЧ}_{i_{\text{пл}}}} : \frac{\sum_{i=1}^n \text{ОБ}_{i_{\text{баз}}}}{\sum_{i=1}^n \text{ССЧ}_{i_{\text{баз}}}}, \quad (14)$$

где  $K_{\text{ИЗМ.ОБ}}$  - коэффициент изменения средней величины основного (базового) вознаграждения одного работника производственной бизнес-единицы;  $\text{ОБ}_{i_{\text{пл}}}$ ,  $\text{ОБ}_{i_{\text{баз}}}$  - основная (базовая) сумма вознаграждения  $i$ -го работника производственной бизнес-единицы за планируемый и базисный периоды соответственно, ден. ед.;  $\text{ССЧ}_{i_{\text{пл}}}$ ,  $\text{ССЧ}_{i_{\text{баз}}}$  - среднесписочная численность работников планируемого и базисного периодов соответственно, чел.

$$K_{\text{ИЗМ.ПР}} = \frac{\text{ВМДС}_{\text{пл}}}{\sum_{i=1}^n \text{ССЧ}_{i_{\text{пл}}}} : \frac{\text{ВМДС}_{\text{баз}}}{\sum_{i=1}^n \text{ССЧ}_{i_{\text{баз}}}}, \quad (15)$$

где  $K_{\text{ИЗМ.ПР}}$  - коэффициент изменения производительности труда одного работника производственной бизнес-единицы;  $\text{ВМДС}_{\text{пл}}$ ,  $\text{ВМДС}_{\text{баз}}$  - валовая монетарная добавленная стоимость производственной бизнес-единицы за планируемый и базисный период соответственно, ден. ед.;  $\text{ССЧ}_{i_{\text{пл}}}$ ,  $\text{ССЧ}_{i_{\text{баз}}}$  - имеют те же значения, что и в формуле (14).

Расходы на компенсационные виды вознаграждения работникам являются обязательными для компании, так как данные выплаты установлены государством. В этой связи оптимальным вариантом бюджетирования расходов на компенсационные выплаты в системе оперативного управленческого учета является их планирование от уровня базисного периода. Для этих целей может быть применена формула:

$$PB_{\text{КОМП.}} = \sum_{i=1}^n \left( \frac{PB_{\text{КОМП.}j_{\text{баз}}}}{Y_{j_{\text{баз}}}} \times Y_{i_{\text{пл}}} \right), \quad (16)$$

где  $PB_{\text{КОМП.}}$  - расходы на вознаграждения в части компенсационных выплат всего персонала производственной бизнес-единицы, ден. ед.;  $PB_{\text{КОМП.}j_{\text{баз}}}$  - расходы на выплаты  $j$ -го вида компенсационного вознаграждения в базисном периоде, ден. ед.;  $Y_{j_{\text{баз}}}$  - численность работников, которым начислен  $j$ -й вид компенсационных выплат в базисном периоде, чел.;  $Y_{i_{\text{пл}}}$  - численность работников, которым планируется начисление  $j$ -го вида компенсационных выплат, чел.

В совокупности плановые расходы на вознаграждения работников производственной бизнес-единицы будут исчисляться как сумма значений по следующей формуле:

$$PB_{\text{ПБ/Е}} = PB_{\text{ПОСТ.}} + PB_{\text{КОМП.}} + PB_{\text{СТИМ.}} + СВ, \quad (17)$$

где  $PB_{\text{ПБ/Е}}$  - расходы на основное (базовое) вознаграждение всего персонала производственной бизнес-единицы, ден. ед.;  $PB_{\text{ПОСТ.}}$  - расходы на постоянную часть основного вознаграждения всего персонала производственной бизнес-единицы, ден. ед.;  $PB_{\text{КОМП.}}$  - расходы на компенсационные виды вознаграждения всего персонала производственной бизнес-единицы, ден. ед.;  $PB_{\text{СТИМ.}}$  - расходы на стимулирующие виды вознаграждения всего персонала производственной бизнес-единицы, ден. ед.;  $СВ$  - страховые взносы, начисляемые с выплат работникам производственной бизнес-единицы, согласно законодательству, ден. ед.

При этом расходы на постоянную часть основного вознаграждения всего персонала производственной бизнес-единицы должны определяться следующим образом:

$$PB_{\text{ИБ}} = PB_{\text{осн}} + PB_{\text{всп}} + PB_{\text{АМЦ, ИТР}}, \quad (18)$$

где  $PB_{\text{ББ/В}}^{\text{постоянн}}$  - расходы на постоянную часть основного вознаграждения всего персонала производственной бизнес-единицы, ден. ед.;  
 $PB_{\text{осн.персонал}}^{\text{постоянн}}$  - расходы на постоянную часть основного (базового) вознаграждения основных производственных рабочих повременщиков и сдельщиков (сумма значений формул (7) и (8), ден. ед.;  $PB_{\text{вспомогат.персонал}}^{\text{постоянн}}$  - расходы на постоянную часть основного вознаграждения вспомогательных рабочих (сумма значений формул (9) и (10)), ден. ед.;  $PB_{\text{АУЦИИТ}}^{\text{постоянн}}$  - расходы на постоянную часть основного вознаграждения административно-управленческого персонала и инженерно-технических работников согласно занимаемым должностям, ден. ед.

Исследуем возможности применения рекомендуемого метода бюджетирования в рамках оперативного управленческого учета расходов на вознаграждения работников на примере обувной компании. Заметим, что рассматривается традиционная схема, при которой тариф страховых взносов составляет 30%. При применении единого тарифа страховые взносы не оказывают влияния на коэффициенты изменения средней величины основного вознаграждения работника. Вследствие этого суммы страховых взносов в расчеты не включаются. Но если компания занимается многопрофильным бизнесом и ввиду этого тарифы страховых взносов дифференцированы, то при исчислении указанных показателей нами рекомендуется суммы страховых взносов включать.

По результатам расчетов расходов на вознаграждения персонала производственной бизнес-единицы обувной компании за (n - 1)-й квартал фактические значения расходов на основное (базовое) вознаграждение работников составляют 3 296 283 руб. В том числе: расходы на постоянную (фиксированную) часть основного вознаграждения персонала - 1 383 814 руб.; расходы на вознаграждения в части компенсационных выплат всего персонала - 57 328 руб.; расходы на вознаграждения в части стимулирующих выплат всего персонала - 1 855 141 руб. (табл. 3.1). Валовая монетарная добавленная стоимость, генерированная в (n - 1)-м квартале производственной бизнес-единицей, оценена нами в размере 25 324 882 руб. (табл. 3.2).

Таблица 3.1. Рекомендуемая методика расчета фактических расходов на вознаграждения работников производственной бизнес-единицы обувной компании для целей определения ключевых показателей в системе бюджетирования за (n - 1)-й квартал 20\_ г.

N п/п	Ф.И.О.	Должность/профессия	Грейд	Должностной оклад/тарифная ставка, руб.	Основное время выполнения производственного задания/управленческих функций	Расходы на постоянную (фиксированную) часть основного вознаграждения, руб.	Расходы на компенсационные вознаграждения, руб.		Коэффициент начисления стимулирующих видов вознаграждения	Расходы на стимулирующие вознаграждения, руб.	Всего расходы на основное (базовое) вознаграждение, руб.
							носящие систематический характер	носящие единовременный характер			

					й, час/дн.		расх оды на выпл аты за нере зульт атив ную рабо ту	расхо ды на выпла ты, требу ющие допол нитель ных издер жек труда	расхо ды на выпла ты за резул ьтатив ную работ у	итог о расх оды на комп енса цион ное возн агра жден ие	за выпо лнен ие план а	за ненор миров анный раб. день/с меняе мость модел ей	за выпол нение особо важны х задан ий	за обуче ние учени ков	нося щие систе матич еский харак тер	носящ ие едино времен ный характ ер	итого расхо ды на стиму лируе ющее возна гражде ние		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	
Управленческий персонал																			
1	Сархеев Р.А.	начальник производственной б/ед	9	120 00	21	120 00	-	-	-	-	1.0	0.3	0.2	0	15 600	2400	18 000	30 000	
2	Баева А.И.	начальник участка N 1	8	100 00	21	100 00	-	-	-	-	1.0	0.3	0.2	0.25	13 00	4500	17 500	27 500	
и т.д.																			
Итого по управленческому персоналу						48 667									63 267		82 167		
Основной производственный персонал															18 900				
Участок N 1 (по разрубку и обработке деталей низа)																			
6	Гатау	выруб	4	35.81	48	1719	-	144	-	144	1.0	0.3	-	-	2235	-	2235	4097	



	Ллина Т.А.	щик деталей																
7	Полякова А.А.	вырубщик деталей	4	35.81	167	5980	-	718	-	718	1.0	0.3	-	-	7774	-	7774	14 472
и т.д.																		
Итого по участку N 1						77 870				8555					114 521	2361	116 883	203 308
Участок N 2 (по раскрою деталей верха)																		
20	Баева О.И.	раскройщик материалов	3	33.055	159	5256	-	631	-	631	1.0	0.3	-	-	6832	-	6832	12 719
21	Бакина О.И.	раскройщик материалов	4	35.81	157	5622	859	225	-	1084	1.0	0.3	-	-	7309	-	7309	14 015
и т.д.																		
Итого по участку N 2						281 115				14 427					319 022	6578	325 600	621 141
Участок N 3 (по обработке и пошиву заготовок)																		
65	Латыпова А.А.	затяжчик обуви	3	33.055	153	5057	-	221	-	221	1.0	0.3	-	-	6575	-	6575	11 853
66	Агафонов С.Ю.	затяжчик обуви	4	35.81	167	5980	-	239	-	239	1.0	0.3	-	-	7774	-	7774	13 994

и т.д.																		
Итого по участку N 3					180 796				8839						229 041	4723	233 764	423 399
Участок N 4 (по сборке готовой обуви)																		
91	Афанасьева Н.С.	сборщик обуви	2	27.546	64	1763	-	81	108	189	1.0	0.3	-	-	2292	-	2292	4244
92	Аглюмова Л.В.	сборщик обуви	3	33.055	167	5521	-	221	137	358	1.0	0.3	-	-	7177	-	7177	13 056
и т.д.																		
Итого по участку N 4					762 735				25 507						1 030 686	21 252	1 051 938	1 840 180
Итого по основному производственному персоналу					1 302 515				57 328						1 693 270	34 915	1 728 185	3 088 029
Вспомогательный персонал																		
119	Денисов И.А.	грузчик	2	27.546	118	3238	-	-	-	-	1.0	0.3	-	-	4210	-	4210	7448
120	Сафин Х.М.	транспортер-упаковщик с прессованием отходов	3	33.055	96	3173	-	-	-	-	1.0	0.3	0.05	-	4125	159	4284	7457
12	Леух	слесарь	6	44.074	167	7360	-	-	-	-	1.0	0.3	0.15	-	9568	1104	10	180 33



5	B82B069B	11	1990	21 890	250,69	1,69	148,19	34,62	7,57	7,58	38,71	1,28	490,32	5393,6	16 496,5
6	B83B070B	11	1449	15 939	234,45	1,60	148,19	50,83	9,93	7,19	37,13	1,21	490,53	5395,8	10 543,2
7	B85B328-1	1	1390	1390	168,91	1,25	148,19	29,33	5,59	5,60	28,57	0,94	388,37	388,4	1001,6
8	B85B329-1	14	1390	19 460	213,07	1,49	148,19	32,74	6,67	6,67	34,07	1,12	444,01	6216,2	13 243,8
9	B85B329-2	12	1390	16 680	277,61	1,84	148,19	37,73	8,24	8,25	42,10	1,39	525,35	6304,2	10 375,9
10	B85B330-1	25	1390	34 750	201,43	1,42	148,19	47,37	8,83	6,39	33,02	1,08	447,73	11 193,2	23 556,9
11	B85B335-1	5	1250	6250	269,23	0,86	145,18	33,33	5,36	3,88	20,05	0,65	478,55	2392,8	3857,2
и т.д.															
107	м93А809В-2	2	1750	3500	711,03	2,94	60,08	58,80	18,22	13,19	68,13	2,22	934,59	1869,17	1630,83
108	м94А400-2	200	1320	264 000	238,32	1,00	117,42	28,31	6,19	4,48	23,15	0,75	419,62	83 924,19	180 076
109	м94А418-2	441	1350	595 350	272,99	0,86	120,56	35,83	5,31	3,84	19,85	0,65	459,89	202 811,7	392 538
Итого				35 850 172	30 353,3	149,66	12 301,2	3522,6	783,14	671,82	3447,3	113,1	51 342,2	10 525 290	25 324 882

Согласно предложенному методу спроектируем расходы на основное вознаграждение работников производственной бизнес-единицы обувной компании за n-й квартал. Для расчета плановой величины расходов на постоянную часть основного вознаграждения воспользуемся предложенными формулами (7) - (11). На основе должностных окладов и тарифных ставок персонала, а также количества запланированного рабочего времени на n-й квартал установим величины данных расходов по грейдам работников (в грейд - группу по вознаграждениям - может входить как одна, так и несколько должностей или профессий с одинаковым уровнем постоянных выплат). Исходя из уровня предыдущего периода рассчитаем плановые значения расходов на вознаграждения в части компенсационных выплат всего персонала данной производственной бизнес-единицы, а расходы на вознаграждения в части стимулирующих выплат персонала определим исходя из максимальных значений данных видов выплат, зафиксированных в трудовом договоре сотрудников. Результаты расчетов совокупного основного (базового) вознаграждения персонала производственной бизнес-единицы обувной компании представлены в табл. 3.3. Валовая монетарная добавленная стоимость за n-й квартал, как отмечалось выше, определена как разность выручки от продаж и прямых материальных затрат (табл. 3.4).

Таблица 3.3. Рекомендуемая методика расчета  
 плановых расходов на вознаграждения работников  
 производственной бизнес-единицы  
 обувной компании за n-й квартал 20\_ г.

N п/п	Должность / профессия	Грейд	Численность, чел	Оклад / тарифная ставка	Основное время выполнения основной производственной задачи / управленческих функций, час/дн.	Расходы на постоянную (фиксированную) часть вознаграждения, руб.	Расходы на компенсационные вознаграждения, руб.								Коэффициент начисления стимулирующих видов вознаграждения				Расходы на стимулирующие вознаграждения, руб.			Всего расходы на основное (базовое) вознаграждение, руб.
							расходы на выплаты за нерезультативную работу		расходы на выплаты, требующие дополнительных издержек труда		расходы на выплаты за результативную работу		итого расходы на компенсационное вознаграждение		носящие систематический характер		носящие единовременный характер		носящие систематический характер	носящие единовременный характер	итого расходы на стимулирующее вознаграждение	
							(n-1)-й квартал	n-й квартал	(n-1)-й квартал	n-й квартал	(n-1)-й квартал	n-й квартал	(n-1)-й квартал	n-й квартал	за выполнение плана	за ненормированный раб. день / сменяемость моделей	за выполнение особо важных заданий	за обучение учеников				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
Управленческий персонал																						
1	начальник производственной б/ед	9	1	12 000	21	12 000	-	-	-	-	-	-	-	-	1,0	0,3	0,3	-	15 600	3600	19 200	31 200
2	нач. участ	8	4	10 000	21	40 000	-	-	-	-	-	-	-	-	1,0	0,3	0,3	0,5	52 000	32 000	84 000	124 000



и т.д.																						
11	-/-	7	4	52.34	167	34 961	0	0	1036	1036	548	548	1584	1584	1,0	0,3	0,2	0,15	50 076	13 482	63 558	100 103
Итого по участку N 3						187 227	2397	0	4527	4600	1169	1033	8092	5632	x	x	x	x	268 173	47 035	315 208	508 067
Участок N 4 (по сборке готовой обуви)																						
12	сборщик обуви	2	2	27.55	167	9200	0	0	0	0	108	108	108	108	1,0	0,3	0,2	-	13 178	2027	15 205	24 514
и т.д.																						
13	-/-	7	13	52.34	167	113 623	3221	0	1049	1049	0	0	4270	1049	1,0	0,3	0,2	0,15	162 747	43 817	206 564	321 235
Итого по участку N 4						820 211	4984	0	18 687	18 004	2803	2214	26 475	20 218	x	x	x	x	1 174 817	199 520	1 374 337	2 214 766
Итого по основному производственному персоналу						1 387 873	12 309	0	40 622	39 527	4397	3740	57 328	43 267	x	x	x	x	1 987 901	398 178	2 386 078	3 817 218
Вспомогательный персонал																						
14	грузчик	2	1	27.55	167	4600	0	0	0	0	0	0	0	0	1,0	0,3	0,15	-	6589	760	7349	11 949
15	транспортовщик	3	1	33.06	167	5520	0	0	0	0	0	0	0	0	1,0	0,3	0,15	0,1	7907	1521	9427	14 947
16	слесарь-ремонтник	6	2	44.07	167	14 721	0	0	0	0	0	0	0	0	1,0	0,3	0,25	0,2	21 085	7299	28 384	43 104
Итого по вспомогательному персоналу						39 881	0	0	0	0	0	0	0	0	x	x	x	x	56 594	10 796	67 390	107 271
Итого по производственной бизнес-единице						1 479 755	12 309	0	40 622	39 527	4397	3740	57 328	43 267	x	x	x	x	2 112 095	444 573	2 556 668	4 079 690

Таблица 3.4. Рекомендуемая методика расчета плановой валовой монетарной добавленной стоимости производственной

бизнес-единицы обувной компании за n-й квартал 20\_ г.

N п/п	Модель	Количество проданной продукции, пар	Цена 1 пары, руб.	Объем продаж, руб.	Материальные затраты на 1 пару, руб.									Материальные затраты на весь объем продаж, руб.	Валовая монетарная добавленная стоимость, руб.
					Заготовка (нат. кожа, нат. мех, траспира, ворсин)	Фурнитура	Подошва	Детали низа	Полубрикетные собственные производства	Вспомогательные материалы	Упаковочный материал	Прочие материалы	Итого материальные затраты		
1	2	3	4	5 [(3) x (4)]	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15 [(3) x (14)]	16 [(5) - (15)]
1	B81B066B	599	2750	1 647 250	559,25	1,65	145,98	37,78	5,44	2,84	34,32	1,72	788,98	472 600,48	1 174 649,52
2	B81B067B	360	2150	774 000	1756,32	2,84	149,68	71,38	16,78	4,90	61,70	2,98	2066,58	743 967,86	30 032,14
3	B81B152H	40	3250	130 000	1276,37	3,38	124,75	66,86	11,17	5,82	70,41	3,54	1562,30	62 492,04	67 507,96
4	B82B069B	815	1990	1 621 850	550,26	1,54	146,24	35,97	5,08	2,65	32,00	1,61	775,34	631 900,14	989 949,86
5	B83B070B	730	1449	1 057 770	744,00	1,65	146,91	37,80	5,44	2,84	34,31	1,72	974,67	711 511,09	346 258,91
6	B85B328-1	100	1390	139 000	655,53	0,64	150,56	86,50	3,80	1,11	13,97	0,67	912,77	91 277,36	47 722,64
7	B85B329-1	151	1390	209 890	865,46	0,78	150,28	102,64	4,62	1,35	16,97	0,82	1142,91	172 579,42	37 310,58
8	B85B329-2	158	1390	219 620	1074,57	0,91	150,53	117,92	5,39	1,57	19,82	0,96	1371,68	216 726,10	2893,90
9	B85B330-	254	1390	353 060	780,76	0,73	150,51	96,81	4,32	1,26	15,89	0,77	1051,04	266 964,41	86 095,59



	1															
10	B85B335-1	226	1250	282 500	715,02	0,62	143,46	84,19	3,68	1,07	13,54	0,65	962,25	217 467,92	65 032,08	
11	B85B347-2	100	1250	125 000	209,28	0,70	93,34	23,07	2,30	1,20	14,49	0,73	345,10	34 509,82	90 490,18	
и т.д.																
13 2	м94а699-2	450	1320	594 000	408,93	1,20	98,06	33,99	3,96	2,06	24,94	1,25	574,38	258 473,19	335 526,81	
13 3	мЧ-11	330	590	194 700	162,00	0,23	0,00	4,79	1,33	0,39	4,89	0,24	173,87	57 376,15	137 323,85	
13 4	мЧ-8	238	590	140 420	157,39	0,23	0,00	4,79	1,33	0,39	4,89	0,24	169,25	40 282,04	100 137,96	
13 5	мЧ-9	274	590	161 660	144,90	0,20	0,00	4,29	1,19	0,35	4,39	0,21	155,53	42 614,92	119 045,08	
Итого				56 567 320	100 705,8	214,1	14 710,9	8472,0	859,6	368,9	4512,1	224,2	130 067,6	29 138 061,1	27 429 258,9	

В результате проведенных расчетов можно проследить, что в плановом n-м квартале по сравнению с предыдущим (n - 1)-м кварталом соотношение темпов изменения средней величины основного вознаграждения и производительности труда работника превышает единицу (1,1427). Это свидетельствует о том, что уже на стадии планирования предполагается, что в n-м квартале расходы на основное вознаграждение работников производственной бизнес-единицы будут использоваться неэффективно. Данная тенденция должна быть изменена, поскольку темпы прироста производительности труда работника должны быть выше или равны темпам прироста средней величины основного вознаграждения работника. В связи с этим необходимо внести коррективы в величину расходов на стимулирующие виды вознаграждения персонала, носящие систематический характер. Это связано с тем, что компания не имеет права снижать компенсационные выплаты работникам, так как они устанавливаются Трудовым кодексом РФ, а также изменять оплату по тарифным ставкам и должностным окладам в одностороннем порядке без согласования с работником. Стимулирующие выплаты, их размер и сроки выплат, как правило, предусматриваются в положении о вознаграждениях компании и в трудовом договоре между работодателем и работником. В этой связи нами рекомендуется в данных документах указывать, что если темпы изменения основного вознаграждения будут превышать темпы изменения производительности труда одного работника, то тогда стимулирующие выплаты будут снижаться либо не будут выплачиваться.

Следовательно, необходимо определить максимальное значение коэффициентов начисления стимулирующих выплат, носящих систематический характер, скорректированных вследствие изменения норматива соотношения темпов прироста средней величины базовой суммы вознаграждения и производительности труда одного работника в целом по производственной бизнес-единице.

В рассматриваемой обувной компании применяют два набора коэффициентов начисления стимулирующих выплат, носящих систематический характер:

- 1) за выполнение плана - в интервале от 0 до 1,0;
- 2) за сменяемость моделей (для основного производственного персонала и вспомогательного персонала) и за ненормированный рабочий день (для административно-управленческого персонала и инженерно-технических работников) - в интервале от 0 до 0,3.

Для расчета значений корректируемых коэффициентов начисления стимулирующих выплат, имеющих систематический характер, зададим два числовых вектора с 11 координатами каждый. Координаты первого из них означают темпы изменения средней величины основного (базового) вознаграждения работника, координаты второго означают темпы изменения производительности труда работника. При этом координаты изменяются последовательно от 1,0 до 2,0 с шагом 0,1. Будем исходить из того, что величина основного вознаграждения, приходящегося на одного работника, и значение производительности труда работника в планируемом периоде могут оставаться на том же уровне (значение коэффициентов - 1,0) либо увеличиваться как минимум в 2 раза (значение коэффициентов - 2,0). С помощью этих векторов построим матрицу  $M_1$  (табл. 3.5).

Таблица 3.5. Матрица соотношений темпов изменения средней величины основного вознаграждения и производительности труда одного работника ( $M_1$ )

Значения		Коэффициент изменения средней величины основного вознаграждения работника										
		1,0	1,1	1,2	1,3	1,4	1,5	1,6	1,7	1,8	1,9	2,0
Коэффициент изменения производительности труда работника	1,0	1,0	1,10	10,20	1,30	1,40	1,50	1,60	1,70	1,80	1,90	2,00
	1,1	0,91	1,00	1,09	1,18	1,27	1,36	1,45	1,55	1,64	1,73	1,82
	1,2	0,83	0,92	1,00	1,08	1,17	1,25	1,33	1,42	1,50	1,58	1,67
	1,3	0,77	0,85	0,92	1,00	1,08	1,15	1,23	1,31	1,38	1,46	1,54
	1,4	0,71	0,79	0,86	0,93	1,00	1,07	1,14	1,21	1,29	1,36	1,43
	1,5	0,67	0,73	0,80	0,87	0,93	1,00	1,07	1,13	1,20	1,27	1,33
	1,6	0,63	0,69	0,75	0,81	0,88	0,94	1,00	1,06	1,13	1,19	1,25
	1,7	0,59	0,65	0,71	0,76	0,82	0,88	0,94	1,00	1,06	1,12	1,18
	1,8	0,56	0,61	0,67	0,72	0,78	0,83	0,89	0,94	1,00	1,06	1,11
	1,9	0,53	0,58	0,63	0,68	0,74	0,79	0,84	0,89	0,95	1,00	1,05

2,0	0,50	0,55	0,60	0,65	0,70	0,75	0,80	0,85	0,90	0,95	1,00
-----	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------

Координаты первого вектора запишем в первой строке  $M_1$ , а второго - в первом столбце. Элементы  $(m_{ij})$  матрицы  $M_1$  заполним по следующему правилу:  $m_{ij} = m_{oj} / m_{ic}$  ( $i, j \geq 1$ ). Элементы главной диагонали будут равны единице. Элементы, расположенные выше главной диагонали, будут больше 1,0, а ниже - меньше 1,0. Элементы, меньшие или равные 1,0, подходят для наших последующих рассуждений, так как только при таком соотношении темпы изменения производительности труда работника будут равны или превышать темпы изменения средней величины основного вознаграждения работника. Поэтому матрицу  $M_1$  преобразуем к матрице  $M_2$  (табл. 3.6). Элементы матрицы  $M_2$ , расположенные ниже главной диагонали, остаются неизменными. Те же, что расположены выше главной диагонали, заменяются на 1,0.

Таблица 3.6. Преобразованная матрица соотношений темпов изменения средней величины основного вознаграждения и производительности труда работника ( $M_2$ )

Значения		Коэффициенты изменения средней величины основного вознаграждения работника											
		1,0	1,1	1,2	1,3	1,4	1,5	1,6	1,7	1,8	1,9	2,0	
Коэффициенты изменения производительности труда работника	1,0	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
	1,1	0,91	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
	1,2	0,83	0,92	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
	1,3	0,77	0,85	0,92	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
	1,4	0,71	0,79	0,86	0,93	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
	1,5	0,67	0,73	0,80	0,87	0,93	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
	1,6	0,63	0,69	0,75	0,81	0,88	0,94	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
	1,7	0,59	0,65	0,71	0,76	0,82	0,88	0,94	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
	1,8	0,56	0,61	0,67	0,72	0,78	0,83	0,89	0,94	1,00	1,00	1,00	1,00
	1,9	0,53	0,58	0,63	0,68	0,74	0,79	0,84	0,89	0,95	1,00	1,00	1,00
2,0	0,50	0,55	0,60	0,65	0,70	0,75	0,80	0,85	0,90	0,95	1,00	1,00	

Элементы матрицы  $M_2$  используем далее для вычисления плановой суммы расходов на основное вознаграждение персонала, в том числе расходов на стимулирующие выплаты, имеющие систематический характер, с учетом корректируемых коэффициентов.

С этой целью обратимся к формулам (11) и (16), которые целесообразно объединить и записать в развернутом виде:

$$PB_{\text{раб.осн. поощр. бон.}} = PB_{\text{пост.ч.}} + PB_{\text{стим.е.е.д.л. поощр. бон.}} + PB_{\text{стим.е.е.д.л. поощр. бон.}} + CB, \quad (19)$$

где  $PB_{\text{раб.осн. поощр. бон.}}$ ,  $PB_{\text{пост.ч.}}$ ,  $PB_{\text{комп.выпл.}}$ ,  $CB$  - имеют то же значение, что и в формуле (17);  $PB_{\text{стим.е.е.д.л. поощр. бон.}}$ ,  $PB_{\text{стим.е.е.д.л. поощр. бон.}}$  - имеют то же значение, что и в формуле (12).

Согласно формуле (19) три первых слагаемых в правой части являются известными; суммы страховых взносов, как ранее нами отмечалось, в силу незначительности их влияния не учитываются; а последнее слагаемое вычисляется как линейная комбинация расходов на постоянную часть вознаграждения каждого работника и корректируемых коэффициентов начисления стимулирующих выплат, носящих систематический характер, которые следует определить. Возможно несколько облегчить задачу, поскольку расходы на постоянную часть основного вознаграждения являются одинаковой величиной для определенного грейда работников. В общем случае эти скорректированные коэффициенты представляют собой два  $n$ -мерных вектора, где  $n$  - число грейдов работников. Для каждого грейда работников по вознаграждениям необходимо рассчитать отдельные корректируемые коэффициенты, образующие набор элементов  $n$ -мерного вектора. Их можно обозначить:

$$K_x = (K_{x_1} \dots K_{x_n}), \quad (20)$$

$$K_y = (K_{y_1} \dots K_{y_n}). \quad (21)$$

где  $K_x$  - первый набор корректируемых коэффициентов начисления стимулирующих видов вознаграждения, носящих систематический характер;  $K_y$  - второй набор корректируемых коэффициентов начисления стимулирующих видов вознаграждения, носящих систематический характер.

При этом известно, что все элементы вектора  $K_x$  находятся в интервале  $0 \leq K_x \leq 1$ , а элементы вектора  $K_y$  находятся в интервале  $0 \leq K_y \leq 0,3$ , где  $i$  - номер координаты вектора  $n$ -мерного вектора;  $i = 1 \dots n$ . Значения нуля эти корректируемые коэффициенты могут достигать только в случае, когда:

$$A = PB_{\text{пб/е}} - (PB_{\text{пост.ч.}} + PB_{\text{комп.выпл.}} + PB_{\text{стим.един.}}) = 0, \quad (22)$$

где  $A$  - расходы на вознаграждения в части стимулирующих выплат, носящие систематический характер (переменная величина (функционал));  $PB_{\text{пб/е}}$ ,  $PB_{\text{пост.ч.}}$ ,  $PB_{\text{комп.выпл.}}$  имеют те же значения, что и в формуле (17);  $PB_{\text{стим.един.}}$  имеет то же значение, что и в формуле (12).

Отметим, что в специальной литературе [126, с. 173; 221, с. 99 - 101] для определения минимума или максимума функционала при дополнительных ограничениях типа неравенств на искомые переменные рекомендуется применение метода линейного программирования.

Однако в данном случае данный метод в классическом виде неприменим, так как требуется найти минимум модуля функционала -  $|A|$ . Это связано с тем, что если находить минимум функционала, то результат может прийти к  $-\infty$ . Если определять максимум разности (функционала

А), то результат может составить  $+\infty$ . Кроме того, достаточно определить некоторый (возможно, не оптимальный) набор коэффициентов  $K_x$  и  $K_y$ , удовлетворяющий заданным условиям. Поэтому используем способ обобщения задач из области линейного программирования. С этой целью требуется решить систему:

$$\begin{cases} L(K_x, K_y) = (K_{x_1} + K_{y_1})a_1 + \dots + (K_{x_n} + K_{y_n})a_n - A = 0 \\ 0 \leq K_x \leq 1, 0 \leq K_y \leq 0,3, i = 1 \dots n \end{cases}, (23)$$

где  $L(K_x, K_y)$  - разность линейной комбинации расходов на постоянную часть основного вознаграждения по грейдам работников и корректируемых коэффициентов начисления стимулирующих видов выплат, носящих систематический характер, и функционала  $A$ ;  $a_n$  - плановые расходы на постоянную часть основного вознаграждения  $n$ -го грейда работников производственной бизнес-единицы.

В результате формируется гиперплоскость в пространстве  $2n$  измерений и гиперкуб (выпуклое множество) в этом же пространстве. Если эти множества пересекаются, то необходимо найти хотя бы одну точку пересечения. При этом под точкой мы понимаем некоторый фиксированный набор корректируемых коэффициентов, начисления стимулирующих видов вознаграждения, носящих систематический характер -  $K_{x_i}$  и  $K_{y_i}$ .

Рассмотрим два случая поиска искомым коэффициентов. Первый случай - частный, когда число грейдов работников равняется единице, т.е.  $n = 1$ . В данном варианте две независимых переменных, следовательно, это Декартова система координат на плоскости. Областью отыскания решения является прямоугольник со сторонами, параллельными осями, причем две стороны совпадают с этими осями. Гиперплоскость в этом случае является прямой, заданной уравнением:

$$L(K_{x_1}, K_{y_1}) = K_{x_1}a_1 + K_{y_1}a_1 - A = 0, (24)$$

где  $L(K_{x_1}, K_{y_1})$ ,  $a_1$ ,  $A$  - имеют то же значение, что и в формуле (23) при единственном грейде работников производственной бизнес-единицы.

Вычислим значения выражения в левой части формулы (23) в точках вершин прямоугольника. А именно в точках с координатами В (0, 0), С (1, 0), D (0, 0,3), Е (1, 0,3). Здесь возможны несколько вариантов:

- 1) значения имеют одинаковый знак (не важно, положительный или отрицательный);
- 2) имеется хотя бы одно значение  $L$ , равное нулю;
- 3) хотя бы два значения  $L$  имеют противоположные знаки.

Первый вариант означает, что решения данная ситуация не имеет. Второй вариант означает, что решение найдено. Решением является та вершина прямоугольника, подстановка которой в  $L$  дает ноль. При третьем варианте необходимо составить уравнение прямой, проходящей через вершины прямоугольника с противоположными значениями  $L$ , и найти точку пересечения выражения (23) с найденной прямой. Это и будет являться искомым решением, так как если прямая пересеклась с прямоугольником, то любая точка, лежащая на прямой в рамках прямоугольника, есть решение. В данном случае использовано то обстоятельство, что область является выпуклой.

Далее разберем общий случай. Здесь следует воспользоваться алгоритмом выше рассмотренного случая. Сначала необходимо вычислить значения  $L(K_x, K_y)$  вершинах гиперкуба. Для этого требуется подставить координаты точек всех возможных наборов коэффициентов, которые можно составить из значений 0, 1,0; 0, 0,3. При этом первые два значения используются только для  $K_x$ , а вторые два - только для  $K_y$ . Далее надлежит проверить, какой из предыдущих вариантов имеет место. Выводы здесь аналогичные первому случаю.

Осуществим расчеты для третьего варианта. Пусть в точках с координатами  $(K'_{x_1} \dots K'_{x_n}; K'_{y_1} \dots K'_{y_n})$ ,  $(K''_{x_1} \dots K''_{x_n}; K''_{y_1} \dots K''_{y_n})$  переменная величина  $L$  имеет разные знаки. Исходя из этого мы составляем уравнение прямой в  $2n$ -мерном пространстве. Оно имеет вид:

$$\frac{K'_{x_1} - K''_{x_1}}{K'_x - K''_x} = \dots = \frac{K'_{x_n} - K''_{x_n}}{K'_x - K''_x} = \frac{K'_{y_1} - K''_{y_1}}{K'_y - K''_y} = \dots = \frac{K'_{y_n} - K''_{y_n}}{K'_y - K''_y}. \quad (25)$$

Далее решим систему уравнений (22), (25). Для этого уравнение (25) преобразуем к параметрическому виду:

$$\begin{aligned} K_{x_1} &= K'_{x_1} + t(K''_{x_1} - K'_{x_1}), \\ &\dots \\ K_{x_n} &= K'_{x_n} + t(K''_{x_n} - K'_{x_n}), \\ K_{y_1} &= K'_{y_1} + t(K''_{y_1} - K'_{y_1}), \\ &\dots \\ K_{y_n} &= K'_{y_n} + t(K''_{y_n} - K'_{y_n}), \end{aligned} \quad (26)$$

где  $K'_{x_1} \dots K'_{x_n}; K'_{y_1} \dots K'_{y_n}; K''_{x_1} \dots K''_{x_n}; K''_{y_1} \dots K''_{y_n}$  - координаты одной и другой из точек корректируемых коэффициентов начисления стимулирующих видов вознаграждения, носящих систематический характер, в которых значения переменной величины  $L$  противоположны;  $t$  - параметр прямой, записанной в виде формулы (26).

Для нахождения значения  $t$  выражение (26) подставляем в формулу (22) и исчисляем искомую величину:

$$t = \frac{A - (K'_{x_1} + K'_{y_1})a_1 - \dots - (K'_{x_n} + K'_{y_n})a_n}{(K''_{x_1} + K'_{x_1} + K''_{y_1} + K'_{y_1})a_1 + \dots + (K''_{x_n} + K'_{x_n} + K''_{y_n} + K'_{y_n})a_n}. \quad (27)$$

После определяем корректируемые коэффициенты начисления стимулирующих видов вознаграждения, носящих систематический характер, соответствующие каждому грейду работников:

$$K_x = K'_x + \frac{A - \sum_{k=1}^n (K'_{x_k} - K'_{y_k})a_k}{\sum_{k=1}^n (K''_{x_k} - K'_{x_k} + K''_{y_k} - K'_{y_k})a_k} \times (K''_x - K'_x), \quad (28)$$

$$K_{y_i} = K_{y_i} + \frac{A - \sum_{k=1}^n (K'_{x_k} - K'_{y_k}) a_k}{\sum_{k=1}^n (K''_{x_k} - K'_{x_k} + K'_{y_k} - K'_{y_k}) a_k} \times (K'_{y_i} - K'_{y_i}), \quad (29)$$

где  $K'_{x_k}$ ,  $K'_{y_k}$ , - корректируемые коэффициенты начисления стимулирующих видов вознаграждения, носящих систематический характер, соответствующие каждому грейду работников производственной бизнес-единицы; n - количество грейдов работников производственной бизнес-единицы; k - индекс суммирования по номерам грейдов работников.

На основе формул (28) и (29) произведем расчеты корректируемых коэффициентов начисления стимулирующих выплат, вследствие превышения темпов изменения средней величины основного вознаграждения над темпами роста производительности труда одного работника. Для исчисления этих коэффициентов возможно использование программного продукта (средства управления базой данных) СУБД FoxPro 2.5. В результате оптимальный набор коэффициентов по видам стимулирующих выплат на плановый n-й квартал производственной бизнес-единицы обувной компании составит: 0,8329 - за выполнение плана и 0,1589 - за ненормированный рабочий день (для управленческого персонала) и за сменяемость моделей (для производственного персонала). Следовательно, расходы на стимулирующие виды вознаграждения в плановом n-м квартале должны быть не более 1 601 312 руб. При этом расходы на основное (базовое) вознаграждение персонала производственной бизнес-единицы снизятся до суммы 3 568 907 руб. Вследствие чего темпы изменения средней величины основного вознаграждения одного работника (1,082) не будут превышать темпы изменения производительности труда одного работника (1,083). Такая тенденция является благоприятной, так как свидетельствует о том, что планируется эффективное использование средств на вознаграждения работников и предполагается солидарная ответственность персонала производственной бизнес-единицы за результаты труда, так как скорректированные коэффициенты начисления стимулирующих выплат, носящих систематический характер, исчислены исходя из основного вознаграждения всего персонала, а не только из суммы основного (базового) вознаграждения производственного персонала. Скорректированные плановые расчеты расходов на вознаграждения производственной бизнес-единицы обувной компании на n-й квартал представлены в табл. 3.7.

Таблица 3.7. Рекомендуемая методика расчета скорректированных плановых расходов на вознаграждения работников производственной бизнес-единицы обувной компании за n-й квартал 20\_ г.

N п/п	Должность/профессия	Грейд	Численность, чел.	Оклад/тарифная ставка, руб.	Основное время выполнения производственного задания/управленческие	Расходы на постоянную (фиксированную) часть основного вознаграждения	Расходы на компенсационные вознаграждения, руб.				Коэффициент начисления стимулирующих видов вознаграждения		Расходы на стимулирующие вознаграждения, руб.			Всего расходы на основное (базовое) вознаграждение, руб.
							расходы на выплаты за сверхурочные	расходы на выплаты, требующие доплат	расходы на выплаты за результаты	итоговые расходы на компенсационное вознаграждение	носящие систематический характер (скорректированные исходя из соотношения средней	носящие единовременный характер	носящие систематический характер	носящие единовременный характер	итоговые расходы на стимулирующее вознаграждение	

					ских функций, час/дн.	, руб.	тивную работу	нительных издержек труда	вную работу	ажденные	величины основного вознаграждения и производительности труда (одного работника)							
											за выполнение плана	за ненормированный раб. день/сменяемость моделей	за выполнение особо важных заданий	за обучение учеников				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
1	начальник производственной б/ед	9	1	12 000	21	12 000	-	-	-	-	0,8329	0,1589	0,3	-	11 902	3600	15 502	27 502
2	начальник участка	8	4	10 000	21	40 000	-	-	-	-	0,8329	0,1589	0,3	0,5	39 672	32 000	11 672	111 672
Итого по управленческому персоналу						52 000	-	-	-	-	-	-	-	-	51 574	35 600	87 174	139 174
Основной производственный персонал																		
Участок N 1 (по разрубку и обработке деталей низа)																		
3	вырубщик деталей	4	3	35,81	167	17 941	0	1435	0	1435,3	0,8329	0,1589	0,25	-	19 605	4942	24 547	43 923
4	-//-	7	1	52,34	167	8740	0	2098	0	2098	0,8329	0,1589	0,25	0,5	9551	7223	16 774	27 612
5	заточник	2	3	27,55	167	13 801	0	0	0	0	0,8329	0,1589	0,25	-	15 081	3801	18 882	32 683
6	обработчик деталей, полуфабрикатов и	4	5	35,81	167	29 901	0	3231	0	3231	0,8329	0,1589	0,15	-	32 675	4942	37 617	70 749



	изделий																	
7	-//-	6	2	44,08	167	14 721	0	883	0	883	0,8329	0,1589	0,15	0,15	16 086	4866	20 952	36 556
Итого по участку N 1						85 104	0	7647	0	7647	-	-	-	-	92 998	25 773	118 771	211 522
Участок N 2 (по раскрою деталей верха)																		
8	раскройщик и материал ов	3	1	33,06	167	5520	0	0	0	0	0,8329	0,1589	0,15	-	6032	912	6945	12 465
9	-//-	4	6	35,81	167	35 882	0	828	0	828	0,8329	0,1589	0,15	-	39 210	5930	45 140	81 850
10	-//-	5	4	38,56	167	25 761	0	515	106	621	0,8329	0,1589	0,15	-	28 150	4257	32 408	58 790
11	-//-	6	12	44,08	167	88 324	0	3100	205	3304	0,8329	0,1589	0,15	-	96 517	14 597	111 115	202 743
12	-//-	7	16	52,34	167	139 844	0	4833	183	5016	0,8329	0,1589	0,515	0,5	152 817	100 152	252 969	397 829
Итого по участку N 2						295 331	0	9276	493	9769	-	-	-	-	322 727	125 849	448 576	753 677
Участок N 3 (по обработке и пошиву заготовок)																		
13	затяжчик обуви	3	3	33,06	167	16 561	0	436	0	436	0,8329	0,1589	0,2	-	18 097	3649	21 746	38 743
14	-//-	4	11	35,81	167	657 823	0	945	0	945	0,8329	0,1589	0,2	-	71 885	14 496	86 381	153 109
15	-//-	5	4	38,56	167	25 761	0	1018	212	1230	0,8329	0,1589	0,2	-	28 150	5677	33 827	60 818
16	-//-	6	6	44,08	167	44 162	0	1164	273	1436	0,8329	0,1589	0,2	-	48 259	9732	57 990	103 589
17	-//-	7	4	52,34	167	34 961	0	1036	548	1584	0,8329	0,1589	0,2	0,15	38 204	13 482	51 686	88 231
Итого по участку N 3						187 227	0	4600	1033	5632	-	-	-	-	204 595	47 035	251 630	444 490
Участок N 4 (по сборке готовой обуви)																		
18	сборщик обуви	2	2	27,55	167	9200	0	0	108	108	0,8329	0,1589	0,2	-	10 054	2027	12 081	21 390
19	-//-	3	29	33,06	167	160 085	0	5479	137	5616	0,8329	0,1589	0,2	-	174 935	35 276	210 211	375 913

20	-//-	4	28	35,81	167	167 447	0	3874	849	4723	0,8329	0,1589	0,2	-	182 980	36 899	219 879	392 049
21	-//-	5	30	38,56	167	193 205	0	4465	754	5219	0,8329	0,1589	0,2	-	211 128	42 575	253 702	452 127
22	-//-	6	24	44,08	167	176 648	0	3137	365	3502	0,8329	0,1589	0,2	-	193 034	38 926	231 961	412 111
23	-//-	7	13	52,34	167	113 623	0	1049	0	1049	0,8329	0,1589	0,2	0,15	124 164	43 817	167 980	282 652
Итого по участку N 4						820 211	0	18 004	2214	20 218	-	-	-	-	886 242	197 492	1 083 734	1 924 163
Итого по основному производственному персоналу						1 387 873	0	39 527	3740	43 267	-	-	-	-	1 506 561	396 150	1 902 711	3 333 851
Вспомогательный персонал																		
24	грузчик	2	1	27,55	167	4600	0	0	0	0	0,8329	0,1589	0,15		5027	760	5787	10 387
25	уборщик-гардеробщик	1	1	40 00	21	4000	0	0	0	0	0,8329	0,1589	0		3967	0	3967	7967
26	кладовщик склада готовой обуви	3	1	33,06	167	5520	0	0	0	0	0,8329	0,1589	0,1		6032	608	6640	12 161
27	кладовщик склада полуфабрикатов	3	1	33,06	167	5520	0	0	0	0	0,8329	0,1589	0,1		6032	608	6640	12 161
28	транспортный работник-упаковщик с прессованием отходов	3	1	33,06	167	5520	0	0	0	0	0,8329	0,1589	0,15	0,1	6032	1521	7553	13 073
29	слесарь-ремонтник	6	2	44,07	167	14 721	0	0	0	0	0,8329	0,1589	0,25	0,2	16 086	7299	23 385	38 106
Итого по вспомогательному персоналу						39 881	0	0	0	0					43 177	10 796	53 973	93 854
Всего по производственной бизнес-единице						1 479 755	0	0	0	43 267					1 601 312	444 573	2 045 885	3 568 907

Рекомендованную логическую организацию процесса бюджетирования расходов на вознаграждения работников в рамках оперативного управленческого учета следует применить и при проектировании данных расходов на следующие периоды - на (n + 1)-й квартал и т.д. Одновременно с этим надлежит выявить характер изменений средней величины основного вознаграждения и производительности труда одного работника в фактическом периоде - n-м квартале по сравнению с запланированными значениями. Это необходимо для определения дальнейших методических процедур эффективного использования средств на вознаграждения работников производственной бизнес-единицы в (n + 1)-м квартале. Если в планируемом (n + 1)-м квартале коэффициент соотношения темпов изменения средней величины основного вознаграждения работника и производительности труда  $\leq 1$ , а в фактическом n-м квартале по сравнению с планом на этот период  $> 1$ , то часть запланированной величины расходов на вознаграждения на стимулирующие выплаты, носящие систематический характер, на (n + 1)-й квартал, целесообразно зарезервировать внутри производственной бизнес-единицы и использовать ее в последующие периоды, когда темпы роста производительности труда работника будут опережать темпы роста основного (базового) вознаграждения работника на стимулирование дальнейшего роста продуктивности труда через выплаты переменной части видов вознаграждения.

Исследуем более подробно формирование резерва расходов на стимулирующие виды вознаграждения работников. По производственной бизнес-единице обувной компании на (n + 1)-й квартал в сравнении с фактическим n-м кварталом запланирован темп изменения средней величины основного вознаграждения работника - 1,0279. При этом предполагается, что темп изменения средней производительности труда работника составит 1,0437. Таким образом, коэффициент соотношения темпов изменения средней суммы основного (базового) вознаграждения и производительности труда одного работника в (n + 1)-м квартале будет равен 0,9848, что отвечает интересам производственной бизнес-единицы в части эффективного использования средств на вознаграждения работников. Исходные данные для расчета этих величин представлены в табл. 3.4, 3.8, 3.9, 3.10.

Таблица 3.8. Рекомендуемая методика расчета фактических расходов на вознаграждения работников производственной бизнес-единицы обувной компании для целей определения ключевых показателей в системе бюджетирования за n-й квартал 20\_ г.

N п/п	Ф.И.О.	Должность/профессия	Грейд	Должностной оклад/тарифная ставка, руб.	Основное время выполнения производственного задания/управленческих функций, час/дн.	Расходы на постоянную (фиксированную) часть основного вознаграждения, руб.	Расходы на компенсационные вознаграждения, руб.		Коэффициент начисления стимулирующих видов вознаграждения	Расходы на стимулирующие вознаграждения, руб.	Всего расходы на основное (базовое) вознаграждение, руб.
							носящие систематический характер	носящие единовременный характер			

							расхо ды на выпла ты за нерез ультя тивную работ у	расхо ды на выпла ты, требу ющие допол нитель ных издер жек труда	расхо ды на выпла ты за резул ьтати вную работ у	итого расх оды на комп енса цион ное возн агра жден ие	за выпо лнен ие план а	за ненор миров анный раб. день/с меняе мость модел ей	за выпо лнен ие особо важн ых задан ий	за обучен ие ученик ов	носящ ие систем атичес кий характ ер	нося щие един овре менн ый харак тер	итого расход ы на стимул ирующ ее вознаг ражден ие	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19
Управленческий персонал																		
1	Сархеев Р.А.	начальник производственной б/ед	9	120 00	21	120 00	-	-	-	-	0,8329	0,1589	0,2	0	11 902	2400	14 302	26 302
2	Баева А.И.	начальник участка N 1	8	100 00	21	100 00	-	-	-	-	0,8329	0,1589	0,2	0,25	9918	4500	14 418	24 418
и т.д.																		
Итого по управленческому персоналу						49 619									49 213	19 329	68 541	118 160
Основной производственный персонал																		
Участок N 1 (по разрубку и обработке деталей низа)																		
6	Гатауллина Т.А.	вырубщик деталей	4	35,81	167	5980	-	1196	-	1196	0,8329	0,1589	-	-	5931	-	5931	13 107

7	Полякова А.А.	вырубщик деталей	4	35,81	167	5980	561	1028	-	1589	0,8329	0,1589	-	-	5931	-	5931	13 500
и т.д.																		
Итого по участку N 1						95 875				23 617					114 862	3248	118 110	237 603
Участок N 2 (по раскрою деталей верха)																		
20	Баева О.И.	раскройщик материалов	3	33,055	159	5256	-	1631	-	1631	0,8329	0,1589	-	-	5213	-	5213	12 099
21	Бакина О.И.	раскройщик материалов	4	35,81	157	5622	959	1225	-	2184	0,8329	0,1589	-	-	5576	-	5576	13 382
и т.д.																		
Итого по участку N 2						340 300				39 825					313 699	6158	319 858	699 982
Участок N 3 (по обработке и пошиву заготовок)																		
65	Латыпова А.А.	затяжчик обуви	3	33,055	167	5520	-	1121	-	1121	0,8329	0,1589	-	-	5475	-	5475	12 116
66	Агафонов С.Ю.	затяжчик обуви	4	35,81	167	5980	536	1139	-	1676	0,8329	0,1589	-	-	5931	-	5931	13 588
и т.д.																		
Итого по участку N 3						219 654				24 400					226 211	4354	230 565	474 620

Участок N 4 (по сборке готовой обуви)																		
91	Афанасьев А. Н.С.	сборщик обуви	2	27,546	167	4600	-	681	508	1189	0,832 9	0,1589	-	-	4562	-	4562	10 352
92	Аглюмова Л.В.	сборщик обуви	3	33,055	48	1587	-	521	-	521	0,832 9	0,1589	-	-	1574	-	1574	3681
и т.д.																		
Итого по участку N 4						919 502				70 414					1 003 900	19 236	1 023 136	2 013 052
Итого по основному производственному персоналу						1 575 331				158 257					1 658 673	32 996	1 691 669	3 425 257
Вспомогательный персонал																		
11 9	Денисов И.А.	грузчик	2	27,546	167	4600	-	-	-	-	0,832 9	0,1589	-	-	4562	-	4562	9163
12 0	Сафин Х.М.	транспор- тировщик-упа- ковщик с прессовани- ем отходов	3	33,055	167	5520	-	-	-	-	0,832 9	0,1589	0,05	-	5475	552	6026,9 4	11 547
12 1	Леухин П.Н.	слесарь- ремонтник	6	44,074	167	7360	-	-	-	-	0,832 9	0,1589	0,15	-	7300	1104	8404	15 764
и т.д.																		
Итого по вспомогательному персоналу						39 244				-					41 247	2301	43 548	82 792

Всего по производственной бизнес-единице	1 664 194				158 257					1 749 132	54 626	1 803 758	3 626 209
--	-----------	--	--	--	---------	--	--	--	--	-----------	--------	-----------	-----------

Таблица 3.9. Рекомендуемая методика расчета плановых расходов на вознаграждения работников производственной бизнес-единицы обувной компании за (n + 1)-й квартал 20\_ г.

N п/п	Должность/профессия	Грейд	Численность, чел	Оклад/тарифная ставка	Основное время выполнения задания/управленческих функций, час/дн.	Расходы на постоянную (фиксированную) часть основного вознаграждения, руб.	Расходы на компенсационные вознаграждения, руб.								Коэффициент начисления стимулирующих видов вознаграждения				Расходы на стимулирующие вознаграждения, руб.			Всего расходы на основное (базовое) вознаграждение, руб.
							расходы на выплаты за нерезультативную работу		расходы на выплаты, требующие дополнительных издержек труда		расходы на выплаты за результативную работу		итого расходы на компенсационное вознаграждение		носящие систематический характер		носящие единовременный характер		носящие систематический характер	носящие единовременный характер	итого расходы на стимулирующее вознаграждение	
							п-й квартал	(n + 1)-й квартал	п-й квартал	(n + 1)-й квартал	п-й квартал	(n + 1)-й квартал	п-й квартал	(n + 1)-й квартал	за выполнение плана	за ненормированный раб. день/смена/модель	за выполнение особо важных заданий	за обучение учеников				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
Управленческий персонал																						
1	начальник производственной б/ед	9	1	12 000	20	12 000	-	-	-	-	-	-	-	-	1,0	0,3	0,3	-	15 600	1200	16 800	28 800
2	нач.	8	4	4000		40 000	-	-	-	-	-	-	-	-	1,0	0,3	0,3	-	52 000	4000	56 000	96 000
Итого по управленческому персоналу						52 000		-	-	-	-	-	-	-	x	x	x	x	67 600	52 200	72 800	124 800
3	вырубщик деталей	4	3	35,81	159	17 081	831	0	1443	6980	397	2290	2671	9269	1,0	0,3	0,1	-	22 206	1708	23 914	50 264

4	-//-	7	1	52,34	159	8322	0	0	12 939	10 201	646	3346	13 585	13 547	1,0	0,3	0,1	-	10 919	832	11 651	33 520
5	заточник	2	3	27,55	159	13 141	532	0	0	0	0	0	532	0	1,0	0,3	0,1	-	17 084	1314	18 398	31 539
6	обработчи к деталей	4	5	35,81	159	28 469	1255	0	1575	15 713	909	5154	3739	20 867	1,0	0,3	0,1	-	37 010	2847	39 857	89 193
7	-//-	6	2	44,08	159	14 017	621	0	1464	4295	1005	1409	3090	5704	1,0	0,3	0,1	0,1	18 223	2803	21 026	40 748
Итого по участку N 1						81 031	3238	0	17 421	37 189	2959	12 199	23 617	49 387	x	x	x	x	105 341	9505	114 845	245 264
Участок N 2 (по раскрою деталей верха)																						
8	раскройщ ик материал ов	3	1	33,06	159	5257	255	0	2719	4164	0	0	2973	4164	1,0	0,3	0,1	-	6834	526	7359	16 779
и т.д.																						
9	-//-	7	16	52,34	159	133 153	745	0	10 999	31 906	794	1054	12 539	32 959	1,0	0,3	0,1	0,1	17 399	26 631	199 729	365 842
Итого по участку N 2						281 201	2577	0	35 925	65 524	1324	2453	39 826	67 977	x	x	x	x	365 561	41 435	406 997	756 175
Участок N 3 (по обработке и пошиву заготовок)																						
10	затяжчик обуви	3	3	33,06	159	15 770	992	0	1057	2880	0	0	2049	2880	1,0	0,3	0,1	-	20 501	1557	22 077	40 728
и т.д.																						
11	-//-	7	4	52,34	159	33 288	0	0	2175	6841	4541	3161	6716	10 002	1,0	0,3	0,1	0,1	43 275	6658	49 932	93 222
Итого по участку N 3						178 266	4660	0	10 435	29 885	9305	6746	24 400	36 631	x	x	x	x	231 746	211 155	252 901	467 798
Участок N 4 (по сборке готовой обуви)																						
12	сборщик обуви	2	2	27,55	159	8761	398	0	1944	0,00	659	624	3001	624	1,0	0,3	0,1	-	11 389	876	52 1650	21 650
и т.д.																						
13	-//-	7	13	52,34	159	108 187	1135	0	10 924	6924	0	0	12 060	6924	1,0	0,3	0,1	0,1	140 643	21 637	162 280	277 391



Итого по участку N 4					761 240	2563	0	57 251	123 368	10 601	16 174	70 414	139 543	x	x	x	x	989 611	86 943	1 076 554	1 977 336
Итого по основному производственному персоналу					1 301 738	13 038	0	121 032	255 966	24 187	37 571	158 257	293 538	x	x	x	x	1 629 259	159 038	1 851 297	3 446 573
Вспомогательный персонал																					
14	грузчик	2	1	27,55	159	4380	0	0	0	0	0	0	0	1,0	0,3	-	-	5695	0	6352	11 949
15	транспорт и ровщик	3	1	33,06	159	5257	0	0	0	0	0	0	0	1,0	0,3	-	-	6834	0	8148	13 404
16	слесарь-ремонтник	6	2	44,07	159	14 014	0	0	0	0	0	0	0	1,0	0,3	-	-	18 219	0	24 525	38 539
Итого по вспомогательному персоналу					38 164	0	0	0	0	0	0	0	0	x	x	x	x	49 614	0	49 614	77 703
Итого по производственной бизнес-единице					1 391 902	13 038	0	12 032	255 966	241 877	37 571	158 257	293 538	x	x	x	x	1 809 473	164 238	1 973 711	3 659 151

Таблица 3.10. Рекомендуемая методика расчета плановой валовой монетарной добавленной стоимости производственной бизнес-единицы обувной компании за (n + 1)-й квартал 20\_ г.

N п/п	Модель	Количество проданной продукции, пар	Цена 1 пары, руб.	Объем продаж, руб.	Материальные затраты на 1 пару, руб.									Материальные затраты на весь объем продаж, руб.	Валовая монетарная добавленная стоимость, руб.
					Заготовка (нат. кожа, нат. мех, траспира, ворсин)	Фурнитура	Подошва	Детали низа	Полуфабрикаты собственного производства	Вспомогательные материалы	Упаковочный материал	Прочие материалы	Итого материальные затраты		
1	2	3	4	5 [(3) x (4)]	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15 [(3) x (14)]	16 [(5) - (15)]
1	B81B112 B	36	2590	93 240	651,35	0,22	127,84	38,42	7,19	7,10	97,10	5,6	877,66	31 595,60	61 644,40
2	B85A699	161	790	127 190	281,36	0,10	108,47	18,67	3,49	3,45	19,97	2,16	437,68	70 466,21	56 723,79

3	B85A700	101	790	79 790	206,04	0,08	108,47	14,80	2,77	2,74	15,84	1,72	352,45	35 597,54	44 192,46
4	B85A702	95	690	65 550	163,93	0,07	108,47	12,24	2,74	2,28	13,00	1,41	304,12	28 891,22	36 658,78
5	B85A729	25	790	19 750	218,50	0,09	104,16	15,28	2,86	2,82	16,34	1,77	361,81	9045,32	10 704,68
6	B85A838	97	690	66 930	183,54	0,08	104,16	13,48	2,52	2,49	14,42	1,56	322,25	31 258,00	35 672,00
7	B85A841	30	790	23 700	222,42	0,09	104,16	15,48	2,89	2,86	16,56	1,79	366,24	10 987,30	12 712,70
8	B94A451	10	325 0	32 500	1605,28	0,11	104,21	20,27	4,57	3,80	21,54	2,33	1762,11	17 621,09	14 878,91
9	m0A026	26 34	180	474 120	63,51	0,02	0,00	3,18	0,71	0,59	3,39	0,37	71,76	189 024,84	285 095,16
10	m0A027	22 53	180	405 540	84,92	0,02	0,00	4,30	0,96	0,80	4,57	0,50	96,07	216 435,48	189 104,52
11	m0A029	370	190	30,00	91,77	0,03	0,00	4,62	1,03	0,86	4,91	0,53	103,75	38 387,47	31 912,53
и т.д.															
17 7	m94A413	60	13 90	83 400	293,14	0,11	94,95	18,75	3,51	3,46	20,06	2,17	436,15	26 168,75	57 231,25
17 8	mЧ-8	140	590	82 600	67,59	0,02	0,00	3,29	0,73	0,61	3,50	0,38	76,12	10 657,31	71 942,69
17 9	mЧ-9	720	590	424 800	76,86	0,02	0,00	3,68	0,82	0,68	3,91	0,42	86,38	62 193,26	362 606,74
Итого				53 958 549	97 231,12	30,11	15 070,75	5432,9 8	1095	1002	5781, 72	626,2 5	126 270,14	25 853 935,75	28 104 613,25

Наряду с данными расчетами определим выполнение в n-м квартале учрежденного коэффициента соотношения темпов изменения средней величины основного вознаграждения и производительности труда одного работника. Согласно информации, содержащейся в табл. 3.4, 3.7, 3.8, данный коэффициент составляет 1,0161, что свидетельствует о нерациональном использовании средств на вознаграждения работников в n-м квартале. В этой связи для побуждения работников производственной бизнес-единицы повышать продуктивность труда необходимо зарезервировать часть расходов на стимулирующие вознаграждения персонала.

Рассмотрим (n + 1)-й квартал. За этот период плановые расходы на постоянную часть основного вознаграждения рассчитаем так же, как за n-й квартал, на основе предложенных формул (7), (8), (9), (10), (11); расходы на компенсационные вознаграждения - исходя из фактического уровня предыдущего периода; и расходы на стимулирующие вознаграждения - на основе максимальных значений начисления данных видов выплат (табл. 3.9). Согласно производственному плану валовая монетарная добавленная стоимость в (n + 1)-м квартале составит 28 104 613 руб. (табл. 3.10). В соответствии с проектируемыми значениями за (n + 1)-й квартал коэффициент соотношения темпов изменения средней величины основного вознаграждения и средней производительности труда одного работника составляет 0,9848, что указывает на рациональное использование средств на вознаграждения работников в этом периоде. Но ввиду несоблюдения учрежденного коэффициента соотношения темпов изменения основного вознаграждения и производительности труда в n-м квартале целесообразно в (n + 1)-м квартале часть средств, запланированных на стимулирующие виды вознаграждения, носящие систематический характер, зарезервировать для выплаты в последующие периоды, когда данный коэффициент будет соблюден, что, безусловно, повысит мотивацию работников в более производительном труде. Сумму резерва рекомендуем рассчитывать по следующей формуле:

$$\text{Резерв}_{\text{стим}_{\text{кв}}^{\text{лет}}} = \text{РВ}_{\text{стим.факт.пред}_{\text{кв}}^{\text{лет}}} - \text{РВ}_{\text{стим.хор.пл.пред}_{\text{кв}}^{\text{лет}}}, \quad (30)$$

где  $\text{Резерв}_{\text{стим}_{\text{кв}}^{\text{лет}}}$  - резерв расходов на вознаграждения в части стимулирующих выплат, носящих систематический характер, ден. ед.;  $\text{РВ}_{\text{стим.факт.пред}_{\text{кв}}^{\text{лет}}}$  - фактические расходы на вознаграждения в части стимулирующих выплат, носящих систематический характер, предыдущего периода, ден. ед.;  $\text{РВ}_{\text{стим.хор.пл.пред}_{\text{кв}}^{\text{лет}}}$  - плановые скорректированные расходы на вознаграждения в части стимулирующих выплат, носящих систематический характер, предыдущего периода, ден. ед.

Следовательно, в планируемом (n + 1)-м квартале расходы на стимулирующие выплаты, носящие систематический характер, будут определяться следующим образом:

$$\text{РВ}_{\text{стим.хор.пл}_{\text{кв}}^{\text{лет}}} = \text{РВ}_{\text{стим.пл}_{\text{кв}}^{\text{лет}}} - \text{Резерв}_{\text{стим}_{\text{кв}}^{\text{лет}}}, \quad (31)$$

где  $\text{РВ}_{\text{стим.хор.пл}_{\text{кв}}^{\text{лет}}}$  - скорректированные плановые расходы на вознаграждения в части стимулирующих выплат, носящих систематический характер, ден. ед.;  $\text{РВ}_{\text{стим.пл}_{\text{кв}}^{\text{лет}}}$  - плановые расходы на вознаграждения в части стимулирующих выплат, носящих систематический характер, ден. ед.;  $\text{Резерв}_{\text{стим}_{\text{кв}}^{\text{лет}}}$  имеет то же значение, что и в формуле (30).

Согласно проведенным расчетам по производственной бизнес-единице обувной компании сумма резерва средств на стимулирующие виды вознаграждения составит 147 820 руб. Вследствие этого расходы на вознаграждения в части стимулирующих выплат, носящих систематический характер, в (n + 1)-м квартале уменьшатся и будут равны 1 661 653 руб., которые должны быть заново распределены между грейдами работников в планируемом периоде. В этой связи необходимо определить оптимальный набор коэффициентов начисления стимулирующих видов вознаграждения, носящих систематический характер. Как уже ранее отмечалось, для этих целей возможно использовать способ обобщения задач из области линейного программирования. В данном случае употребляются два коэффициента начисления стимулирующих видов вознаграждения, носящих систематический характер, поэтому используется двумерная Декартова система координат. Если количество коэффициентов распределения стимулирующих видов вознаграждения более двух, то следует рассматривать систему координат в n-мерном пространстве, где n - количество коэффициентов распределения стимулирующих выплат персонала. В исследуемом случае для расчета оптимального набора коэффициентов воспользуемся формулами (28), (29). В результате наилучший набор коэффициентов на плановый (n +

1)-й квартал с учетом корректирования расходов на стимулирующие выплаты на сумму резерва производственной бизнес-единицы обувной компании составит: 0,9346 - за выполнение плана, 0,2592 - за ненормированный рабочий день (для управленческого персонала) и за сменяемость моделей (для производственного персонала) (табл. 3.11). Тем самым на основе рассчитанных коэффициентов осуществляется перераспределение средств на стимулирующие вознаграждения работников, что является мотивацией для сотрудников на более производительный труд. В сумме перераспределенные средства на стимулирующие вознаграждения и рассчитанные ранее величины компенсационных выплат и постоянной части основного вознаграждения, в соответствии с формулами (7) - (11), (17) (табл. 3.9), образуют совокупное плановое значение с учетом резервирования средств на стимулирующие выплаты, носящие систематический характер расходов на основное вознаграждение работников производственной бизнес-единицы обувной компании за (n + 1)-й квартал - 3 511 330 руб. (табл. 3.11).

Таблица 3.11. Рекомендуемая методика расчета плановых расходов на вознаграждения работников производственной бизнес-единицы обувной компании за (n + 1)-й квартал 20\_ г.

N п/п	Должность/профессия	Грей д	Численность, чел	Оклад/тарифная ставка	Основное время выполнения основной производственной задачи/управленческой функции, час/дн.	Расходы на постоянную (фиксированную) часть основного вознаграждения, руб.	Расходы на компенсационные вознаграждения, руб.								Коэффициент начисления стимулирующих видов вознаграждения				Расходы на стимулирующие вознаграждения, руб.			Всего расходы на основное (базовое) вознаграждение, руб.
							расходы на выплаты за нерезультативную работу		расходы на выплаты, требующие дополнительных издержек труда		расходы на выплаты за результативную работу		итого расходы на компенсационное вознаграждение		носящие систематический характер		носящие единовременный характер		носящие систематический характер	носящие единовременный характер	итого расходы на стимулирующие вознаграждения	
							n-й квартал	(n + 1)-й квартал	n-й квартал	(n + 1)-й квартал	n-й квартал	(n + 1)-й квартал	n-й квартал	(n + 1)-й квартал	за выполнение плана	за ненормированный раб. день/сменяемость моделей	за выполнение особо важных заданий	за обучение учеников				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
Управленческий персонал																						
1	начальник производственной б/ед	9	1	12 000	21	12 000	-	-	-	-	-	-	-	-	0,9346	0,2592	0,3	-	14 326	1200	15 526	27 526

2	нач. участка	8	4	10 000	20	40 000	-	-	-	-	-	-	-	-	0,9346	0,2592	0,3	-	47 752	4000	51 752	91 752
Итого по управленческому персоналу					52 000	-	-	-	-	-	-	-	-	-	x	x	x	x	62 077	5200	67 278	119 278
Основной производственный персонал																						
Участок N 1 (по разрубке и обработке деталей низа)																						
3	вырубщик деталей	4	3	35,81	159	17 081	831	0	1443	6980	397	2290	2671	9269	0,9346	0,2592	0,1	-	20 392	1708	22 100	48 450
4	-//-	7	1	52,34	159	8322	0	0	12 939	10 201	647	3346	13 585	13 547	0,9346	0,2592	0,1	-	9935	832	10 767	32 636
5	заточник	2	3	27,55	159	13 141	532	0	0	0	0	0	532	0	0,9346	0,2592	0,1	-	15 688	1314	17 002	30 144
6	обработчик деталей	4	5	35,81	159	28 469	1255	0	1575	15 713	909	5154	3739	20 867	0,9346	0,2592	0,1	-	33 986	2847	36 833	86 169
7	-//-	6	2	44,08	159	14 017	621	0	1464	4295	1005	1409	3090	5704	0,9346	0,2592	0,1	0,1	16 734	2803	19 538	39 259
Итого по участку N 1					81 031	3238	0	17 421	37 189	2959	12 199	23 617	49 387	x	x	x	x	96 736	9505	106 240	236 659	
Участок N 2 (по раскрою деталей верха)																						
8	раскройщик материалов	3	1	33,06	159	5257	255	0	2719	4164	0	0	2973	4164	0,9346	0,2592	0,1	-	6275	526	6801	16 221
и т.д.																						
9	-//-	7	16	52,34	159	133 153	745	0	10 999	31 906	794	1054	12 539	32 959	0,9346	0,2592	0,1	0,1	158 958	26 631	185 589	351 701
Итого по участку N 2					281 201	2577	0	35 925	65 524	1324	2453	39 826	67 977	x	x	x	x	335 698	41 435	377 133	726 311	
Участок N 3 (по обработке и пошиву заготовок)																						
10	затяжчик обуви	3	3	33,06	159	15 770	992	0	1057	2880	0	0	2049	2880	0,9346	0,2592	0,1	-	18 826	1577	20 403	39 053
и т.д.																						
11	-//-	7	4	52,34	159	33 288	0	0	2175	6841	4541	3161	6715	100 02	0,9346	0,2592	0,1	0,1	39 740	6658	46 397	89 687
Итого по участку N 3					178 266	4660	0	10 435	29 885	9305	6746	24 400	36 631	x	x	x	x	212 814	21 155	233 970	448 866	

Участок N 4 (по сборке готовой обуви)																						
12	сборщик обуви	2	2	27,55	159	8761	398	0	1944	0	659	624	3001	624	0,9346	0,2592	0,1	-	10 459	876	11 335	20 720
и т.д.																						
13	-/-	7	13	52,34	159	108 187	1135	0	10 924	6924	0	0	12 060	6924	0,9346	0,2592	0,1	0,1	129 154	21 637	150 791	265 902
Итого по участку N 4						761 240	2563	0	57 251	123 368	10 601	16 174	70 414	139 543	x	x	x	x	908 768	86 943	995 710	1 896 492
Итого по основному производственному персоналу						1 301 738	13 038	0	121 032	255 966	24 187	37 571	158 257	293 538	x	x	x	x	1 554 015	159 038	1 713 053	3 308 328
Вспомогательный персонал																						
14	грузчик	2	1	27,55	159	4380	0	0	0	0	0	0	0	0	0,9346	0,2592	-	-	5229	0	5229	9610
15	транспортровщик	3	1	33,06	159	5257	0	0	0	0	0	0	0	0	0,9346	0,2592	-	-	6275	0	6275	11 532
16	слесарь-ремонтник	6	2	44,07	159	14 014	0	0	0	0	0	0	0	0	0,9346	0,2592	-	-	16 730	0	16 730	30 745
Итого по вспомогательному персоналу						38 164	0	0	0	0	0	0	0	0	x	x	x	x	45 560	0	45 560	83 725
Итого по производственной бизнес-единице						1 391 902	13 038	0	121 032	255 966	24 187	37 571	158 257	293 538	x	x	x	x	1 661 653	164 238	1 825 891	3 511 330

Обобщенные основные показатели в системе бюджетирования расходов на вознаграждения работников производственной бизнес-единицы обувной компании с использованием инструментов управленческого учета ТОС (теории ограничений) представлены в табл. 3.12.

Таблица 3.12. Ключевые показатели в системе бюджетирования расходов на вознаграждения работников производственной бизнес-единицы обувной компании с использованием инструментов теории ограничений (ТОС)

Показатель	n-1)-й период	n-й период	Темп изменения	n-й период	Темп изменения	n-й период	Темп изменения	(n + 1)-й период	Темп изменения
	факт	план		скорректирова		факт		план	

				нный план					
1	2	3	4 [(3) / (2)]	5	6 [(5) / (2)]	7	8 [(7) / (5)]	9	10 [(9) / (7)]
1. Расходы на основное вознаграждение всего персонала, руб. (п. 1.1 + п. 1.2 + п. 1.3)	3 296 283	4 079 690	x	3 568 907	x	3 626 209	x	3 659 151	x
1.1. Расходы на постоянную часть вознаграждения всего персонала, руб.	1 383 814	1 479 755	x	1 479 755	x	1 664 194	x	1 391 902	x
1.2. Расходы на компенсационную часть вознаграждения всего персонала, руб.	57 328	43 267	x	43 267	x	158 257	x	293 538	x
1.3. Расходы на стимулирующую часть вознаграждения всего, руб. (п. 1.3.1 + п. 1.3.2)	1 855 141	2 556 668	x	2 045 885	x	1 803 758	x	1 973 711	x
1.3.1. Расходы на стимулирующую часть вознаграждения, носящие систематический характер, руб.	1 798 959	2 112 095	x	1 601 312	x	1 749 132	x	1 809 473	x
1.3.2. Расходы на стимулирующую часть вознаграждения, носящие единовременный характер, руб.	56 182	444 573	x	444 573	x	54 626	x	164 238	x
2. Валовая монетарная добавленная стоимость	25 324 882	27 429 258,9	x	27 429 258,9	x	27 429 258,9	x	28 104 613,3	x

(ВМДС), руб. (п. 2.1 - п. 2.2)									
2.1. Выручка от продаж, руб.	35 850 172	56 567 320	x	56 567 320	x	56 567 320	x	53 958 549	x
2.2. Прямые материальные затраты, руб.	10 525 290	29 138 061,1	x	29 138 061,1	x	29 138 061,1	x	25 853 935,7	x
3. Среднесписочная численность персонала, чел.	219	219	x	219	x	219	x	215	x
4. Средняя величина основного вознаграждения работника, руб. (п. 1 / п. 3)	15 051,52	18 628,72	1,2377	16 296,38	1,0827	16 558,03	1,0161	17 019,31	1,0279
5. Средняя производительность труда работника, исчисленная исходя из ВМДС, руб. (п. 2 / п. 3)	115 638,73	125 247,76	1,0831	125 247,76	1,0831	125 247,76	1,0000	130 719,13	1,0437
6. Коэффициент соотношения темпов изменения основного вознаграждения и производительности труда работника (п. 4 / п. 5)	x	x	1,1427	x	0,9996	x	1,0161	x	0,9848
7. Резерв средств, направляемые на стимулирующие вознаграждения, носящие систематический характер, руб. (п. 1.3.1	-	-	x	-	x	-	x	147 820	x



гр. 7 - п. 1.3.1 гр. 5)									
8. Расходы на стимулирующие вознаграждения, носящие систематический характер с учетом резервирования средств, руб. (п. 1.3.1 гр. 9 - п. 7 гр. 9)	-	-	x	-	x	-	x	1 661 653	x

Отметим, что при бюджетировании расходов на вознаграждения работников важным моментом выступает возможность контроля использования средств на вознаграждения средствами бухгалтерского учета. В частности, это относится к расходам на стимулирующие вознаграждения, имеющие систематический характер, вследствие образования резерва. Для этих целей нами предлагается применение внесистемного учета. Внесистемная бухгалтерская управленческая информация может быть сформирована посредством заполнения таблиц и иных регистров аналитического учета с последующим обобщением и подведением итогов по ним. Сформированная во внесистемном учете информация в дальнейшем будет применена для целей контроля, планирования, экономического анализа и принятия релевантных управленческих решений по расходам на вознаграждения работников производственной бизнес-единицы.

Таким образом, предложенные методические схемы бюджетирования расходов на вознаграждения работников в рамках оперативного управленческого учета позволяют их оптимизировать вследствие, во-первых, планирования в рамках производственной бизнес-единицы, оказывающей частичное воздействие на корпоративную систему мотивации и материального стимулирования сотрудников; во-вторых, проектирования данных расходов посредством учреждения норматива соотношения основного вознаграждения и производительности труда, предоставляющего информацию о соответствии между результатами деятельности и размером вознаграждения; в-третьих, исчисления производительности труда через показатель валовой монетарной добавленной стоимости, дающий представление о вкладе коллектива в процесс генерирования денежных средств по продукту; в-четвертых, формирования резерва средств на переменную часть вознаграждения, носящего систематический характер, что побуждает работников к более результативному труду; и в-пятых, ведение внесистемного бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения, позволяющего генерировать информацию для оценки, контроля и принятия оптимальных управленческих решений.

### 3.2. Формирование информации о расходах на вознаграждения работников в системе счетов бухгалтерского управленческого учета: возможности совершенствования

Счета бухгалтерского учета являются важнейшими элементами информационной системы управленческого учета расходов на вознаграждения работников. Совокупность счетов, применяемых в бухгалтерском управлении экономическими процессами вознаграждения персонала, формирует сведения, отражающие изменение расходов на суммарные вознаграждения, позволяющие осуществлять бухгалтеру-аналитику их контроль и анализ и предоставлять менеджменту экономического субъекта прозрачную информацию для принятия управленческих решений. Экономическое содержание информации, отражаемой на бухгалтерских счетах, характеризует распределение и размещение средств организации на удержание и мотивирование эффективной деятельности работников, поскольку счета позволяют выразить количественно измеримое значение объекта с той или иной степенью постоянства, требуемой менеджменту компании. Более того, бухгалтерские счета могут приспосабливаться к нуждам и целям руководства, принимающего решения по оперативному управлению ресурсами, направляемыми на вознаграждения сотрудников. В связи с этим важна хорошо организованная система счетов, повышающая их информативность, которая обуславливается количеством иерархических уровней подразделения бухгалтерского счета.

Факты расходования средств на вознаграждения отражаются на счетах с различной интенсивностью и раскрываются с неодинаковой детализацией, поэтому чем более ограниченное смысловое (семантическое) поле счета и выше интенсивность отражения фактов потребления финансовых ресурсов на вознаграждения, тем информативнее его данные. Кроме того, при отражении расходов на вознаграждения необходимо устанавливать границы возможностей фиксации фактов и операций, связанные с использованием средств на вознаграждения в системе счетов, поскольку это приводит к выделению признака группировки или, иначе, к установлению категории расходов на вознаграждения, включаемые в уровень счета, так как каждый счет должен обладать однородным (однородным) содержанием. Чем меньше разных направлений размещения средств на вознаграждения будет включено в уровень счета, сужая его возможности отражать операции потребления финансовых ресурсов на вознаграждения, тем более конкретной и определенной будет информация, формируемая на счете. Соблюдение всех этих условий способствует выстраиванию структурированной, скоординированной и упорядоченной системы счетов и их уровней, фиксирующих размещение и расходование средств на вознаграждения, позволяющей в последующем получать выверенные результаты контроля и анализа информации, проводимых по данным счета.

Особенностью отражения вознаграждения работников на счетах бухгалтерского учета является их дуалистический характер: с одной стороны, это траты компании, использование средств на возмещение потребленных трудовых усилий сотрудников в целях извлечения экономической выгоды; с другой стороны, это обязательства организации перед работниками, подлежащие выплате в будущем за выполненные работы, услуги. Соответственно, бухгалтерские счета, выражающие информацию о вознаграждении персонала, должны учитывать данную специфику. Однако существующая система счетов бухгалтерского учета не в полной мере отражает указанную особенность объекта исследования, по крайней мере в части вознаграждений за трудовую деятельность.

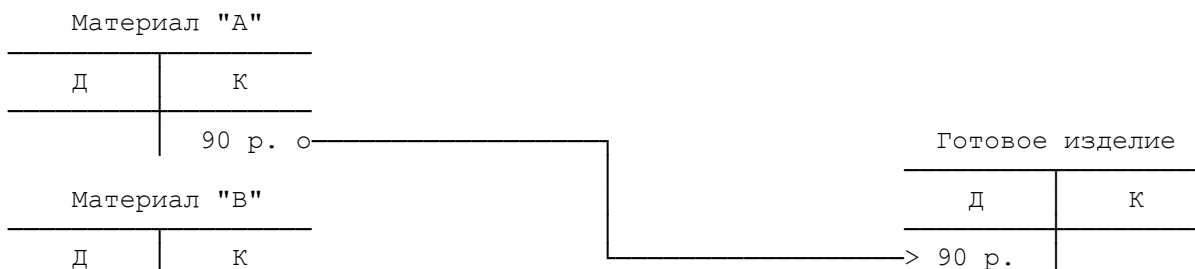
В связи с этим, по нашему мнению, для целей оперативного управленческого учета расходов на совокупные вознаграждения работников целесообразно применение единой системы бухгалтерских счетов, т.е. интегрированной (однокруговой) системы учета, и ее дальнейшего совершенствования посредством выделения для каждого элемента, и в частности для расходов на вознаграждения, специальных счетов управленческой бухгалтерии. При этом обобщенная информация об объекте исследования, выражающая одновременно затраты на производство в части трудового вознаграждения, и задолженность перед персоналом по вознаграждению, формируемая на синтетических счетах, относится симультанно к управленческой и финансовой бухгалтерии. Детальные развернутые сведения, генерируемые на счетах аналитического учета, содействующие получению внутренней управленческой информации и позволяющие повышать оперативность контроля и анализа, а также выявлять отклонения от бюджета использования средств на вознаграждения, принадлежат к системе управленческого учета. Ввиду этого управленческий аналитический учет - это не только инструмент фиксации данных о расходах на вознаграждения, но и способ трансформации информационной совокупности в требуемых для управления разрезах. Следовательно, построение управленческой системы бухгалтерского учета расходов на вознаграждения предъявляет особые требования к их отражению в системе синтетических и аналитических счетов, вследствие чего концепция формирования данных о расходах на вознаграждения работников на счетах в ретроспекции изменялась неоднократно.

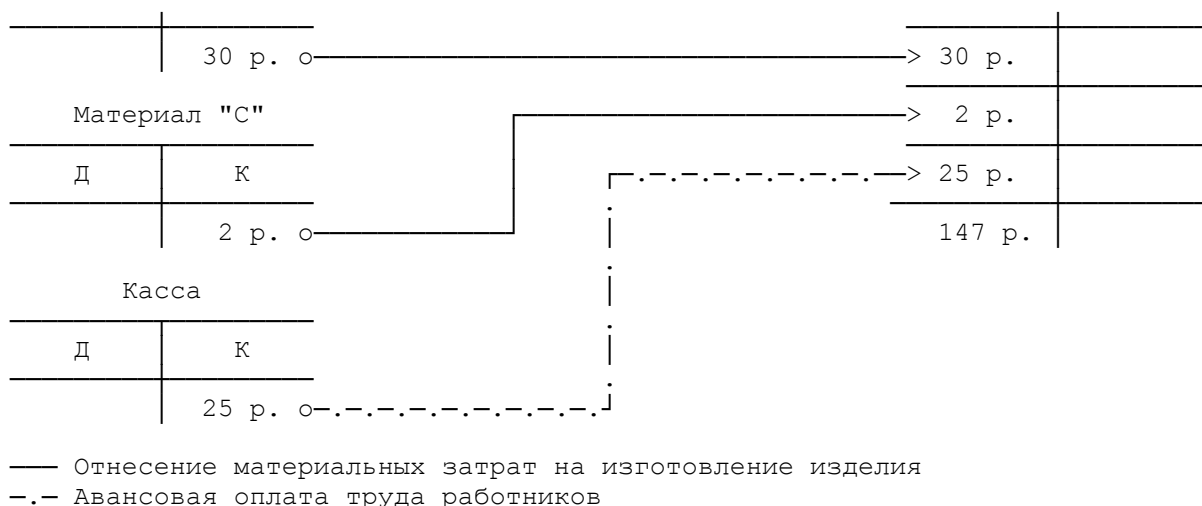
Исторический экскурс в систему учета вознаграждения работников позволяет выявить наиболее значимые периоды развития отражения расходов на вознаграждения и выплаты работникам на счетах бухгалтерского учета.

Первый этап (начало XX в. - 1917 г.) характеризуется выделением затрат труда и его оплаты по видам производств в целях распределения накладных расходов пропорционально сумме вознаграждения работников. [162, с. 247]. В те годы учет расходов на вознаграждения труда и их выплаты мог вестись двумя вариантами: первый - без использования счета работника [183, с. 56 - 57]. В этом случае авансировался чужой труд и трудовые вознаграждения выплачивались наличными средствами заранее. Данный вариант фиксировал лишь один момент - выплату причитающейся суммы вознаграждения за труд, игнорируя учет обязательств работодателя и права работника, по сути, это был камеральный учет. Согласно второму способу труд оплачивался в конце всех проделанных работ и учет велся с использованием счета работника (рис. 3.1). Для устранения дублирования записей и усиления контроля правильности начисления и выдачи вознаграждения работников в этот период происходит постепенная замена отдельных счетов каждого работника во вспомогательной книге на счета по категориям персонала и видам основного и премиального вознаграждения. Счета "Рабочие", "Служащие", "Премии" велись для отражения уплаченного жалования, приобретенных в счет оплаты за труд материалов, продуктов и иных вычетов с отнесением этих сумм на дебет счетов "Затраты цехов" и "Общие расходы завода" [74, с. 57 - 60] (рис. 3.2).

#### Варианты учета расходов на вознаграждения работников за выполненную работу в начале XX в.

##### Учет затрат труда и его вознаграждения без использования счета работника (авансовая выплата вознаграждения)





Учет затрат труда и его вознаграждения с использованием  
 счета работника (вознаграждение выплачивается  
 по окончании работ)

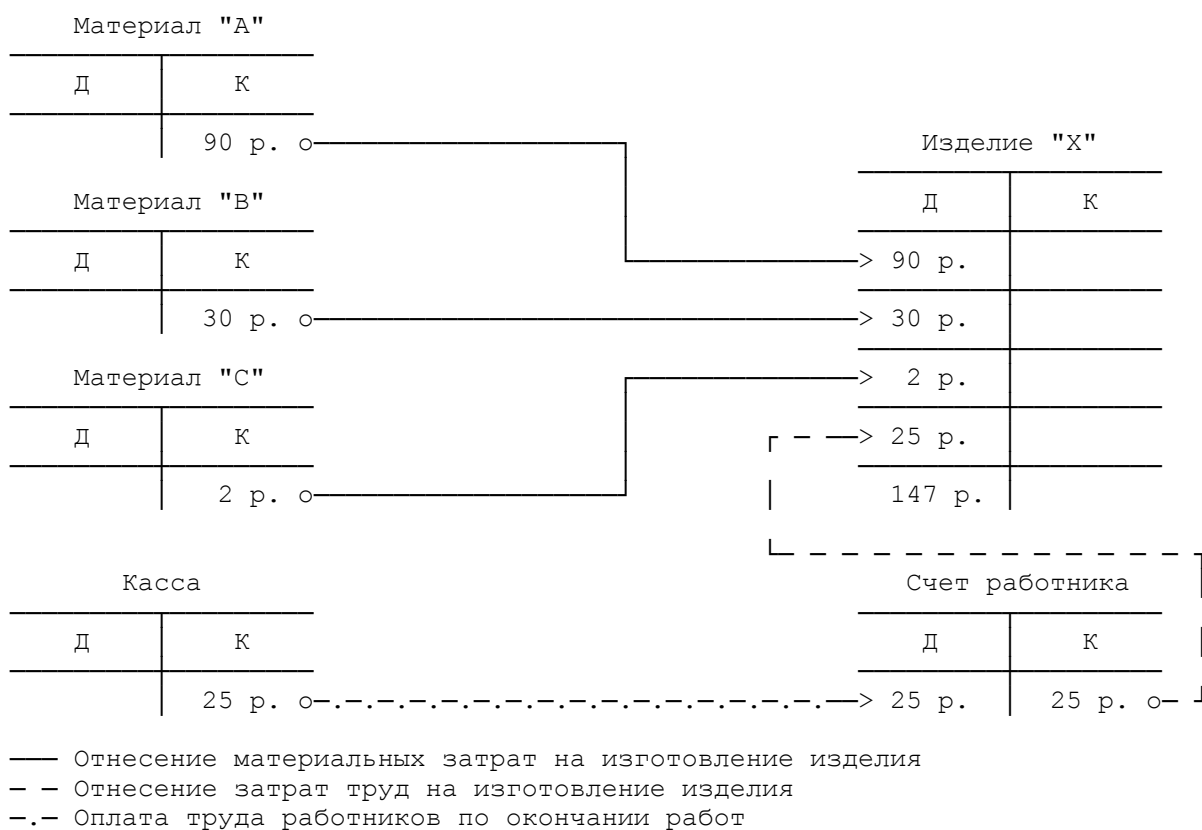


Рис. 3.1

Источник: [183, с. 56 - 57].

Учет вознаграждения работников на счетах  
 бухгалтерского учета в начале XX в.

Рабочие

Затраты цехов

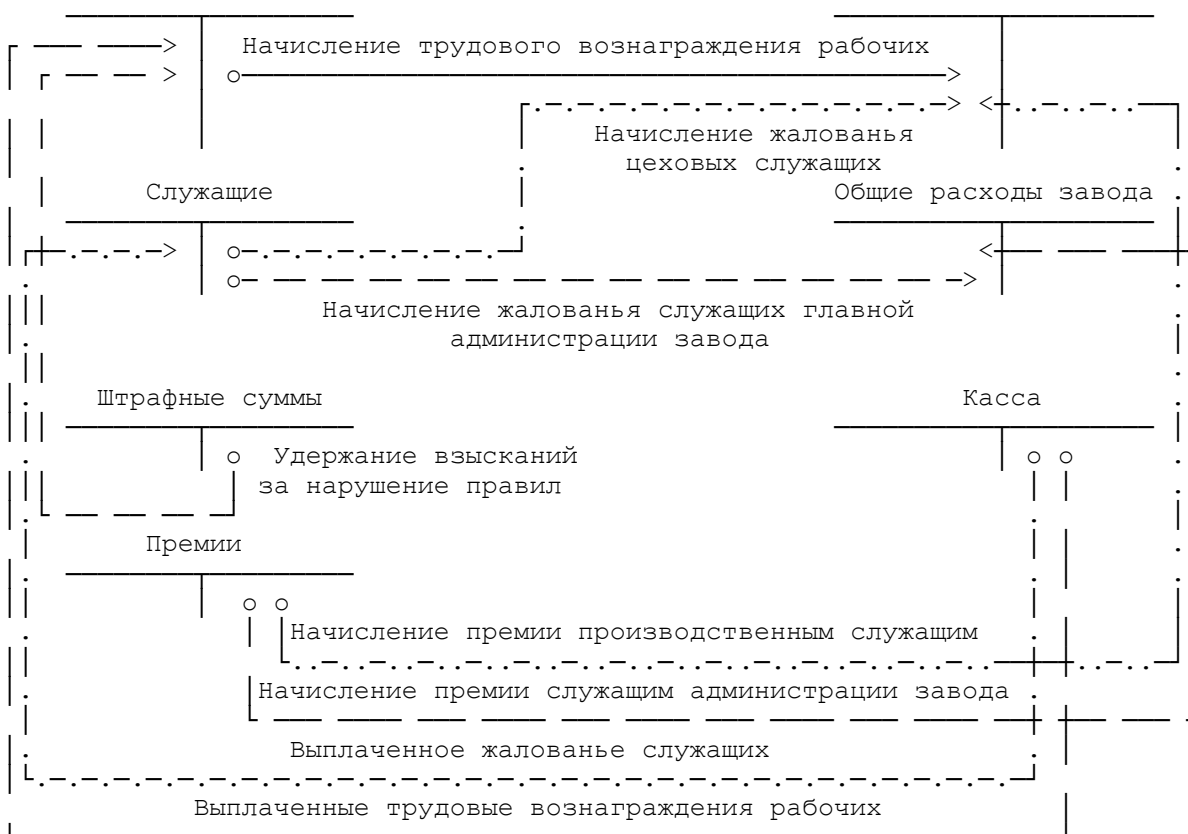


Рис. 3.2

Источник: [74, с. 57 - 60].

В 20-е гг. XX в. происходят изменения в системе учета всех видов вознаграждения работников и расчет с работниками отражается на счетах: "Рабочие и служащие", "Дебонент по невыплаченным суммам", "Начисления на зарплату", "Заработная плата", "Накладные расходы на рабсилу". [78, с. 372 - 375]. Последние два счета предназначались для учета расходов на вознаграждения за отработанное и неотработанное время, а также коммунальные и иные услуги, предоставляемые рабочим и служащим. По кредиту этих счетов указывались суммы, подлежащие списанию на счета учета цеховых и общезаводских расходов [81, с. 62] (Приложение 10). В совокупности по дебету счетов "Заработная плата" и "Накладные расходы на рабсилу" отражались расходы на вознаграждения всего персонала предприятия и составляли один из элементов затрат на производство "Затраты на оплату труда".

В целях ужесточения контроля использования средств на вознаграждение работников в середине 1930-х гг. вносится предложение об открытии счета "Фонд заработной платы" с такой же аналитикой, что и счет "Заработная плата" [64, с. 56]. При этом на счетах отражались как плановый фонд заработной платы, так и фактически начисленные суммы выплат работникам. Сальдо данных счетов "показывало сумму остатка установленного фонда" [64, с. 56]. Считалось, что такая система учета заработной платы работников позволяет "правильно определять использование фонда, чтобы своевременно сообщать эти данные руководству" [64, с. 57]. Тем самым в эти годы на счетах бухгалтерского учета целенаправленно формируется информация, демонстрирующая степень использования средств, направляемых на вознаграждения работников в целях принятия управленческих решений.

Общая схема учета заработной платы в 20 - 30-е гг. XX в. - в период поиска оптимальной системы учета труда и его вознаграждения на счетах бухгалтерского учета - представлена на рис. 3.3. Поскольку данный период в значительной степени характеризуется развитием нэпа, предоставляющего экономическую свободу предпринимательства, а следовательно, стимулированием качественного труда всех участников хозяйственной деятельности, поэтому в учетной системе трудового вознаграждения акцент делается на подробном отражении средств, расходуемых на высокую оплату труда высококвалифицированного персонала.

Учет вознаграждения работников в 20 - 30 гг. XX в.

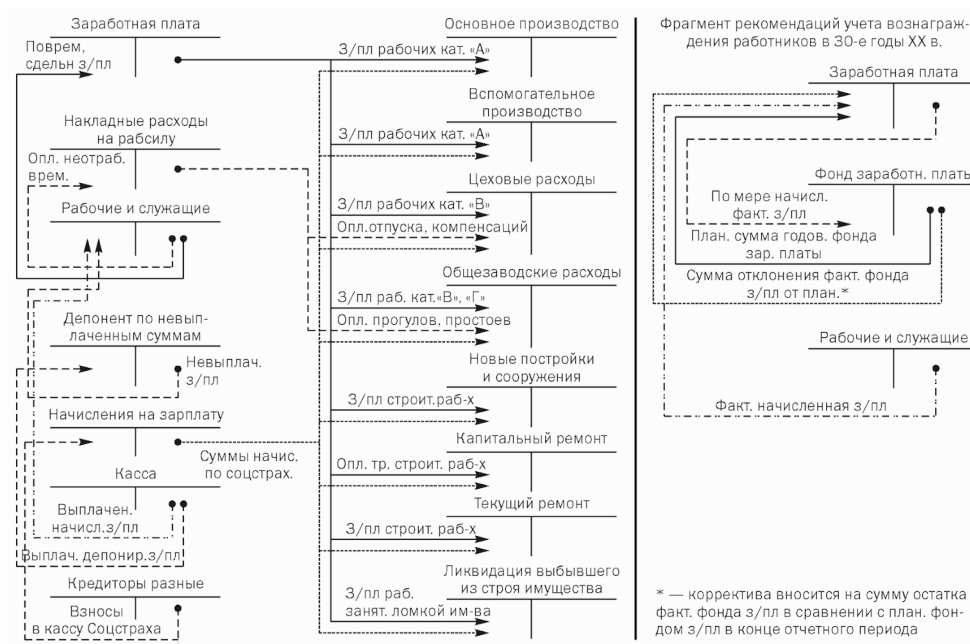


Рис. 3.3

Источники: [64, с. 56 - 57; 78, с. 372 - 375; 81, с. 62].

На рубеже 30 - 40-х гг. все вознаграждения, выплачиваемые работникам, стали подразделять на два вида: основная заработная плата и дополнительная заработная плата. "Основная заработная плата выдается работнику за время, проработанное им на предприятии. Под дополнительной заработной платой понимают ту, которая... выдается за непроработанное время" [35, с. 17]. Соответственно, в плане счетов текущего учета основной деятельности промышленных предприятий в связи с этим выделяли два счета: "Основная заработная плата" и "Дополнительная заработная плата". Впоследствии Планом счетов текущего учета основной деятельности промышленных предприятий, утвержденным Народным комиссариатом финансов СССР 9 октября 1940 г. N 738 [36, с. 25], эти счета объединили в один счет "Основная и дополнительная заработная плата" (рис. 3.4). В результате в эти годы происходит перегруппировка сведений, отражаемых на счетах бухгалтерского учета, и в конечном итоге свертывание информации о затратах труда и его вознаграждении, формируемой на счетах. В основном это было связано с тем, что нэп ликвидировали, предприятия стали государственными и государство стало вводить единообразие в порядок вознаграждения; ужесточать систему вознаграждения; ликвидировать свободу руководства в формах и методах стимулирования сотрудников и усиливать трудовую дисциплину через ужесточение контроля времени пребывания персонала на работе.

Учет вознаграждения работников  
 на рубеже 30 - 40 гг. - начало 50-х гг. XX в.

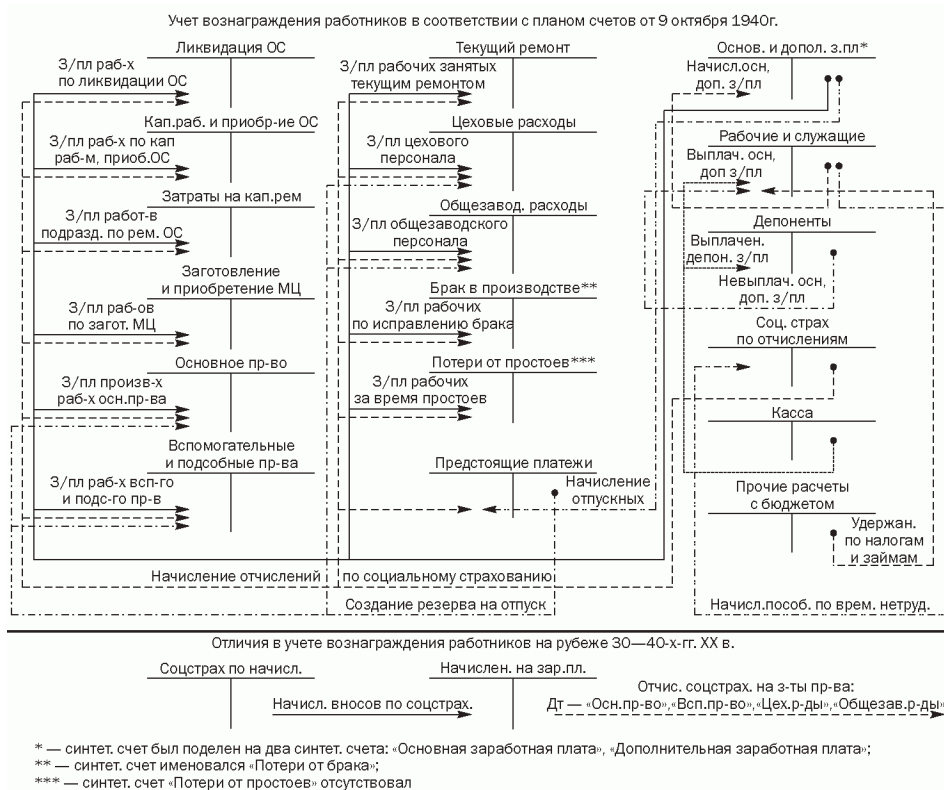


Рис. 3.4

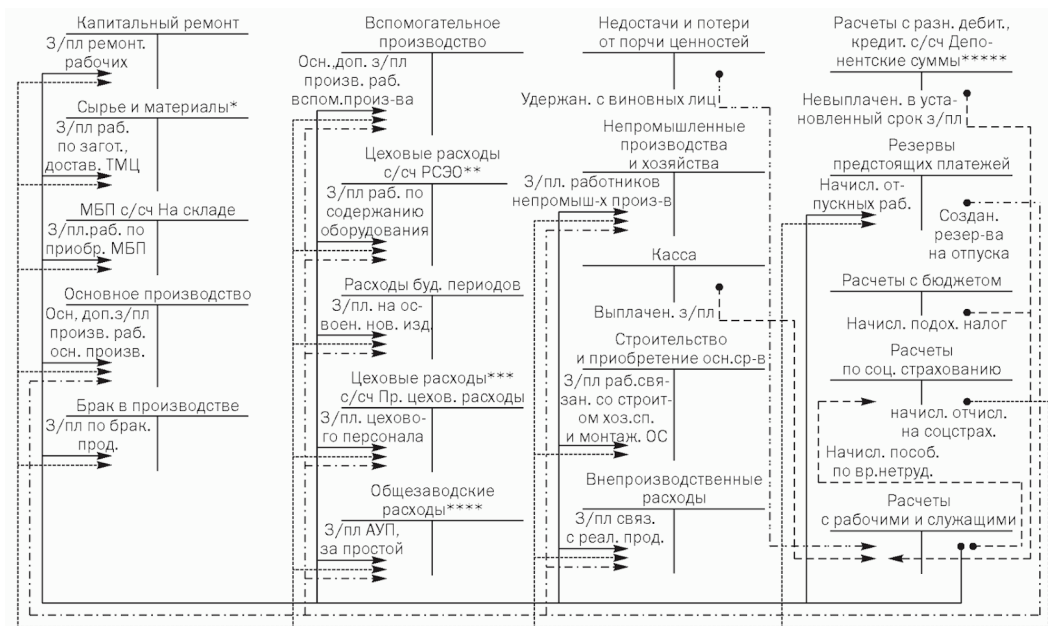
Источники: [35, с. 22 - 25; 36, с. 25 - 47].

В середине XX в. внимание бухгалтеров в части учета вознаграждения работников направляется на упрощение учета. В целях снижения трудоемкости учетных работ в 50-е гг. согласно Типовому плану счетов бухгалтерского учета основной деятельности государственных промышленных предприятий союзного и республиканского подчинения, утвержденному Письмом Минфина СССР от 4 ноября 1954 г. N 1149, исключили счет "Основная и дополнительная заработная плата". Вместе с тем это не снизило трудоемкость учетных процедур, но сделало менее точными сведения об использовании средств на трудовые вознаграждения работников, так как информация о затратах труда и его оплате стала формироваться путем выборки и группировки данных первичных документов.

В конце 60-х гг. согласно Плану счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций, утвержденному Письмом Минфина СССР от 30 мая 1968 г. N 130, вводится счет "Фонды экономического стимулирования и специального назначения". Данный счет предназначался, в частности, для учета образования и использования средств на материальное поощрение работников; премирование работников за содействие внедрению изобретений и рационализаторских предложений; премирование по социалистическому соревнованию; средств на улучшение культурно-бытовых условий работников. Тем самым по кредиту счета отражалась сумма средств, направляемая в дальнейшем на вознаграждения инвестиционного и финансового характера (рис. 3.5). На введение данного счета повлияло осмысление необходимости дополнительного стимулирования и мотивирования работников на более производительный труд, поскольку к этому времени СССР уже существенно отставал от Запада в высококачественной и результативной деятельности.

Учет вознаграждения работников в период  
конец 50-х - середина 80-х гг. XX в.

Учет вознаграждения работников в соответствии  
с планом счетов бухгалтерского учета от 28 сентября 1959 г.



Изменения в учете вознаграждения работников в соответствии с планом счетов бухгалтерского учета от 30 мая 1968 г.

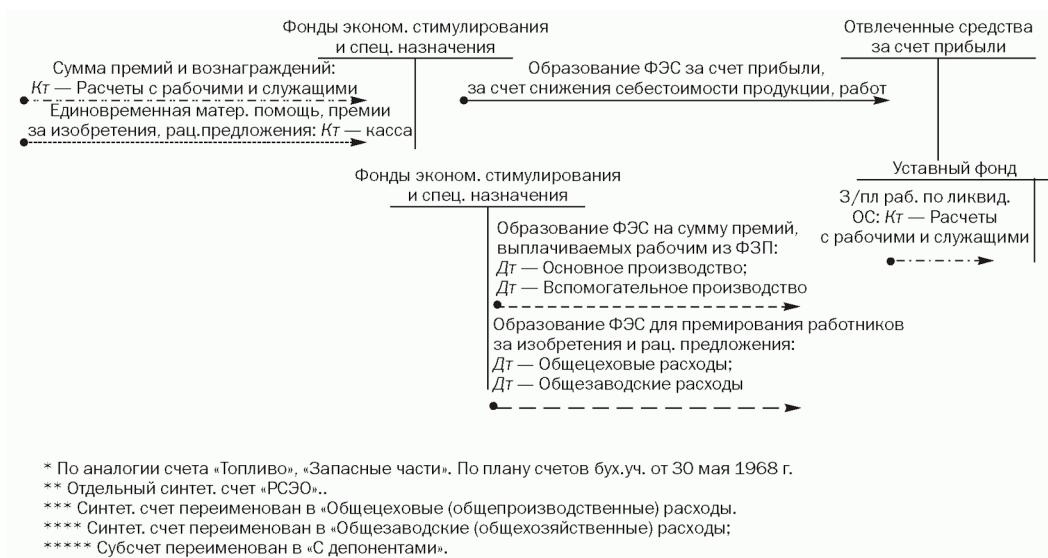


Рис. 3.5

Источники: [31; 158; 159].

В 70-е гг. XX в. специалисты особое внимание уделяют вопросам учета рабочего времени как одного из факторов, способствующих повышению производительности труда. Зачаточные формы обобщения рабочего времени существовали в расчетно-платежных ведомостях, в которых отражали показатели рабочего времени, но в управлении и принятии решений они не использовались. В связи с этим профессор В.Ф. Палий в системе бухгалтерского учета рабочего времени и заработной платы предложил введение следующих синтетических счетов: "Фонд рабочего времени и заработной платы промышленно-производственного персонала", "Фонд рабочего времени и заработной платы непромышленного персонала", "Фонд заработной платы нечислочного состава", "Выплаты рабочим и служащим, не входящие в фонд заработной платы". Организация аналитического учета по элементам фондов заработной платы и рабочего времени предлагалось осуществлять в самостоятельной системе



аналитических счетов в трех измерениях: в человеко-днях, человеко-часах и рублях [148, с. 117, 118]. Несмотря на то что в эти годы актуализируется понимание существенности учета рабочего времени и значимости применения нефинансовых измерителей для управления расходами на трудовые вознаграждения в целях повышения эффективности использования фонда заработной платы, это предложение не было реализовано. Одной из причин этого была высокая трудоемкость столь подробной детализации на счетах бухгалтерского учета в компьютеризированных условиях.

В этот же период профессор Н.Г. Чумаченко по результатам исследования англосаксонской системы бухгалтерского управленческого учета затрат труда и его вознаграждения рекомендует применять синтетические счета для учета отклонений от нормативных затрат на оплату труда: "Отклонение по зарплате за счет тарифов" и "Отклонение по зарплате за счет использования" [226, с. 80 - 83]. Позже предложения в части учета отклонений на счетах бухгалтерского учета при применении метода "стандарт-костинг" (Standard Costing) были развиты и усовершенствованы в работах профессора В.И. Ткача [252] и профессора М.А. Вахрушиной [246]. Профессор А.С. Бородин предложил открывать синтетические счета "Издержки основного производства по нормам" и "Издержки основного производства по отклонениям от норм" для учета расхода финансовых ресурсов предприятия, в том числе на оплату труда работников [27, с. 26 - 27]. Эти предложения содействовали сближению метода "стандарт-костинг", применяемого в западной практике, и отечественной системы нормативного учета затрат на производство, однако в действующей практике бухгалтерского учета реализованы не были.

Следующее десятилетие XX в. знаменуется развитием учета в условиях хозяйственного расчета, в связи с чем особое внимание уделяется уточнению расходов, включаемых в фонд заработной платы, и расходов на выплаты и льготы из фондов материального поощрения и фондов потребления. С этой целью получает развитие идея 20 - 50-х гг. XX в. отражать расходы на вознаграждения работников на отдельном счете.

Особое внимание данной проблеме уделяют профессор В.Ф. Палий и профессор Я.В. Соколов, поскольку в России долгое время в учете отражают только выплату трудового вознаграждения работников (после отмены в середине 50-х гг. - в целях упрощения учета и сближения синтетического и аналитического учета - счета "Заработная плата", введенного в учетную практику Постановлениями СНК СССР и Совета труда и обороны СССР от 11 августа 1924 г.). Вместе с тем многие специалисты указывают на необходимость учитывать и начисление заработной платы. В этой связи учеными рекомендуется ввести не только счет "Заработная плата", который обобщал бы все суммы, относящиеся к оплате труда, но и счет "Фонд заработной платы" для усиления контроля использования фонда оплаты труда. При этом отмечалось, что остаток рекомендуемого счета "Фонд заработной платы" показывает использование выделенного фонда [152, с. 151 - 152, 177].

Для предприятий, функционирующих в условиях полного хозяйственного расчета и самофинансирования, основанных на нормативном распределении дохода, вводится счет "Использование фонда оплаты труда" [45]. Для обеспечения единой методологии учета расходов на оплату труда при различных вариантах хозрасчета профессором В.Д. Новодворским рекомендуется введение дополнительного синтетического счета в действующий План счетов - "Денежный фонд оплаты", включающий пять субсчетов: 1) "Фонд заработной платы"; 2) "Премии"; 3) "Выплаты из фонда заработной платы, не связанные с основной деятельностью предприятия"; 4) "Гарантированные и дополнительные выплаты рабочим и служащим"; 5) "Денежные выплаты из фонда социального страхования" [146, с. 128 - 148, 153]. По кредиту данного счета в корреспонденции со счетами производственных затрат, фонда экономического стимулирования и других соответствующих счетов предлагалось отражать все суммы начисленных денежных выплат и одновременно производить запись по дебету счета в корреспонденции со счетом "Расчеты по оплате труда" на суммы использованных денежных фондов оплаты по категориям персонала, видам оплаты труда, отдельным работникам (рис. 3.6). Предлагаемая методика позволяла формировать более подробную информацию о расходовании средств на вознаграждения работников, но вследствие трудоемкости работ не нашла поддержки в Министерстве финансов СССР.

Учет вознаграждения работников  
во второй половине 80-х гг. XX в.

Учет вознаграждения работников в соответствии с  
планом счетов бухгалтерского учета от 28 марта 1985 г.

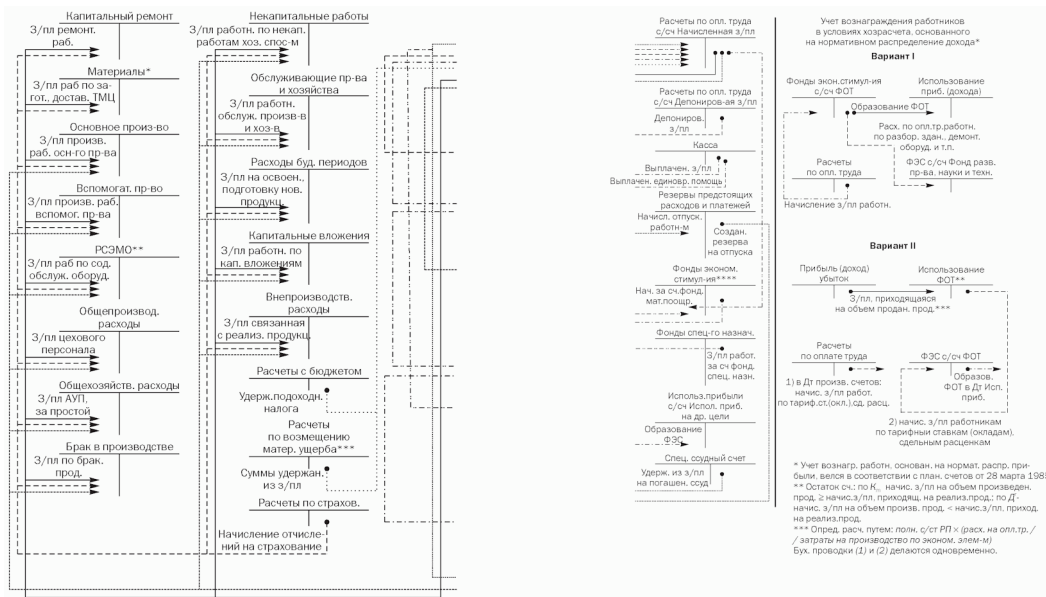


Рис. 3.6

Источники: [45], [157].

В эти годы исследуются существующие и действовавшие ранее модели учета расходов на вознаграждения работников в целях поиска оптимальной системы учета оплаты труда, направленной на ужесточение контроля размещения и использования средств на вознаграждения. Но, несмотря на предложения специалистов в области бухгалтерского учета, принятый в 1991 г. План счетов учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий существенных изменений в части учета затрат труда и его вознаграждения не претерпел и учетная система расходов на вознаграждения, заложенная в застойные годы, осталась без изменения.

Определенные изменения в учете расходов на вознаграждения персонала произошли в связи с введением Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденного 31 октября 2000 г., согласно которому сделаны шаги к разделению финансовой и управленческой бухгалтерий, что реализуется в практике западных компаний. В зарубежной системе учета информация обо всех расходах на содержание работников: основное вознаграждение, суммы вознаграждения инвестиционного характера, расходы работодателей на социальное обеспечение сотрудников, - отражается на одном счете "Расходы на персонал" [267, с. 263 - 287].

В отечественной системе бухгалтерского учета некоторая аналогия с западной практикой обусловлена тем, что согласно действующему Плану счетов возможно выделение элементов затрат на производство в группе 30-х счетов, в частности затрат на оплату труда и отчислений на социальные нужды. При этом информация о затратах, генерируемая в группе 30-х счетов, может быть применена для различных целей: контроля и анализа затрат, составления управленческих отчетов и статистической отчетности, налогообложения средств, потребленных на вознаграждения, в связи с чем многие отечественные ученые исследуют общеметодологические вопросы отражения затрат с использованием группы 30-х счетов и предлагают активно их применять в качестве счетов управленческой бухгалтерии [62; 79; 178]. Другая группа авторов придерживается более распространенного подхода ([151; 179] и др.) - группу 30-х счетов, предназначенную для фиксации затрат по элементам, относят к счетам финансового учета, а группу 20-х счетов, на которых отражаются затраты в разрезе видов деятельности, статей затрат, видов вознаграждения и т.д., - счетам управленческого учета. При этом указывают на желательность применения счетов-экранов для переноса информации из управленческой бухгалтерии в финансовую.

Отметим, что в работах многих известных ученых особое внимание уделяется принципам построения, формам и способам организации учета затрат труда и его вознаграждения с введением группы 30-х счетов. Так, профессор В.Б. Ивашкевич [89, с. 289 - 293] при исследовании монистической системы учета затрат рекомендует расходы на вознаграждения, учтенные на счете 31 "Затраты на оплату труда", списывать в дебет отражающего счета 37 "Отражение общих затрат" и распределять между калькуляционными счетами, а при дуалистической системе - в финансовом учете затраты на оплату труда отражать без подразделения по аналитическим центрам; в управленческом учете эти данные будут

использованы как итоговые, при этом зеркальные счета обеспечат согласование сведений двух видов учета. Профессор М.А. Вахрушина [42, с. 378 - 384, 389 - 390] предлагает в рамках автономной и интегрированной систем учета варианты уникальных кодировок отражения расходов на оплату труда и отчислений на социальные нужды работников на счетах бухгалтерского учета. Профессором Н.Д. Врублевским [46, с. 90 - 91] предложен принцип обобщения издержек на оплату труда по их видам на 30-х счетах: счет 32 "Трудовые издержки производства" с выделением субсчетов 320 "Оплата труда", 321 "Оплата труда производственного персонала", 322 "Оплата труда вспомогательного персонала", 323 "Другие виды оплаты труда", 324 "Различные компенсации"; счет 33 "Социальные издержки производства" с подразделением - 330 "Социальные расходы предприятия", 331 "Долгосрочное страхование жизни работников", 332 "Добровольное личное страхование", 333 "Другие социальные расходы на содержание персонала". Впоследствии часть затрат относится на счет "Продажи", остальная доля относится на затраты незавершенного производства. Профессор В.Ф. Палий [149, с. 60 - 61] рекомендует отражать расходы на совокупное вознаграждение персонала на счетах 31 "Затраты на оплату труда" и 32 "Отчисления на социальные нужды" в корреспонденции со счетом 37 "Отражение расходов по элементам". Данный счет нужен для зеркального отражения расходов по элементам, формируемым в финансовом учете. Одновременно делаются записи по кредиту счета 27 "Отражение издержек производства" в корреспонденции со счетами 20 - 29, которые ученый предлагает оставлять без изменений. Варианты отражения в группе 30-х счетов затрат на оплату труда исследованы в работах профессора Л.З. Шнейдмана [237], профессора Р.Г. Каспиной [100], профессора А.Ю. Соколова [190]. Ученые рекомендуют показывать расходы на вознаграждения работников на счетах-экранах 32 "Затраты на оплату труда" и 33 "Отчисления на социальные нужды". При этом профессор Л.З. Шнейдман предлагает закрывать эти счета в корреспонденции со счетом 35 "Расходы по обычным видам деятельности", профессор Р.Г. Каспина рекомендует включать средства, расходуемые на оплату труда, в затраты производства с выделением их условно-переменной части, профессор А.Ю. Соколов рассматривает вариант отражения расходов на вознаграждения одновременно с корреспонденциями по дебету счетов 32, 33 и по дебету контроллинговых счетов 20 - 29 методом простой записи.

Таким образом, современные отечественные специалисты отмечают необходимость и значимость систематизации расходов на вознаграждения в поэлементном разрезе в группе 30-х счетов и предлагают разные варианты их отражения на счетах бухгалтерского учета, поскольку такого рода группировка создает условия для формирования эффективной системы контроля использования средств компании на совокупные вознаграждения работников. Вместе с тем для усиления системы верификации расходования средств на вознаграждения целесообразна не только поэлементная группировка, но и более детальная и развернутая классификация, выражающая направления использования финансовых ресурсов. Настоящие реалии функционирования экономических субъектов требуют создания эффективной системы бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения, способной как гибко реагировать на изменения в сфере трудовых ресурсов, так и формировать полную и подробную информационную базу о расходах на вознаграждения. Перманентно усложняющиеся рыночные условия подталкивают работодателей к введению новых форм и видов вознаграждения, содействующих стимулированию сотрудников на качественный высокопроизводительный труд, росту их заинтересованности в эффективности функционирования компании, увеличению ее рыночной стоимости. Следовательно, все вводимые новации в порядок и характер вознаграждения влияют на систему генерирования информационной совокупности о потреблении средств на вознаграждения разного свойства, что отражается на построении учетной системы, отвечающей требованиям внутренней и внешней среды (согласование целей собственников, менеджмента, персонала и др.). Вследствие этого нами разработаны авторская методика отражения расходов на вознаграждения на 30-х счетах бухгалтерского учета и предложения по усовершенствованию аналитического учета расходов на вознаграждения сотрудников.

Любая концепция учета расходов на вознаграждения работников должна, по нашему мнению, удовлетворять основным требованиям, предъявляемым к бухгалтерскому учету: ведение бухгалтерского финансового учета с латентными (скрытыми) уровнями аналитических счетов в целях формирования информации, пригодной не только для внешних пользователей, но и для управления финансовой и инвестиционной деятельностью внутри организации; и ведение бухгалтерского управленческого учета с подробными и полными аналитическими сведениями о размещении и использовании средств на вознаграждения работников для принятия решений менеджментом компании.

Предлагаемый нами подход подразумевает применение принципа "от общего к частному" для отражения расходов на вознаграждения, обобщенные в поэлементном разрезе. Иными словами, каждый последующий уровень аналитического учета - это объединение суммы расходов, отражающее более полно и детально содержание предыдущего уровня аналитического счета. На рис. 3.7 представлены коды (символы) рекомендуемых нами счетов: 32 "Расходы на вознаграждения" и 33 "Отчисления на социальные нужды" (элементов затрат), отражающих информацию о расходах на удержание и мотивирование труда

работников организации и позволяющих их детализировать.

Детализация счетов 32 "Расходы на вознаграждения",  
33 "Отчисления на социальные нужды"

AA	Код счета I порядка - вид расходов
BB	Код счета II порядка - кластер расходов
CCC	Код счета III порядка - субгруппа расходов
DDD	Код счета IV порядка - первоначальная форма элемента расходов

Рис. 3.7

Приведем пример кода счета 32 "Расходы на вознаграждения".

32	Код счета I порядка - Расходы на вознаграждения
1	Код счета II порядка - Основное вознаграждение
2	Код счета II порядка - Дополнительное вознаграждение
3	Код счета II порядка - Вознаграждения инвестиционного характера
4	Код счета II порядка - Вознаграждения финансового характера
011	Код счета III порядка - Постоянное вознаграждение
012	Код счета III порядка - Переменное вознаграждение
021	Код счета III порядка - Вознаграждения, не связанные с расходом рабочего времени
022	Код счета III порядка - Выплаты на развитие профессионального уровня работников
031	Код счета III порядка - Оплата дополнительного образования
041	Код счета III порядка - Вознаграждения долевыми инструментами
042	Код счета III порядка - Социальные бенефиты
043	Код счета III порядка - Страховые взносы (платежи) по программам дополнительного страхования
044	Код счета III порядка - Взносы по программам дополнительного пенсионного обеспечения
045	Код счета III порядка - Дополнительное выходное пособие
111	Код счета IV порядка - Оклад
112	Код счета IV порядка - Тарифная ставка
113	Код счета IV порядка - Сдельная расценка
121	Код счета IV порядка - Премия за производственные результаты (носящие систематический характер)
122	Код счета IV порядка - Премия за выполнение важных производственных заданий (носящие единовременный характер)

- 123 Код счета IV порядка - Компенсационные выплаты за результативную работу
- 124 Код счета IV порядка - Компенсационные выплаты за нерезультативную работу
- 125 Код счета IV порядка - Компенсационные выплаты за дополнительные издержки труда
- 411 Код счета IV порядка - Вознаграждения акциями
- 412 Код счета IV порядка - Опционные планы
- 421 Код счета IV порядка - Поощрительные вознаграждения
- 422 Код счета IV порядка - Льготы и привилегии
- 431 Код счета IV порядка - Страховые взносы (платежи) по программам дополнительного медицинского страхования
- 432 Код счета IV порядка - Страховые взносы (платежи) по программам страхования жизни
- 433 Код счета IV порядка - Страховые взносы (платежи) по программам страхования от безработицы
- 441 Код счета IV порядка - Взносы по пенсионному плану с установленными выплатами
- 442 Код счета IV порядка - Взносы по пенсионному плану с установленными взносами

Дополнительным уровнем аналитики может являться отнесение расходов на вознаграждения работников к фактическим, бюджетным затратам либо нормативным затратам. Такого рода аналитика может быть предусмотрена в автоматизированной системе учета. Например, ряд российских компаний отражают бюджетные расходы на вознаграждения на счетах синтетического учета. Предлагаемый подход позволяет, на наш взгляд, интегрировать учетную систему и систему бюджетирования, усилив тем самым контроль расходов на вознаграждения персонала.

Представим далее пример кода счета 33 "Отчисления на социальные нужды".

- 33 Код счета I порядка - Отчисления на социальные нужды
- 01 Код счета II порядка - Отчисления по социальному страхованию в Фонд социального страхования РФ
- 02 Код счета II порядка - Отчисления по выплатам в Пенсионный фонд РФ
- 03 Код счета II порядка - Отчисления по выплатам в Фонд обязательного медицинского страхования РФ
- 011 Код счета III порядка - Отчисления по выплатам в Фонд социального страхования РФ от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний
- 021 Код счета III порядка - Отчисления по выплатам в Пенсионный фонд РФ по страховой части трудовой пенсии
- 022 Код счета III порядка - Отчисления по выплатам в Пенсионный фонд РФ по накопительной части трудовой пенсии
- 031 Код счета III порядка - Отчисления по выплатам в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования
- 032 Код счета III порядка - Отчисления по выплатам в Территориальный фонд обязательного медицинского страхования

Предложенная классификация счетов учета расходов на вознаграждения и отчислений на социальные нужды основывается на рекомендуемой нами типологии системы расходов на вознаграждения, подробно охарактеризованной в гл. 1. Более того, такого рода систематизация в группе 30-х счетов соответствует современным тенденциям развития учетной системы в России: ориентация на МСФО (выделение групп расходов на дополнительные программы страхования, пенсионное обеспечение, вознаграждения акциями и др.), использование положительного опыта ряда западных компаний (отражение на одном счете расходов как на краткосрочные, так и на долгосрочные вознаграждения) и повышение аналитичности и прозрачности учетных данных (увеличение иерархических уровней счета). Тем самым, опираясь на эти ключевые позиции, нами рекомендуется внесение дополнений, изменений и уточнений, отражающих российскую практику, в систему учета расходов на вознаграждения работников.

Предложенная группировка расходов на вознаграждения на счетах бухгалтерского учета позволяет более полно отражать развернутую информацию об имевших место расходах и, следовательно, способствует принятию взвешенных управленческих решений. Отметим также, что сводное отражение информации о расходовании средств на вознаграждения сотрудников на синтетических счетах надлежит относить к счетам финансовой бухгалтерии, а детальное, подробное выделение данных о суммах и направлениях их расходования на вознаграждения работников в требуемых для целей управления разрезах - к счетам управленческой бухгалтерии. Такое отражение данных о суммарных расходах на вознаграждения в контуре бухгалтерского управленческого учета обеспечивает усиление контроля финансовых ресурсов, направляемых на удержание и мотивацию сотрудников организации. Данный способ разделения явно выражен при применении автоматизированных способов учета расходов на вознаграждения персонала.

Современные автоматизированные системы управления расходами на вознаграждения позволяют обособлять две разновидности оформления хозяйственных операций, а следовательно, и степеней аналитического учета расходов на трудовые вознаграждения и вознаграждения инвестиционного и финансового свойства сотрудников:

- остенсивные аналитические счета - уровни аналитического учета представляются наглядным, открытым способом;
- внутренние аналитические счета - сведения на счетах представляются латентным (скрытым) способом.

Первый способ - остенсивный метод (открытый) отражения степеней аналитического учета - предполагает систему кодирования расходов на вознаграждения на синтетических счетах - субсчет, счета второго уровня, счета третьего уровня и т.д. Из этого следует, что детализация (аналитика) по расходам на вознаграждения представляется открыто, наглядно. В качестве примера можно привести учет расходов на вознаграждения в головном подразделении французской машиностроительной компании Schneider Electric в России, занимающегося производством электрооборудования для промышленных предприятий, объектов гражданского и жилищного строительства. Компания использует 30-е счета, в составе которых выделяется счет 32 "Расходы на персонал", на котором обобщается информация о расходах по привлечению и мотивированию сотрудников. Аналогичную практику учета расходов на вознаграждения применяет ряд отечественных торгово-производственных компаний. Для отражения операций по расходованию ресурсов на вознаграждения работников используется счет 31 "Расходы на содержание персонала", систематизирующий все расходы компании по набору, обучению, трудовому вознаграждению, поощрительным и социальным выплатам. По указанным синтетическим счетам выделяются уровни аналитики, на которых информация отражается остенсивным (открытым) способом (рис. 3.8).

Остенсивный способ отражения уровней аналитики  
к синтетическим счетам учета расходов  
на вознаграждения работников

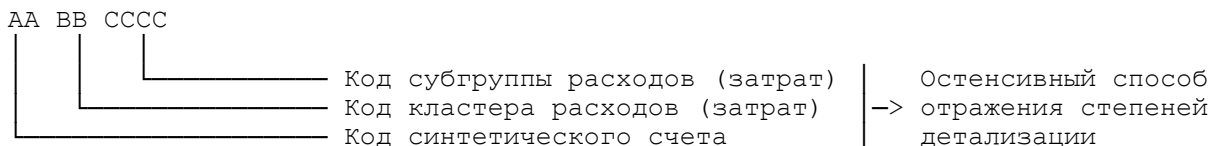


Рис. 3.8

При остенсивном (наглядном, открытом) подходе к отражению уровней аналитического учета на синтетическом счете расходы, собранные в разрезе, например, постоянных (фиксированных) выплат

работникам, отражаются на одном из аналитических счетов, а в разрезе вознаграждений инвестиционного свойства - на другом и т.д. И далее каждый последующий уровень аналитического учета представляет собой обобщение расходов на вознаграждения, более подробно выражающие содержание предыдущего уровня, тем самым детализируя информацию. Данная форма отражения расходов на вознаграждения может применяться и при ручном способе ведения учета.

Иной способ отражения степеней аналитики - латентный (скрытый) способ - подразумевает применение аналитических счетов без их выделения на счетах синтетического учета расходов на вознаграждения. Данный вариант учета рекомендуется вести в автоматизированной системе управления финансовыми ресурсами.

В качестве примера приведем систему учета расходов на вознаграждения в одной из нефтедобывающих компаний, применяющей автоматизированную систему управления организацией SAP ERP. В настоящей системе выделяются для учета расходов на вознаграждения сотрудников два синтетических счета: 32 "Затраты на оплату труда" и 33 "Отчисления на социальные нужды", к которым открываются субсчета по видам начислений и удержаний. По каждому из этих субсчетов ведется аналитический учет от трех до восьми уровней с учетом особенностей деятельности нефтяной компании. Латентные аналитические счета позволяют строить сложные детализированные системы учета, подробно систематизирующие сведения о расходах на вознаграждения, и вместе с тем вести более простой учет имевших место расходов на синтетических счетах (рис. 3.9).

Латентный способ отражения уровней аналитики  
к синтетическому счету "Затраты на оплату труда"  
в нефтедобывающей компании

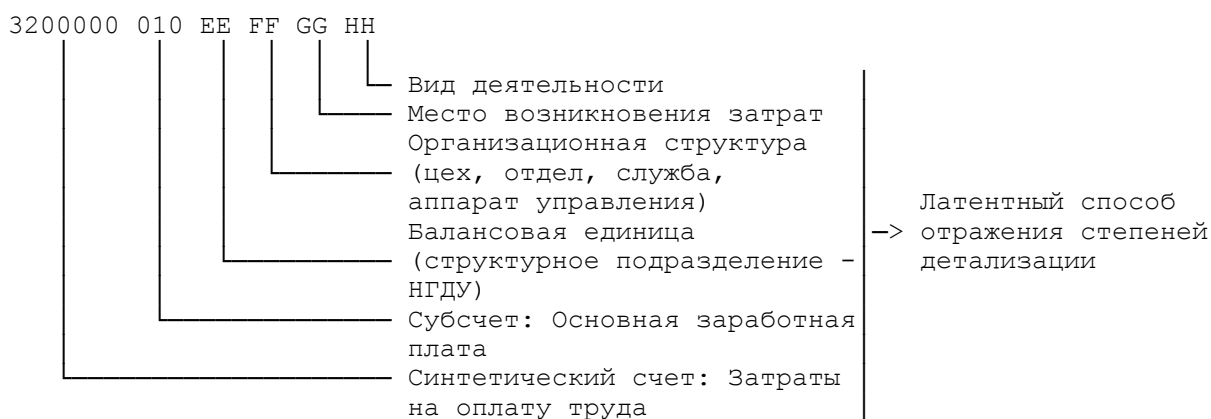


Рис. 3.9

Вместе с тем, по нашему мнению, в этой компании возможно применение интегрированного подхода, когда используется латентный способ отражения уровней аналитического учета расходов на вознаграждения по отношению к синтетическому счету и счетам более высокого уровня и остенсивный (наглядный, открытый) способ - по отношению к счетам более низкого порядка.

Высокая степень детализации расходов на вознаграждения в рамках аналитического управленческого учета способствует систематизации данных расходов в различных разрезах, необходимых менеджменту компании для выработки управленческих решений. Под систематизацией сведений о расходах на вознаграждения нами понимается способ изменения и подготовки данных на счетах аналитического учета, вследствие которого прежде сформированные совокупности однородной информации конвертируются в новообразованные группы. При этом посредством систематизации формируется необходимая информация о расходах на вознаграждения по их видам, работникам, группам персонала, структурным подразделениям, местам возникновения затрат, статьям затрат, отдельным продуктам для принятия управленческих решений. Такое классифицирование сведений о расходах на вознаграждения на счетах аналитического учета становится возможным в условиях автоматизации с использованием литофанического (скрытого, негласного) счета.

Под литофаническим счетом мы понимаем технический, обслуживающий счет, являющийся скрытым, неявным, и относящийся к внутренним дополнительным аналитическим счетам, при помощи которого совершается систематизация расходов на вознаграждения в целях их отражения в разрезе разных объектов учета. Данный счет может состоять из нескольких элементов и образовываться путем

соединения различных сведений о расходах на вознаграждения и тем самым систематизировать информацию о потреблении средств на вознаграждения на одном уровне с синтетическим счетом. Литофанический счет не должен отражаться в балансе и может трактоваться как способ обобщения расходов на вознаграждения в системе бухгалтерского управленческого учета. Следовательно, информация, определяемая на литофаническом счете, является основанием для отражения расходов на вознаграждения на синтетических счетах.

Правила кодирования литофанического счета можно представить в виде следующей схемы:

#### Принцип детализации литофанического (скрытого) счета

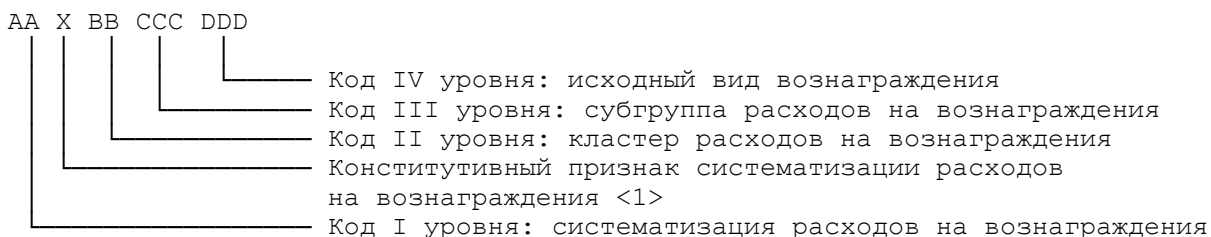


Рис. 3.10

<1> Конститутивный признак определяет основной (ключевой) критерий обобщения и перераспределения расходов на вознаграждения, например код 1 - распределение расходов на основное (базовое) вознаграждение.

При применении автоматизированной системы управления средствами на вознаграждения целесообразно использование литофанического (скрытого, технического) счета 37 "Систематизация расходов на вознаграждения", пример рекомендуемого внутреннего кода визуализирован на рис. 3.11.

#### Детализация литофанического (скрытого) счета 37 "Систематизация расходов на вознаграждения"

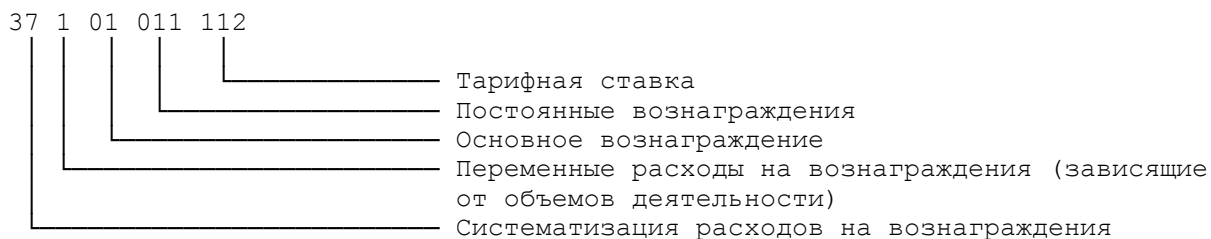


Рис. 3.11

Систематизирующими признаками могут выступать различные основания, поскольку современные системы автоматизации бухгалтерского учета позволяют перегруппировывать информацию по многообразию критериев. В частности, возможно перемещение данных по моделям: "элемент расходов - статья расходов", "первоначальный вид расходов - субгруппа расходов", "субгруппа расходов - кластер расходов" и т.п., а также раскрывать информацию в необходимых аналитических разрезах: "кластер расходов - исходный вид расходов", "статья расходов - субгруппа расходов" и т.д. Следовательно, систематизация расходов на вознаграждения на литофаническом (скрытом) счете позволяет продемонстрировать указанные на аналитических счетах сведения в более укрупненном или развернутом виде. Сгруппированная таким образом информация служит базой для принятия релевантных управленческих решений по направлениям размещения и использования средств на вознаграждения работников компании.

Как ранее отмечалось, развитие бухгалтерского управленческого учета затрат труда и его вознаграждения происходило поступательно, и если на заре своего становления под управленческим учетом понимали производственный учет затрат, в том числе и затрат на оплату труда, то уже ближе к середине XX в. составной частью управленческого учета становится и бюджетирование затрат. И к



настоящему времени такого рода взаимосвязь является устойчивой, обеспечивающей целостность системы управленческого учета. Для дальнейшего развития бухгалтерского управленческого учета в заданном направлении необходимо расширять комплекс инструментариев, обеспечивающий и усиливающий контроль и анализ расходов на вознаграждения. Одним из таких средств, по нашему мнению, способствующих сопоставлению фактических значений расходов на вознаграждения с бюджетными, может выступать бухгалтерский счет.

На 30-х счетах, на наш взгляд, возможно отражать не только фактические величины расходов на вознаграждения, но и бюджетные (плановые) расходы. С этой целью нами рекомендуется открывать синтетический счет 38 "Фонд вознаграждения", позволяющий в системном учете осуществлять контроль использования средств, запланированных на вознаграждения сотрудников компании, и выявлять отклонения по фактически истраченным средствам на вознаграждения.

К счету 38 "Фонд вознаграждения" могут быть добавлены следующие уровни аналитики:

- "Фактический фонд вознаграждения";
- "Бюджетный фонд вознаграждения";
- "Отклонение фактического фонда вознаграждения от бюджетного".

Данные аналитические уровни выделяются в рамках автоматизированной системы учета расходов на вознаграждения работников.

Детализация информации, формируемой на предлагаемом счете, может осуществляться в различных разрезах: по структурным подразделениям, местам возникновения затрат, видам деятельности и т.п. (рис. 3.12).

#### Принцип строения счета 38 "Фонд вознаграждения"

AA	Код счета I порядка - фонд вознаграждения
BB	Код счета II порядка - вид фонда вознаграждения <1>
CCC	Код счета III порядка - состав фонда вознаграждения <2>
D	Код счета IV порядка - структурное подразделение
EE	Код счета V порядка - место возникновения затрат
FF	Код счета VI порядка - вид деятельности

Рис. 3.12

-----  
<1> Под видом фонда вознаграждения следует понимать группу расходов на вознаграждения, относящиеся к данному фонду.

<2> К составу фонда вознаграждения надлежит причислять виды выплат, осуществляемые независимо от источника их финансирования.

Приведем пример детализации счета 38 "Фонд вознаграждения".

38	Код счета I порядка - Фонд вознаграждения
01	Код счета II порядка - Фонд основного вознаграждения
011	Код счета III порядка - Постоянные вознаграждения
1	Код счета IV порядка - Вид производства
01	Код счета V порядка - Участок работы
01	Код счета VI порядка - Процесс производства

По кредиту предлагаемого счета 38, аналитический уровень "Бюджетный фонд вознаграждения",

отражается запланированная величина фонда вознаграждения на отчетный период (месяц, квартал), а по дебету рекомендуемого счета 38, аналитический уровень "Фактический фонд вознаграждения", - реальное использование средств данного фонда по мере начисления вознаграждений. По окончании отчетного периода сопоставляется фактический фонд вознаграждения с бюджетным и выявляется отклонение от запланированного фонда вознаграждения за период. Данное отклонение определяется с использованием внутренних бухгалтерских записей (табл. 3.13).

По этой причине нами предлагается в группе 30-х счетов выделять новый класс счетов - дигрессионные (от лат. *digressio* - отклонение) счета. Под дигрессионным подходом к формированию информации следует понимать отражение отклонений фактических расходов на вознаграждения от заданных значений как в сравнении с бюджетным фондом вознаграждения всего персонала структурного подразделения и компании в целом, так и в сравнении с нормативными расходами на фактический объем деятельности основного производственного персонала с детализацией по факторам их изменения.

К этому классу счетов, кроме счета 38 "Фонд вознаграждения", возможно отнести и предлагаемый нами счет 39 "Отклонения по расходам на вознаграждения", предназначенный для отражения расхождений между расходами, установленными согласно бюджету на фактический объем деятельности, и отчетными (фактическими) их значениями с выделением причин отклонений. Указанный счет может быть открыт при применении на предприятии метода "стандарт-костинг" или отечественного варианта данного метода - нормативной системы учета затрат с использованием принципов метода "директ-костинг" (Direct Costing, DC). Применение положений метода "директ-костинг", являющегося системой бухгалтерского управленческого учета, позволяет определять сокращенную себестоимость на базе переменных затрат и, следовательно, способствует бюджетированию и контролю затрат, формированию информации для выработки управленческих решений по размещению средств на вознаграждения работников, непосредственно занятых основной производственной деятельностью. Для этих целей целесообразно на счете 39 "Отклонения по расходам на вознаграждения" отражать отклонения от нормативных расходов на вознаграждения основного производственного персонала в переменной части затрат с установлением причин, а по счету 38 "Фонд вознаграждения", как отмечалось ранее, выявлять общее отклонение фактических средств, израсходованных на вознаграждения, от бюджетных значений.

В учетной литературе специалистами рассматривается вопрос отражения отклонений по затратам на оплату труда основного производственного персонала на счетах бухгалтерского учета при применении метода "стандарт-костинг" и при этом выделяются две причины:

- изменение "цены", т.е. стоимости 1 нормо-часа или 1 часа работы сотрудника (наиболее часто употребляемые названия причины: "стоимость 1 нормо-часа", "ставка заработной платы", "нормативная ставка оплаты труда", "цена труда");

- изменение "количества" вложенного труда. Одни экономисты рекомендуют исчислять затраченные трудовые усилия через количество рабочего времени, выраженное в часах или нормо-часах (О.М. Горелик, Л.А. Парамонова, Э.Ш. Низамова [61, с. 85], Д.А. Ендовицкий, Л.А. Вострикова [75, с. 187 - 188], И.Г. Кондратова [107, с. 146 - 148], О.Н. Лихачева [122, с. 132], В.Ф. Палий [149, с. 150 - 151], К.В. Щиборщ [240, с. 379 - 387]). Иная группа ученых предлагают трудовой вклад работников определять через эффективность деятельности, т.е. производительность труда (М.А. Вахрушина [42, с. 227 - 231], К.М. Гарифуллин, В.Н. Нестеров [49, с. 239 - 240], К. Друри [71, с. 56 - 60], Т.П. Карпова [97, с. 271 - 274], О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова, [145, с. 184 - 185], Г.И. Пашигорева, О.С. Савченко [154, с. 87], М.И. Трубочкина [207, с. 137 - 138], А.Д. Шеремет [231, с. 118 - 119], Р. Энтони, Дж. Рис [241, с. 401 - 402]).

Проведенные нами исследования позволяют сделать вывод, что в современных реалиях надлежит расширить количество причин отклонений от бюджета расходов на вознаграждения основного производственного персонала в переменной части, отражаемых на счетах бухгалтерского учета. Это связано с тем, что, как отмечает профессор В.Б. Ивашкевич, одним из важнейших факторов эффективности и конкурентоспособности функционирования компании является использование рабочего времени [85, с. 97, 100; 274]. Мы разделяем эту точку зрения и предлагаем при определении причин отклонений расходов на вознаграждения основного производственного персонала применять следующую базовую модель формирования переменных (зависящих от объемов производства) расходов на вознаграждения, соотносимых с использованием рабочего времени, в случаях, когда время простоев и перерывов в работе оплачивается в размере тарифной ставки:

$$PB_{\text{перем.ч.}} = \sum_{i=1}^n (T_{\text{рр}} + T_{\text{ар}}) \times C, \quad (32)$$

где  $PB_{\text{перем.ч.}}$  - расходы на вознаграждения основного производственного персонала в переменной

части затрат, ден. ед.;  $T_{pp}$  - время производственного процесса  $i$ -го вида работ, операций, час;  $T_{фi}$  - время нерегламентированных перерывов (от греч. *arolambanein* - прекращать), включающее простои, опоздания, преждевременное окончание рабочего дня, аффилиации, технологические пустоты, т.п., ч;  $C_i$  - стоимость одного  $i$ -го часа работы, выполнения операций, ден. ед.

При этом время производственного процесса надлежит подразделять:

$$T_{pp} = T_{п/з} + T_{осн.} + T_{об.раб.м.} + T_{фi}, \quad (33)$$

где  $T_{п/з}$  - время выполнения подготовительно-заключительных работ, операций, ч;  $T_{осн.}$  - время выполнения основного вида работы, операции, ч;  $T_{об.раб.м.}$  - время обслуживания рабочего места, ч;  $T_{фi}$  - время регламентированных перерывов (отдых; производственная гимнастика; личная гигиена; неустраняемые перерывы, вызванные особенностями организации и технологии производства), ч.

Следовательно, опираясь на предложенные модели, на рекомендуемом счете 39 "Отклонения по расходам на вознаграждения" считаем возможным формирование информации на субсчетах по следующим причинам отклонений фактических значений (в переменной части) расходов на вознаграждения основного производственного персонала по сравнению с переменными нормативными (плановыми) расходами на вознаграждения, рассчитанными на фактический объем деятельности:

- время производственного процесса, включающее время как основных и вспомогательных приемов и действий работника по выполнению работ, операций, так и время регламентированных перерывов (субсчет 39.1 "Отклонение по времени производственного процесса");

- время нерегламентированных перерывов, связанное с нарушениями нормального течения производственного процесса и трудового распорядка (субсчет 39.2 "Отклонение по времени нерегламентированных перерывов");

- стоимость единицы времени, отражающая ценность вклада, навыков, опыта, компетенций сотрудника в процесс труда (субсчет 39.3 "Отклонение по стоимости единицы времени").

Тем самым на счете 39 "Отклонения по расходам на вознаграждения" системно формируется детальная информация об изменении имевших место расходов по сравнению с нормативными (плановыми) значениями по основному производственному персоналу на фактический объем деятельности, что способствует ужесточению контроля не только использования средств по направлениям вознаграждения, но и рабочего времени работников компании.

Таким образом, отражение сведений о бюджетном фонде вознаграждения, фактическом его использовании и отклонений расходов на вознаграждения от нормативных величин на рекомендуемых 30-х счетах содействует генерированию подробной аналитической информации в необходимых разрезах для целей управления. Помимо того, счет 32 "Расходы на вознаграждения" концентрирует все суммы, относящиеся к вознаграждению работников компании, что значительно усиливает контроль расходования ресурсов на вознаграждения, формирует информацию для анализа установленных отклонений и содействует принятию транспарентных управленческих решений.

Схема движения расходов на вознаграждения на счетах бухгалтерского учета с использованием группы 30-х счетов представлена на рис. 3.13. В схеме нами рассмотрен фрагмент формирования информации о расходах на вознаграждения с выделением двух видов отклонений:

- отклонение по расходам на вознаграждения, определяемым в момент использования ресурсов в производстве (разница фактических расходов на вознаграждения в сравнении с нормативными, рассчитанными на фактический объем деятельности);

- отклонение фактических расходов на вознаграждения от бюджетных значений, рассчитанных на плановый объем деятельности.

Предлагаемая схема учета расходов на вознаграждения  
работников с использованием группы 30-х счетов

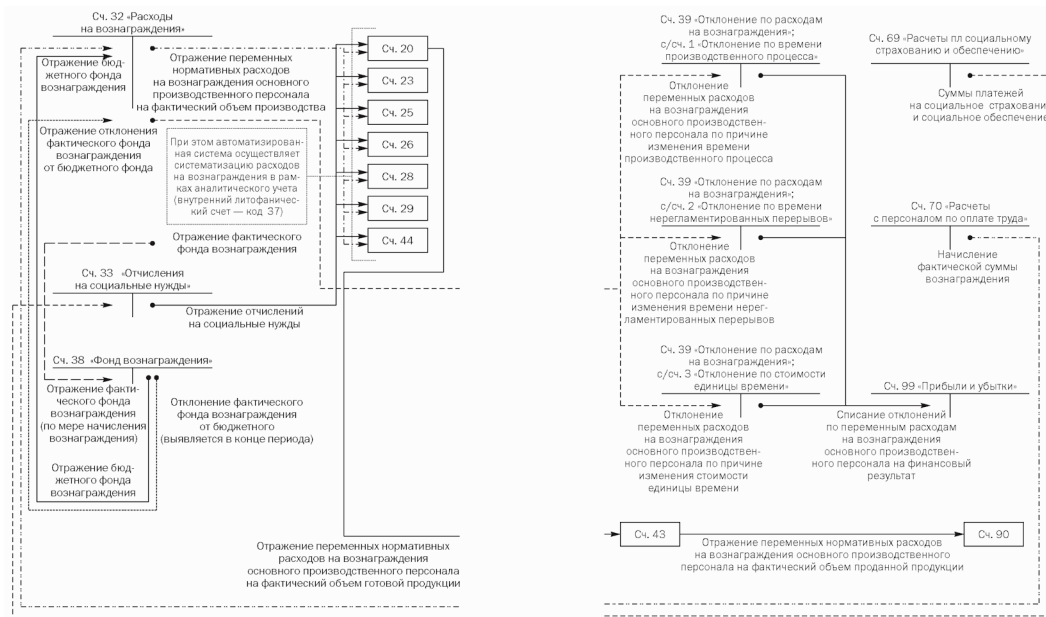


Рис. 3.13

Отметим, что в первом случае отраженные по кредиту счета 32 переменные нормативные расходы на вознаграждения основного производственного персонала на фактический объем деятельности (рис. 3.13) корреспондируют непосредственно со счетом 20 "Основное производство". При списании расходов на вознаграждения на другие цели, например на общехозяйственные нужды, общепроизводственные нужды, исправление брака, на обслуживание процесса продаж и т.д., могут быть отражены в другой оценке. В частности, при списании расходов на вознаграждения на общехозяйственные нужды данные расходы могут быть отражены в сумме фактических затрат. В этом случае рассматриваемые расходы могут носить постоянный характер.

При определении второго вида отклонения фактический фонд вознаграждения работников сравнивается с бюджетным. Для этих целей предусматривается соответствующая аналитика счетов 38 и 32.

Отражение расходов на вознаграждения работников на счетах бухгалтерского учета с выявлением общего отклонения от бюджетных значений в целом по фонду вознаграждения и отклонений фактических переменных расходов на вознаграждения производственного персонала от нормативных затрат продемонстрируем на примере основного инструментального производства машиностроительного предприятия (табл. 3.13).

Таблица 3.13. Журнал регистрации хозяйственных операций по предлагаемой методике <1>

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Отражение переменных нормативных расходов на вознаграждения, приходящихся на фактический объем производства основного производственного персонала (в рамках автоматизированной системы используется дополнительный аналитический уровень "Нормативные расходы на фактический объем деятельности")	20.XX.XXX.X.XX.XX	32.01.000.0.00.00	352 000,0
2	Отражение отчислений на социальные нужды основного производственного персонала инструментального производства (в рамках автоматизированной системы используется дополнительный аналитический уровень "Нормативные расходы на фактический объем деятельности")	20.XX.XXX.X.XX.XX	33.00.000.0.00.00	105 600,0
3	Отражение переменных нормативных расходов на вознаграждения с отчислениями на социальные нужды основного производственного персонала, приходящихся на фактический объем готовой	43.XX.XXX.X.XX.XX	20.XX.XXX.X.XX.XX	457 600,0

	продукции (НЗП отсутствует) (в рамках автоматизированной системы используется дополнительный аналитический уровень "Нормативные расходы на фактический объем деятельности")			
4	Отражение переменных нормативных расходов на вознаграждения с отчислениями на социальные нужды основного производственного персонала, приходящиеся на фактический объем проданной продукции (остатки непроданной продукции на начало и конец периода отсутствуют) (в рамках автоматизированной системы используется дополнительный аналитический уровень "Нормативные расходы на фактический объем деятельности")	90.XX.XXX.X.XX.XX	43.XX.XXX.X.XX.XX	457 600,0
5	Начисление основному производственному персоналу инструментального производства фактической суммы вознаграждения (в части переменных затрат) (в рамках автоматизированной системы используется дополнительный аналитический уровень "Фактические расходы")	32.01.000.0.00.00	70.XX.XXX.X.XX.XX	366 542,7
6	Начисление суммы платежей на социальное страхование и социальное обеспечение основного производственного персонала инструментального производства (в рамках автоматизированной системы используется дополнительный аналитический уровень "Фактические расходы")	33.01.000.0.00.00	69.XX.XXX.X.XX.XX	109 962,8
7	Отражение бюджетного фонда вознаграждения работников инструментального производства (в рамках автоматизированной системы используется дополнительный аналитический уровень "Бюджетные расходы на плановый объем деятельности")	32.01.000.0.00.00 аналитический уровень "Бюджетные расходы на плановый объем деятельности"	38.01.011.1.01.01 аналитический уровень "Бюджетные расходы на плановый объем деятельности"	439 000,0
8	Отражение фактического фонда вознаграждения работников инструментального производства (по мере начисления сумм вознаграждения) (в рамках	38.01.011.1.01.01 аналитический уровень "Фактические расходы"	32.01.000.0.00.00 аналитический уровень "Фактические расходы"	536 042,7

	автоматизированной системы используется дополнительный аналитический уровень "Фактические расходы")			
9	Списание фактического фонда вознаграждения для целей определения отклонений фактического фонда вознаграждения от бюджетного (закрытие счета 38 дополнительный аналитический уровень "Фактические расходы") <2>	38.01.011.1.01.01 аналитический уровень "Отклонение фактического фонда вознаграждения от бюджетного"	38.01.011.1.01.01 аналитический уровень "Фактический фонд вознаграждения"	536 042,7
10	Списание бюджетного фонда вознаграждения для целей определения отклонений фактического фонда вознаграждения от бюджетного (закрытие счета 38 дополнительный аналитический уровень "Бюджетные расходы на плановый объем деятельности") <2>	38.01.011.1.01.01 аналитический уровень "Бюджетный фонд вознаграждения"	38.01.011.1.01.01 аналитический уровень "Отклонение фактического фонда вознаграждения от бюджетного"	439 000,0
11	Списание фактического фонда вознаграждения для целей определения отклонений фактического фонда вознаграждения от бюджетного (закрытие счета 32 дополнительный аналитический уровень "Фактические расходы") <2>	32.01.000.0.00.00 аналитический уровень "Фактический фонд вознаграждения"	32.01.000.0.00.00 аналитический уровень "Отклонение фактического фонда вознаграждения от бюджетного"	536 042,7
12	Списание бюджетного фонда вознаграждения для целей определения отклонений фактического фонда вознаграждения от бюджетного (закрытие счета 32 дополнительный аналитический уровень "Бюджетные расходы на плановый объем деятельности") <2>	32.01.000.0.00.00 аналитический уровень "Отклонение фактического фонда вознаграждения от бюджетного"	32.01.000.0.00.00 аналитический уровень "Бюджетный фонд вознаграждения"	439 000,0
13	Определение отклонения фактического фонда вознаграждения от бюджетного (переменные и постоянные затраты) (факт > бюджета) <3>	32.01.000.0.00.00 аналитический уровень "Отклонение фактического фонда вознаграждения от бюджетного"	38.01.011.1.01.01 аналитический уровень "Отклонение фактического фонда вознаграждения от бюджетного"	97 042,7
14	Определение отклонения расходов на вознаграждения основного производственного	39.01.01.011.112	32.01.011.112.00	9000,0

	<p>персонала по причине изменения времени производственного процесса (в части переменных затрат) - благоприятное отклонение.          Расчет (на основе формулы 32) исходя из модели:</p> $\Delta PB_{\text{перем.}} (\Delta T_{\text{рр}}) = \left( (T_{\text{ррф}} - T_{\text{ррн}}) + T_{\text{арн}} \right) \times C_{\text{н}}$			┌ └
15	<p>Определение отклонения расходов на вознаграждения основного производственного персонала по причине изменения времени нерегламентированных перерывов (в части переменных затрат) - неблагоприятное отклонение.          Расчет (на основе формулы 32) исходя из модели:</p> $\Delta PB_{\text{перем.}} (\Delta T_{\text{ар}}) = \left( (T_{\text{арф}} - T_{\text{арн}}) + T_{\text{ррф}} \right) \times C_{\text{н}}$	39.02.01.011.112	32.01.011.112.00	12 866,7
16	<p>Определение отклонения расходов на вознаграждения основного производственного персонала по причине изменения стоимости единицы времени (в части переменных затрат) - неблагоприятное отклонение. Расчет (на основе формулы 32) исходя из модели:</p> $\Delta PB_{\text{перем.}} (\Delta C) = (C_{\text{ф}} - C_{\text{н}}) \times (T_{\text{ррф}} + T_{\text{арф}})$	39.03.01.011.012	32.01.011.112.00	10 676,0
17	<p>Списание отклонений расходов на вознаграждения основного производственного персонала по причине изменения времени производственного процесса на финансовый результат (в части переменных затрат) (факт &lt; норма) &lt;4&gt;</p>	99.XX.XXX.X.XX.XX	39.01.01.011.112	9000,0
18	<p>Списание отклонений расходов на вознаграждения основного производственного персонала по причине изменения времени нерегламентированных перерывов на финансовый результат (в части переменных затрат) (факт &gt; норма) &lt;4&gt;</p>	99.XX.XXX.X.XX.XX	39.02.01.011.112	12 866,7



19	Списание отклонений расходов на вознаграждения основного производственного персонала по причине изменения стоимости единицы времени на финансовый результат (в части переменных затрат) (факт > норма) <4>	99.XX.XXX.X.XX.XX	39.03.01.011.112	10 676,0
----	--	-------------------	------------------	----------

-----  
<1> Исходные данные и расчет числовых значений по хозяйственным операциям с использованием счета 39 представлены в таблицах 3.14, 3.15.

<2> Внутренние бухгалтерские записи в системе аналитического учета расходов на вознаграждения.

<3> В случае превышения величины бюджетного фонда вознаграждения над фактическим на сумму отклонения делается бухгалтерская запись методом красного сторно.

<4> В случае превышения нормативных значений над фактическими на сумму отклонения делается бухгалтерская запись методом красного сторно.

Таблица 3.14. Исходные данные для расчета отклонений расходов на вознаграждения работников основного инструментального производства машиностроительного предприятия за месяц 20 \_ г.

№ п/п	Показатели	План	Факт
1	Количество деталей (кольцо пружинное упорное плоское внутреннее эксцентрическое ГОСТ 131943-86 диаметр 37 мм), шт.	500	500
2	Время выполнения производственной программы, ч/1 раб.	166,8	162,3
2.1	Подготовительно-заключительное время, ч/1 раб.	7,3	7,5
2.2	Время обслуживания рабочего места, ч/1 раб.	3,7	4,0
2.3	Время выполнения основных операций, ч/1 раб.	155,8	150,8
2.3.1	Время выполнения основных операций на 1 дт., ч/1 раб.	0,3	0,3
2.3.1.1	Время выполнения 1-й операций, ч/1 раб.	0,2	0,2
2.3.1.2	Время выполнения 2-й операций, ч/1 раб.	0,15	0,13
3	Время перерывов, ч/1 раб.	9,2	15,6
3.1	Время регламентированных перерывов, ч/1 раб.	9,2	9,2
3.2	Время нерегламентированных перерывов, ч/1 раб.	0,0	6,4
4	Время рабочее, ч/1 раб.	176	177,9
5	Численность основного производственного персонала (токарей-универсалов), чел.	20	20
6	Время выполнения производственной программы, ч/основной персонал	3336,7	3246,7
6.1	Подготовительно-заключительное время, ч/основной персонал	146,7	150,0
6.2	Время обслуживания рабочего места, ч/основной персонал	73,0	80,0
6.3	Время выполнения основных операций, ч/основной персонал	3116,7	3016,7
6.3.1	Время выполнения основных операций на 1 дт., ч/основной персонал	6,2	6,0
6.3.1.1	Время выполнения 1-й операции, ч/основной персонал	3,3	3,4
6.3.1.2	Время выполнения 2-й операции, ч/основной персонал	2,9	2,6
7	Время перерывов, ч/основной персонал	183,3	312,0
7.1	Время регламентированных перерывов, ч/основной персонал	183,3	183,3
7.2	Время нерегламентированных перерывов, ч/основной персонал	0	128,7
8	Время рабочее, ч/основной персонал	3520	3558,7
9	Тарифная ставка, руб/ч	100	103

Таблица 3.15. Рекомендуемая методика расчета отклонений

расходов на вознаграждения работников  
основного инструментального производства  
машиностроительного предприятия за месяц 20 \_ г.

N п/п	Показатели	Сумма, руб.
1	Переменные нормативные расходы на вознаграждения, приходящиеся на фактический объем производства основного производственного персонала (токарей-универсалов) (п. 8 пл. табл. 3.14 х п. 9 пл. табл. 3.14 )	352 000,0
2	Расходы на вознаграждения, приходящиеся на фактический объем производства основного производственного персонала (токарей-универсалов) за фактическое время выполнения производственного процесса, нормативное время нерегламентированных перерывов и тарифной ставки ((п. 6 ф. табл. 3.14 + п. 7.1 ф. табл. 3.14 + п. 7.2 пл. табл. 3.14) х 9 пл. табл. 3.14)	343 000,0
3	Расходы на вознаграждения, приходящиеся на фактический объем производства основного производственного персонала (токарей-универсалов) за фактическое время выполнения производственного процесса, время нерегламентированных перерывов и плановой тарифной ставки ((п. 6 ф. табл. 3.14 + п. 7.1 ф. табл. 3.14 + п. 7.2 ф. табл. 3.14) х 9 пл. табл. 3.14)	355 866,7
4	Переменные фактические расходы на вознаграждения, приходящиеся на фактический объем производства основного производственного персонала (токарей-универсалов) (п. 8 ф. табл. 3.14 х п. 9 ф. табл. 3.14)	366 542,7
5	Отклонение переменных расходов на вознаграждения основного производственного персонала (токарей-универсалов) по причине изменения времени производственного процесса (п. 2 - п. 1)	-9000,0
6	Отклонение переменных расходов на вознаграждения основного производственного персонала (токарей-универсалов) по причине нерегламентированных перерывов (п. 3 - п. 2)	12 866,7
7	Отклонение переменных расходов на вознаграждения основного производственного персонала (токарей-универсалов) по причине изменения стоимости единицы времени (п. 4 - п. 3)	10 676,0

Из приведенных данных видно, что в совокупности по персоналу основного инструментального производства машиностроительного предприятия за месяц отклонение фактического фонда вознаграждения от бюджетного фонда составляет 97 042,7 руб. Данное отклонение характеризуется прежде всего изменением средней суммы расходов, потребленных на вознаграждения одного работника, и отражается в конце периода на счете 38, дополнительный аналитический уровень "Отклонение фактического фонда вознаграждения от бюджетного". Выявленная сумма отклонения основного производственного персонала (в переменной части затрат) детализируется на субсчетах к счету 39 "Отклонения по расходам на вознаграждения": вследствие изменения времени производственного процесса расходы на вознаграждения сократились на 9000 руб.; а рост стоимости 1 часа работы и времени нерегламентированных перерывов повлекли увеличение расходов на вознаграждения основного производственного персонала в совокупности на 23 542,7 руб. В результате использование группы 30-х счетов позволяет определить как общее отклонение по фонду вознаграждения работников структурного подразделения и (или) организации в целом, так и отклонение в величине расходов на вознаграждения основного производственного персонала в переменной части с последующей конкретизацией причин, повлиявших на данное изменение, и установить основные направления более детальной и глубокой оценки потребления средств на вознаграждения в рамках последующего оперативного управленческого анализа.

В целом рекомендуемая группа 30-х счетов для учета расходов на вознаграждения работников представлена на рис. 3.14.

Предлагаемая группа 30-х счетов для учета расходов на вознаграждения работников



Рис. 3.14

Таким образом, 30-е счета единого Плана счетов бухгалтерского учета позволяют вести финансовый учет в целях обобщения (генерализации) информации о расходах на вознаграждения работников компании и управленческий учет для формирования развернутых аналитических сведений об имевших место расходах в необходимых разрезах. Тем самым генерируемые сведения на предлагаемых счетах обеспечивают информационно-аналитическое содействие процессов принятия управленческих решений. Следовательно, информация, обособляемая в рамках рекомендуемой методики отражения расходов на вознаграждения, представляет собой особую экономическую группировку для реализации оперативного управленческого контроля фактической величины расходов на вознаграждения и отклонений от бюджета данных расходов. Важно также отметить, что оперативный контроль использования средств на вознаграждения, основанный на их бюджетировании и сравнении с фактическими значениями, позволяет реализовывать один из основополагающих принципов бухгалтерского управленческого учета - управление по отклонениям. Кроме того, предложенная методика способствует сокращению неэффективных расходов на вознаграждения и созданию гибкой информационной среды, дающей менеджменту компании своевременно реагировать на выявляемые изменения и выработки оперативных решений по управлению.

3.3. Концептуальные основы управленческого контроля расходов на вознаграждения работников

В современных реалиях усиления конкурентных отношений и бурного развития производственных и информационных технологий, влекущих рост интенсивного и высокопроизводительного труда, управление расходами на вознаграждения работников значительно изменяется, что определяет и порождает модификацию их контрольных систем. В условиях развития рыночных механизмов управленческий контроль над расходами на совокупные вознаграждения приобретает характер фундаментальной основы реализации политики и практики вознаграждения персонала компании, распределения, размещения и использования средств на монетарные и немонетарные формы вознаграждения и становится гарантией эффективного функционирования в целом экономического субъекта.

Управленческий контроль является одним из важнейших композиционных составляющих бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения работников. Отечественные и зарубежные специалисты по-разному характеризуют сущность управленческого контроля, проявляющуюся в многообразии его видов, свойств и отличительных признаков. Исследование и систематизация существующих подходов к трактовке дефиниции "управленческий контроль" (Приложение 11) позволяют нам сделать вывод, что управленческий контроль, являясь элементом бухгалтерского управленческого учета, реализует функции наблюдения, проверки и обнаружения внешних и внутренних ограничений, препятствующие достижению заданных целей объектом управления в целях информирования заинтересованных лиц для принятия оптимизирующих управленческих решений. В рамках бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения управленческий контроль представляет собой совокупность способов и приемов, обеспечивающих сопоставление действительной информации о численности и квалификации персонала, времени рабочего цикла, выработке, суммах и видах вознаграждения с установленными стандартами для обеспечения решения управленческих задач.

Цели и задачи управленческого контроля расходов на вознаграждения обуславливаются его ролью в системе оперативного управленческого учета. Современная концепция оперативного управленческого учета расходов на совокупные вознаграждения экстрагирует контроль в целях формирования экономической информации о состоянии объекта управления, позволяющей оценивать и грамотно использовать средства компании, направляемые на вознаграждения персонала. При этом особенно важным элементом системы управления эффективностью бизнеса становится контроль расходования средств на суммарные вознаграждения в контуре бухгалтерского управленческого учета, позволяющий отслеживать отклонения и проблемные ситуации и способствующий менеджменту экономического субъекта выработать взвешенные оперативные решения. Реализация главной цели управленческого контроля расходов на вознаграждения осуществляется посредством исполнения следующих установок:

- верификации (проверки) согласованности повышения расходов на основное и дополнительное вознаграждение с увеличением эффективности деятельности работников. Соблюдение данной тенденции свидетельствует о связи трудового вознаграждения сотрудников с результатами работы, удовлетворении потребностей работников в вознаграждении за их достижения, значимости высокоэффективного труда для компании и информировании персонала о том, что результативная деятельность будет вознаграждена;

- установления соразмерности увеличения расходов на вознаграждения за отработанное и неотработанное время и вознаграждения инвестиционного характера уровню компетентности, навыков, умений и знаний сотрудников. Поддержание этого принципа подтверждает важность оплаты труда в зависимости от способностей работников и их поощрения за повышение квалификации, обеспечения органической взаимосвязи между ростом монетарного и контаминационного (смешанного) вознаграждения и навыками персонала, применения более обширного спектра навыков и знаний сотрудников при выполнении трудовых заданий;

- определения пропорциональности роста расходов на вознаграждения финансового и инвестиционного характера сроку службы персонала. Следование данному курсу демонстрирует аргументированное и обоснованное установление вознаграждения, зависящего от продолжительности работы сотрудников в компании: вознаграждения по окончании трудовой деятельности, выходные пособия за счет финансовых результатов, дополнительные виды страхования (медицинские услуги, страхование жизни, страхование от безработицы и т.п.).

Вышеизложенные предвосхищенные результаты управленческого контроля расходов на монетарные и контаминационные (смешанные) формы вознаграждения конкретизируются, по нашему мнению, следующими задачами:

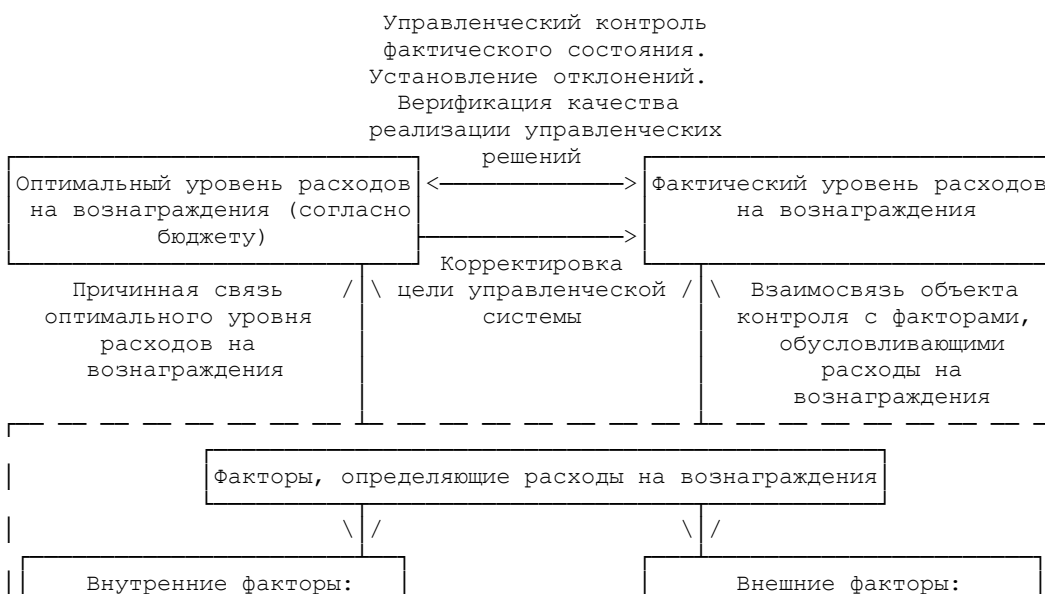
- систематическое отслеживание правильности составления и своевременного поступления документов по трудовому вознаграждению работников (рапорты, маршрутные листы, наряды, сменные задания, ведомости о выработке, таблицы учета рабочего времени, доплатные листки, листки о простое, акты о браке и др.);

- выверка соответствия начисленных сумм основного (базового) вознаграждения количеству и качеству произведенной продукции, установленным сдельным расценкам и действующей системе стимулирования эффективности деятельности;

- проверка соразмерности начисленных сумм основной (базовой) части трудового вознаграждения количеству отработанного времени, принятым тарифным ставкам и существующей системе мотивирования работников к высокоэффективному труду;
- детальное отслеживание целодневных и внутрисменных простоев, опозданий на работу и ухода с рабочего места ранее установленного времени для сокращения компенсационных выплат за нерезультативную работу для целей бизнеса;
- выявление работы сверх нормального рабочего времени (сверхурочные работы, работа в выходные и праздничные дни), влекущие дополнительные компенсационные выплаты сотрудникам;
- установление отклонений от нормальных условий труда вследствие нарушения предписанного производственного процесса по зависящим от отдельных сотрудников причинам и не зависящим от персонала обстоятельствам в целях сокращения расходов на выплаты в связи с дополнительными издержками труда;
- проверка оплаты частичного брака по вине работника и полного или частичного брака по вине работодателя и иным причинам для снижения расходов на вознаграждения за нерезультативную деятельность;
- наблюдение за регулированием очередных отпусков работников, учебных отпусков и их согласование с планом производства и (или) сезонных колебаний выпуска продукции для оптимизации расходов за неотработанное время;
- проверка соответствия фактической численности сотрудников плановым расчетам исходя из трудоемкости производства продукции (для нормируемых работ) и штатного расписания (для ненормируемых работ) для предупреждения текучести кадров, а следовательно, и дополнительных расходов на вознаграждения инвестиционного характера (обучение и подготовка персонала, повышение квалификации);
- отслеживание изменения численности работников по категориям, профессиям, квалификации, образованию, стажу работы, полу, возрасту и иным признакам ввиду воздействия данных факторов на расходы на контрминационные (смешанные) формы вознаграждения (дополнительное образование, социальные бенефиты, вознаграждения по окончании трудовой деятельности, медицинское страхование и т.п.).

Характер целеполагания управленческой информации генерирует многообразие форм и видов управленческого контроля, поэтому для успешного управления следует находить оптимальные соотношения между общими подходами к информационному обеспечению формирования расходов на вознаграждения и их индивидуальными особенностями. На рис. 3.15 представлена рекомендуемая нами концептуальная модель управленческого контроля расходов на совокупные вознаграждения работников как единого целого, выражающая композиционные закономерности реализации контрольного процесса.

### Предлагаемая концептуальная модель системы управленческого контроля расходов на вознаграждения работников



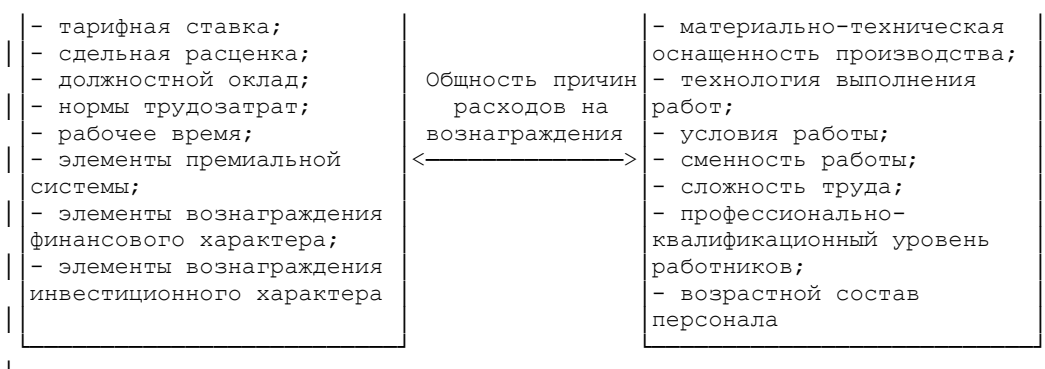


Рис. 3.15

В системе управленческого контроля расходов на вознаграждения работников можно выделить две основные фазы. Начальная фаза - это установление совокупности причин и их взаимосвязи при формировании данных расходов. Рассматривая контрольные аспекты, следует отметить, что на стадии контроля операцией является выявление отклонений внешних и внутренних факторов и их влияние на величину расходов на совокупные вознаграждения. На конечной фазе определяется успех реализации поставленных целей в части распределения и использования средств на вознаграждения работников. Сопоставляются фактические расходы на вознаграждения с бюджетом, обнаруживаются отклонения и оценивается качество исполнения управленческих решений. При необходимости может быть инициировано принятие новых решений с вариантами корректирующих воздействий, соответствующими последствиям выявленных отклонений.

Из этого следует, что управленческий контроль расходов на вознаграждения является средством организации обратной связи, благодаря чему менеджмент компании получает информацию о состоянии объекта управления и ходе выполнения управленческих решений. Это позволяет своевременно реагировать на происходящие отклонения в организации труда и использовании средств на его вознаграждения.

Информация, генерируемая в рамках управленческого контроля потребления финансовых ресурсов на вознаграждения работников, должна отвечать определенным правилам, условиям и соответствующим принципам. По нашему мнению, в основе контроля для целей оперативного управления расходами на суммарные вознаграждения работников лежат следующие принципы:

1. Непрерывность функционирования. Постоянное и надлежащее функционирование контроля рабочего времени, объема, изменения и эффективности расходования средств на вознаграждения работников является обязательным условием получения объективной картины их распределения. Контроль расходов на вознаграждения, осуществляемый неравномерно, представляет случайные характеристики объекта контроля.

2. Критериальность суждения. Выработка признаков контроля, на основе которых строится понимание сложившейся ситуации, позволяет осуществлять оценку использования средств на вознаграждения. Для целей управленческого контроля финансовых ресурсов на вознаграждения следует применять как финансовые, так и нефинансовые измерители в зависимости от их информативности: человеко-дни, человеко-часы, норма-часы, машино-часы, станко-часы и др.

3. Гибкость контрольной процедуры. Система контроля расходов на различные виды полного вознаграждения должна обладать способностью трансформироваться исходя из изменяющихся внешних и внутренних условий функционирования субъекта хозяйствования.

4. Своевременность извещения об отклонениях. Для установления причин и последствий отклонений от нормативов и бюджета трудозатрат требуется регламентация сроков получения настоящей информации лицами, уполномоченными принимать обоснованные решения.

5. Индивидуализированность контроля. Система контроля расходов на вознаграждения должна быть нацелена на отдельного руководителя бизнес-единицы и (или) вид расходов, учитывающий как специфику деятельности, так и особенности тех или иных выплат. Без этого невозможно получение полноценных результатов о рациональном использовании средств на вознаграждения.

6. Эффективность контроля. Данные, полученные посредством управленческого контроля, должны легко интерпретироваться и служить основой для построения моделей результативного распределения финансовых ресурсов на вознаграждения работников. Тем самым контрольная информация должна быть полезной, значимой и своевременной для реализации управленческих решений.

Изложенные выше принципы выражают ключевые требования, обуславливающие сущность и

содержание управленческого контроля расходов на монетарные и немонетарные формы вознаграждения в целях образования информационного множества о состоянии и тенденции изменения составляющих элементов системы расходов на суммарные вознаграждения персонала и решения оперативных задач в соответствии с установками развития компании.

Для реализации политики и практики вознаграждения работников контроль в контуре оперативного управленческого учета, на наш взгляд, подобает осуществлять, опираясь на:

- сформулированные процессы классификации работ и их оплаты согласно сделным расценкам, тарифным ставкам, должностным окладам;
- установленные условия выплаты компенсационного вознаграждения (сверхурочные работы, простои не по вине работника, выплаты за ночное время работы, выплаты за исправимый брак и т.п.);
- четко фиксированную и обоснованную структуру вознаграждения работников согласно бюджету;
- конкретные предписания по пересмотру бюджета расходов на вознаграждения при изменении расценок, ставок и иных условий оплаты труда.

Построение управленческого контроля должно быть логичным и четким, с тем чтобы основы его функционирования содействовали управлению внутренними различиями системы вознаграждения работников, позволяли изменяться стоимости рабочей силы под воздействием колебаний рыночных ставок или дефицита навыков, обеспечивали гибкость в расходовании средств на вознаграждения, поощряя высокие показатели работы сотрудников, их вклад и повышение компетенции и квалификации. Это связано также с тем, что расходы на вознаграждения контролируются не только менеджментом компании при оценке исполнения работниками трудовых обязанностей и их вознаграждения, но и самими сотрудниками. При осуществлении самоконтроля для отдельного работника, по нашему мнению, значимыми являются следующие положения системы вознаграждения:

- структура трудового вознаграждения - категории и диапазоны оплаты труда, функционирование настоящей структуры;
- структура льгот - предоставляемые программы вознаграждения, поощряющие сотрудника за достигнутые результаты за краткосрочный и долгосрочный периоды, а также система льгот, дополняющих монетарные выплаты. В частности, подробная информация о премиальных планах (акции, опционы, фантомные акции), пенсионных выплатах и выходных пособиях по окончании трудовой деятельности;
- категория выполняемой сотрудником работы и основание для определения текущей ставки оплаты труда;
- возможности повышения оплаты труда - пределы диапазона роста вознаграждения для данной должности, условия, по которым оплата соотносится с показателями работы, приобретения и использования навыков и компетенций по мере карьерного роста;
- показатели результатов работы - значение данных показателей в трудовом вознаграждении работника и их роль в формулировании планов личного развития сотрудника и улучшении трудовых показателей;
- внедрение инноваций в систему вознаграждения - подробная информация об изменениях настоящей системы, причинах изменений, их влиянии на оплату труда отдельного сотрудника.

Тем самым управленческий контроль исполняет роль регулирующего инструмента, способствующего как формированию и исполнению бюджета расходов на вознаграждения работников, так и генерированию политики компании и реализации практики вознаграждения сотрудников, соответствующей достижению экономических целей организации и потребностей персонала. В данном контексте осуществляется предварительный, текущий и заключительный контроль распределения и рациональности использования средств на суммарные вознаграждения работников.

Согласно предлагаемой нами схеме взаимосвязи видов управленческого контроля расходов на вознаграждения работников предварительный контроль осуществляется в процессе формирования бюджета данных расходов (рис. 3.16). В ходе данного контроля оцениваются необходимые ресурсы на полные вознаграждения работников. При этом выполняется анализ деловых и личностных качеств работников в целях формирования мотивационных программ и расходов на вознаграждения по направлениям деятельности и уровням управления компании, оценивается соответствие умений и навыков претендента требованиям должности. Данный контроль включает также проверку необходимой численности работников, соответствующей производственной программе и производственным мощностям экономического субъекта, оценку рациональности размещения трудовых ресурсов по рабочим местам, соотношения между постоянными и временными работниками, а также цены труда (основного и дополнительного вознаграждения, льгот и сумм социального обеспечения: пенсий, пособий).

Рекомендуемая схема взаимосвязи и согласованности  
видов управленческого контроля расходов  
на вознаграждения работников



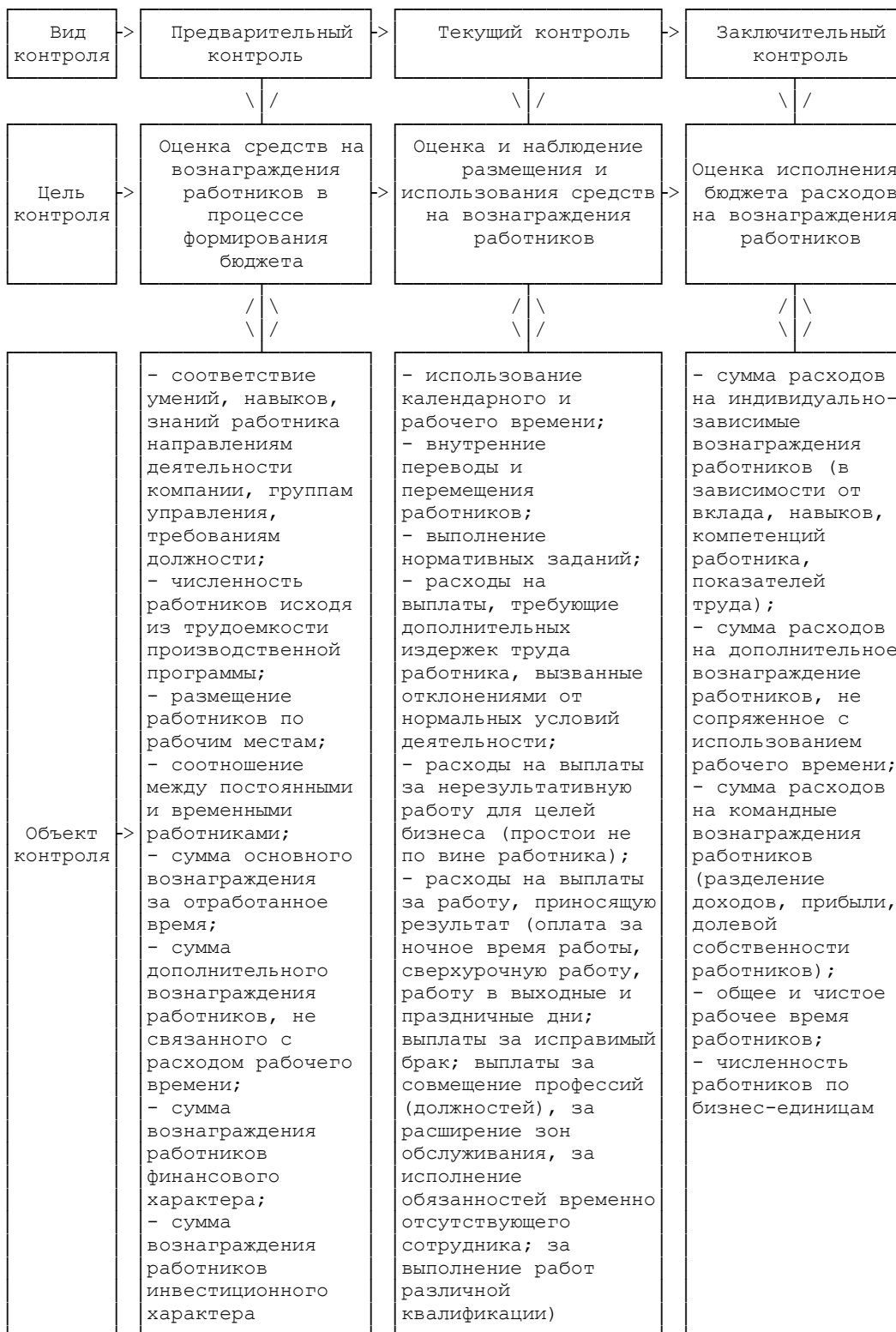


Рис. 3.16

Текущий контроль в компании осуществляется в процессе исполнения расходов на вознаграждения персонала: оцениваются размещение и использование средств на оплату труда. Данный контроль

базируется на обратной связи через систему учета на основе документальной первичной информации и наблюдения посредством общения менеджера или контроллера с участниками хозяйственной деятельности. Здесь важным является определение оценочных признаков, подлежащих корректировке. К наиболее значимым мы относим: использование календарного и рабочего времени (время, потраченное на учебные отпуска; дополнительные отпуска за ненормируемый рабочий день; добавочные отпуска, введенные компанией; время болезней; простои; сверхурочные работы; работы в выходные и праздничные дни, в ночное время и т.п.), переводы и перемещения работников внутри бизнес-единицы, отклонения от нормальных условий труда, выполнение работ, не соответствующих квалификации работника, совмещение профессий и замещение временно отсутствующего сотрудника. Данные критерии способствуют выявлению отклонений в запланированных совокупных расходах на вознаграждения, мотивационных программах сотрудников в целях осуществления корректирующих действий на показатели исполнения бюджета до того, как они сформируются окончательно.

Заключительный контроль осуществляется по результатам исполнения бюджета расходов на совокупные вознаграждения персонала. В процессе этого контроля сопоставляются фактические значения расходов на вознаграждения с запланированными величинами, выявляются отклонения в целях их последующей оценки и внесения корректировок в бюджет следующего периода. Данный контроль включает как проверку обобщающих статей расходов на вознаграждения работников по их составу и структуре, так и, опускаясь на уровень отдельных элементов, проверку частных показателей, оказывающих воздействие на объект контроля (рабочее время, численность персонала, квалификационный и демографический состав работников, трудоемкость работ, сделанные расценки, тарифные ставки, оклады и др.), в целях изучения причин расхождения и их учета при последующем бюджетировании расходов.

В последние годы в отечественной практике распространение получили гибкие и скользящие (непрерывные) бюджеты, которые вносят некоторые особенности в контрольный процесс. При составлении гибких бюджетов важной становится проверка правильности подразделения расходов на вознаграждения на постоянные и переменные. К первой группе, на наш взгляд, можно отнести: расходы на трудовые вознаграждения за непроработанное время (очередные отпуска, учебные отпуска, выполнение государственных обязанностей, повышение квалификации и т.п.) и расходы на вознаграждения социального характера (нефинансовые формы поощрения, бенефиты, дополнительное страхование, пенсионное обеспечение, выходные пособия и т.п.). Ко второй группе следует причислить: расходы на фиксированное вознаграждение согласно сделанным расценкам и тарифным ставкам; расходы на стимулирующие выплаты, связанные с производственными результатами (премии за выполнение особо важных производственных заданий, за победу в производственных соревнованиях, по итогам работы за период), и расходы на компенсационные выплаты, установленные государством (за ночное время работы, сверхурочную работу, за работу в особых климатических условиях, за совмещение профессий, за расширение зон обслуживания и т.п.). Правильность классификации расходов на вознаграждения сотрудников, соотносящиеся с выпуском продукции, проверяется, прежде всего, на этапе предварительного контроля - стадии формирования бюджета. При этом следует помнить о трудностях, вызванных профессиональной терминологией, например в соответствии с терминологией рабочий может быть назван сборщиком обуви, тогда его вознаграждение за труд будет включаться в переменные затраты, но если работник работает на автоматизированной линии и назван оператором, то трудовое вознаграждение может быть отнесено к постоянным расходам. Эта специфика должна приниматься во внимание при осуществлении управленческого контроля расходов на полные вознаграждения сотрудников. Верность подразделения расходов определяется также и на заключительном этапе контроля, поскольку на данной фазе оценивается выполнение бюджета с учетом отклонения объема производства и удельных переменных расходов на вознаграждения на единицу продукции в отчетном периоде.

Формирование скользящих бюджетов расходов на вознаграждения персонала влечет интеграцию различных видов управленческого контроля данных расходов, поскольку бюджет постоянно обновляется посредством добавления к нему следующего планового периода (месяца, квартала) по мере завершения текущего периода. В этом случае заключительный или текущий контрольный процесс может совпадать с предварительным контролем формирования бюджета на последующий плановый период, и наоборот.

Несмотря на различия содержательной линии видов управленческого контроля, реализация его в целом осуществляется в форме бухгалтерских управленческих отчетов о выполнении бюджета расходов на совокупные вознаграждения работников с выбранной периодичностью. Более того, в современном понимании бухгалтерского управленческого учета расходы на вознаграждения функции учета и контроля взаимообусловлены и исполняют роль обратной связи в управлении финансовыми ресурсами на монетарные и смешанные формы вознаграждения.

В научном сообществе нет единого подхода к трактовке дефиниции "бухгалтерская управленческая отчетность". Проведенные нами исследования данного термина позволяют расценить настоящую

категорию как систематизацию учетно-контрольной информации, содержащей количественные сведения и существенные признаки (разъяснения) о составе, структуре, состоянии, изменении и эффективности использования объекта управления и его частей и отвечающей запросам менеджеров экономического субъекта. По сути, управленческая отчетность - это инструмент внутреннего предварительного, текущего и итогового (заключительного) контроля регулирования средств, направляемых на вознаграждения персонала, обеспечивающий их соответствие целям и планам компании.

Основополагающая цель бухгалтерской управленческой отчетности заключается в обеспечении пользователей существенной информацией о распределении и использовании средств на вознаграждения сотрудников компании для принятия релевантных управленческих решений на различных стадиях управления бизнесом. В этой связи к основным функциям, выполняемым бухгалтерской управленческой отчетностью в части расходов на суммарные вознаграждения, мы относим:

- конструктивную, предполагающую, что учетно-контрольная информация управленческой отчетности систематизирует в себе множество взаимодействующих элементов, находящихся в связи друг с другом и составляющих целостное образование, таких как нормирование, бюджетирование, учет и контроль, стратегический и оперативный анализ;

- осведомительную, заключающуюся в том, что субъект (пользователь информации) извлекает из бухгалтерской управленческой отчетности сведения и включает их в контур познания для принятия решений как по группам расходов на вознаграждения работников, так и по отдельным элементам данной системы (трудоемкость работ, численность персонала, сдельные расценки, тарифные ставки, оклады, рабочее время, стаж работы и др.);

- идентификационную, выражающуюся в признании, упорядочивании, последовательном и логическом отражении экономических событий, фактов хозяйственной деятельности, таких как оплата за отработанное время, по сдельным расценкам, вознаграждение за непроработанное время, расходы на стимулирующие и компенсационные выплаты, расходы на вознаграждения по окончании трудовой деятельности, пособия и др.;

- контрольную, обеспечивающую соблюдение системы условий функционирования объекта управления, нарушение которых наносит ущерб экономическому субъекту, т.е. наблюдение и проверка состояния компонентов системы вознаграждения, их изменения и влияния на расходы на вознаграждения персонала;

- оценочную, позволяющую осуществлять структурирование объекта управления на составные части и выделение его отдельных свойств и характеристик, необходимых для принятия управленческих решений в части распределения, размещения и использования средств на вознаграждения работников.

Система синтезированной и обобщенной информации, содержащейся в управленческих отчетах, зависит, прежде всего, от уровней управления объекта координации. Поэтому правила формирования, требования к содержанию и порядок представления бухгалтерской управленческой отчетности относятся к компетенциям менеджеров компании. Состав управленческой отчетности должен быть разработан таким образом, чтобы объем информации и ее содержание соответствовали запросам руководства различного уровня. Систематизация совокупности контролируемых оперативных показателей, раскрывающих величину расходов на вознаграждения работников, позволяет определить их взаимосвязь со стратегическими критериями в рамках бухгалтерского управленческого учета.

В соответствии с предлагаемой нами схемой взаимного соотношения контрольных показателей на различных стадиях управления расходами на совокупные вознаграждения, на уровне оперативного управленческого учета целесообразно выделить оперативные ключевые показатели результативности (Operational Key Result Indicators, OKRI), позволяющих определять направления деятельности рационального расходования средств на вознаграждения (рис. 3.17). Данные критерии характеризуют использование факторов производства, в частности рабочей силы, соблюдение ими технологических и организационных процессов, повышение квалификации работников и их способностей к адаптации производства. OKRI раскрывают сложившуюся ситуацию и служат основой для принятия решений в изменившихся условиях в целях повышения результативности деятельности работников и сопряжены со стратегическими ключевыми показателями результативности (Strategical Key Result Indicators, SKRI). SKRI формулируют характерные задачи и намерения для достижения стратегических корпоративных целей в части расходов на вознаграждения персонала, что проявляется в виде факторов, обеспечивающих успешные перспективы развития компании в условиях конкурентной среды. Эти группы показателей взаимосвязаны и ориентированы на достижение результата по отношению к распределению и использованию средств организации на вознаграждения сотрудников. Вместе с тем они различаются целями и, следовательно, содержанием, что следует учитывать при их наблюдении и проверке. SKRI выражают общее состояние использования средств на вознаграждения в перспективе, OKRI обнаруживают курс и установки действий для оптимизации расходов на трудовые вознаграждения на текущий период и указывают на события, влияющие на уровень данных расходов, которые происходят за

короткие временные интервалы (смену, сутки, декаду), для принятия решений по их незамедлительной корректировке. Несмотря на различие намерений, рассмотренные группы показателей взаимообусловлены и составляют систему контрольных показателей, соединяющих и согласовывающих цели рационального использования финансовых ресурсов на вознаграждения персонала компании через цепь причинно-следственных связей (рис. 3.17). Из чего следует, что данные типы контрольных показателей с позиции ориентации на внутренних пользователей отражаются в различных по уровню управления бухгалтерских управленческих отчетах.

Рекомендуемые оперативные контрольные показатели  
в системе бухгалтерского управленческого учета расходов  
на вознаграждения работников: иерархия связи

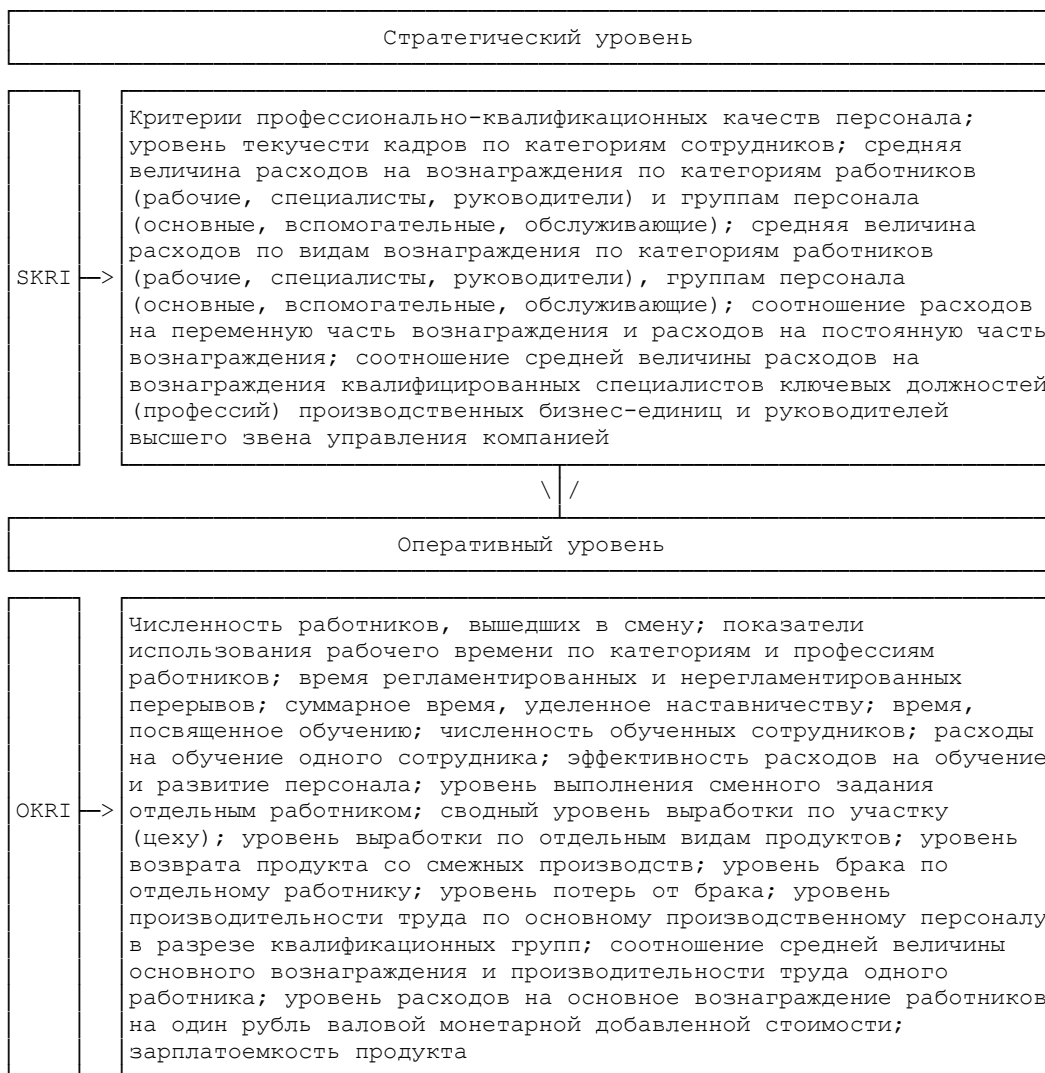


Рис. 3.17

В этой связи надлежит более пристально рассмотреть формирование OKRI в рамках управленческой бухгалтерии расходов на вознаграждения работников. Образование учетно-контрольной информации управленческой отчетности подразумевает выработку регламента ее организации, содержащего сроки и адреса представления пользователям, а также комплект форм отчетности, их форматов, набор показателей и порядок их отражения в отчетности. Бухгалтерская управленческая отчетность представляет собой комбинационную систему финансовых и нефинансовых измерителей, в которой учетная информация используется в процессе реализации функции управленческого контроля. В

связи с этим построение хорошо отлаженной системы учета и контроля рабочего времени, посредством которой не только фиксируется время рабочего цикла, но и осуществляется контроль использования рабочего времени и трудовой дисциплины внутри компании и, соответственно, выявляются отклонения от бюджета расходов на вознаграждения, является первоочередной задачей учета для оперативного управления.

Отметим, что система учета и контроля рабочего времени всегда являлась актуальной для российских предприятий и с совершенствованием учетной системы в целом претерпевала изменения. Так, на рубеже XIX - XX вв. на крупных предприятиях того времени учет и контроль рабочего времени велись очень строго: табельщик отмечал рабочих в табелях по каждой "мастерской" отдельно, где указывались не вышедшие в смену работники, и передавал табель в "контору мастерских". Далее табель вновь передавался на проходную для отметки рабочих после обеда. На следующий день табель снова поступал в "контору мастерских" с приложенными увольнительными записками, выданными рабочим накануне мастером и переданными табельщику. В "мастерских" отметка рабочих производилась также два раза в день в особом журнале. Информация, формируемая в особом журнале, сверялась с данными табеля два раза в месяц - перед составлением платежных документов [182, с. 216 - 217].

В 20-е гг. XX в. система учета и контроля рабочего времени претерпела некоторые изменения, но направленность на сокращение потерь сохранилась. В эти годы табельщикам вменялось в обязанность ежедневно подавать сведения обо всех прогулах и опозданиях в отдел личного состава. В этот же отдел начальники цехов и руководители отделов ежедневно сообщали об отклонениях по каждому рабочему от нормального рабочего дня (сверхурочные работы, прогулы, опоздания) с указанием причин [167, с. 197]. Кроме того, именно с этого времени в табели учета рабочего времени начали указывать не крестики или палочки, а число рабочих часов, отработанных каждым работником [206, с. 166].

Позже, в 70-е гг. прошлого столетия, стали отмечать, что показатели использования рабочего времени не часто применяются в управлении расходами на вознаграждения, в особенности при повременной форме оплаты труда [148, с. 117, 118; 198, с. 42]. В связи с чем С.А. Стуков, ссылаясь на опыт западных компаний, рекомендовал ведение учета рабочего времени непосредственно на рабочих участках [198, с. 42]. Это позволило бы повысить достоверность информации при начислении трудового вознаграждения рабочих-повременщиков и эффективнее использовать средства, направляемые на вознаграждения.

В настоящее время вопросы учета и контроля рабочего времени также являются актуальными в рамках формирования информации для целей управления расходами на вознаграждения работников. Профессор В.Б. Ивашкевич отмечает, что учет и контроль рабочего времени (основного и сверхурочного), времени перерывов, а также проверка рациональности размещения личного состава по рабочим местам внутри предприятия являются значимыми и при управлении важно знать не только стоимость продукта, но и сколько времени потрачено на его производство [89, с. 136 - 137, 429]. Профессор В.Т. Чая также указывает на необходимость контроля и исследования использования рабочего времени, выявления потерь, выяснения их причин и выработки мероприятий по их устранению и предупреждению. По мнению ученого, следует определять не только расходы на оплату труда при производстве брака, но и потери времени на брак [220, с. 193, 199].

В современных условиях конкуренции существуют различные приемы контроля рабочего времени, совмещенные с эффективными системами контроля доступа на рабочее место. Но многие российские компании применяют наиболее простой способ сбора и контроля данных - табельный учет рабочего времени, который по большей части организовывается двумя вариантами. Первый вариант, как правило, применяется на предприятиях, где персонал работает до 40 часов в неделю. При этом контролируются только сверхурочные работы, которые регистрируются вручную и направляются в бухгалтерию для начисления сумм трудового вознаграждения. Данный способ, как правило, используется в организациях, где относительно постоянная численность персонала, где редко работают сверхурочно и также редко работают меньше запланированного количества рабочих часов в неделю. Этот способ также может быть применен в компаниях, где доля прямых затрат на оплату труда невысока и ведение более сложных систем учета и контроля рабочего времени нецелесообразно. Недостатком данной системы является отсутствие информации о расходах на постоянную часть вознаграждения, в том числе отклонения расходов по видам деятельности, местам возникновения затрат.

Второй вариант предусматривает сплошной способ регистрации и контроля использования рабочего времени или фиксирование только отклонений - неявок, опозданий и т.п. При этом табель формируется автоматизированным способом или составляется вручную табельщиком или производственным мастером и контролируется руководителем подразделения, а затем направляется в бухгалтерию, где эта информация подлежит обобщению и вводу в базу данных по начислению сумм вознаграждения. Этот подход применим, когда есть значительные изменения в количестве часов, отработанных персоналом за период. Данный способ требует значительно больше административной работы из-за большого объема

данных, наряду с этим следует осуществлять дополнительный контроль правильности заполнения табеля и в случае выявления ошибок исправлять их.

Следующим шагом по степени сложности и эффективности системы контроля доступа, рабочего времени и трудового распорядка является применение специализированных программных продуктов. Данный способ имеет определенные преимущества. Во-первых, автоматическая регистрация времени прихода и ухода работников позволяет сократить трудозатраты при составлении табеля учета рабочего времени, а также исключить влияние человеческого фактора, когда данный документ заполняется вручную. Во-вторых, формировать бухгалтерскую управленческую отчетность по существенным для менеджмента компании параметрам контроля рабочего времени и расходования средств на вознаграждения.

Как отмечает профессор В.Б. Ивашкевич, одним из таких все более распространенных вариантов учета и контроля рабочего времени становится использование компьютерных часов, различных их систем и модификаций [85, с. 100]. Этот способ имеет две дополнительные возможности. Во-первых, использование для целей аутентификации сотрудников специальных магнитных карт или карт со штрихкодом (Bar-Coded Time Clocks) либо биометрических характеристик работника, например отпечатка пальца или радужной оболочки глаз (Biometric Time Clocks) [260, с. 80 - 81]. Причем последний способ имеет преимущества, поскольку электронные карты можно забыть, потерять или передать другим лицам для создания видимости присутствия на территории предприятия, что невозможно сделать с уникальными характеристиками отдельного сотрудника. По биометрическим сведениям или данным карты, содержащей идентификационный номер работника, система может записать личный номер и то количество времени, которое сотрудник отработал, с абсолютной точностью. Во-вторых, компьютерные часы могут быть связаны с центральным массивом по учету расходов на вознаграждения [260, с. 30]. Этот механизм обратной связи позволяет компьютерным часам отказать сотруднику в применении средств доступа: карты или биометрических сведений, если это делается не в положенное время. Например, не в регламентированное время перерыва, или использование карты работником, который не должен быть на данный момент времени на рабочем месте, если сотрудник вносит чужую карту и пытается засчитать отработанное время другому работнику. Также система может отклонить использование карты, если количество отметок превышает нормальное, и потребовать пароль, к которому имеет доступ только руководитель подразделения. Преимущество данного способа заключается в том, что в системе бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения работников формируется достоверная информационная база об отработанном рабочем времени персонала и все данные напрямую передаются в систему начисления оплаты труда. При этом не затрачиваются усилия на их ввод, на проверки на наличие ошибок, а также снижается риск неверного начисления трудового вознаграждения персонала организации.

Еще больший эффект от использования компьютерных часов можно получить при применении "кустового" способа учета рабочего времени. Для этого компьютерные часы могут устанавливаться в каждом подразделении, производственном участке, рабочем месте. При таком способе учета рабочего времени можно проследить, в каком структурном подразделении находится работник и занимает ли он свое рабочее место. При этом компьютерные часы могут быть непосредственно связаны с системой учета расходов на вознаграждения.

Другим вариантом автоматизированного контроля использования рабочего времени может быть применение так называемых немых терминалов [260, с. 32]. Они также фиксируют отработанное время, но у них есть один существенный недостаток: они не могут проверить и отклонить ошибки работников и связать их с центральным сервером, который выполняет всю эту работу. Если центральный сервер выйдет из строя, то и вся система станет нефункциональной.

Сотрудник при использовании "немом терминала" вводит свой номер, далее время начала работы и номер задания, которое он собирается выполнять. Все это время предполагается, что он будет выполнять только это задание, пока не введет номер иного производственного задания. Этот процесс ввода данных может потребовать большого количества записей в день, что увеличивает риск допущения ошибок. Проблема, однако, может быть сведена к минимуму за счет использования электронных карт.

В рамках бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения работников данная система может позволить отслеживать время работы сотрудников в зонах их трудовой ответственности. Это крайне ценная информация, так как позволяет определять расходы на постоянную часть вознаграждения работников, особенно на тех предприятиях, где высока доля прямых расходов трудового вознаграждения, а также где используются повременно-премиальные формы вознаграждения. Данный способ учета и контроля использования рабочего времени позволяет, кроме всего прочего, выявлять отклонения от бюджета расходов на постоянную часть вознаграждения работников.

В ходе исследования нами выявлено, что одним из факторов, существенно влияющих на отклонение от бюджета расходов на вознаграждения персонала, является недостаточный контроль рабочего времени

работников. Это свидетельствует о том, что необходима дифференциация потерь рабочего времени сотрудников и на ее основе выстраивание системы контроля использования средств на вознаграждения.

Систематизация потерь рабочего времени позволяет:

- определять использование рабочего времени на выполнение сменного задания и, соответственно, расходов на постоянную (фиксированную) часть вознаграждения работника;
- устанавливать степень необходимости и целесообразности отдельных затрат рабочего времени и расходов на постоянную часть трудового вознаграждения работника при исполнении сменного задания;
- изучать использование рабочего времени сотрудника во взаимосвязи со временем работы машин и оборудования производственного подразделения;
- оценивать состояние организации труда и трудового распорядка в компании.

По результатам исследования нами определена типология причин потерь рабочего времени и выделены элементы, устанавливающие и конкретизирующие возникновение отклонений расходов на постоянную часть трудового вознаграждения работников (рис. 3.18).

Классификационная схема структуры отклонений расходов на трудовые вознаграждения работников вследствие потерь рабочего времени



Рис. 3.18

Отметим, что наличие отклонений от бюджета расходов на постоянную часть вознаграждения персонала свидетельствует о том, что в компании в какие-то временные интервалы наблюдалось недоиспользование трудовых ресурсов, а в какие-то периоды - дополнительные работы. Все это указывает на ошибки в управлении производственным процессом и, как следствие, на излишние расходы организации. Одним из направлений решения данной проблемы является составление бухгалтерских управленческих отчетов по отклонениям от бюджета расходов на постоянную часть трудового вознаграждения работников по местам возникновения затрат, содержащих информацию о величине расходов и показывающих причины их возникновения. Автоматизированные системы доступа и контроля рабочего времени позволяют это осуществлять. В табл. 3.16 представлен фрагмент рекомендуемого нами бухгалтерского управленческого отчета по отклонениям от бюджета расходов на постоянную часть вознаграждения производственного персонала машиностроительного предприятия. Настоящий отчет не только содержит информацию об использовании рабочего времени, но и представляет группировку потерь времени работы и, соответственно, расходов на трудовые вознаграждения, возникшие в связи с неоптимальным использованием рабочего времени с различной степенью детализации: вид производства, структурное подразделение, производственный участок, работник. Тем самым появляется возможность выявить и проследить обстоятельства возникновения и суммы отклонений расходов на вознаграждения персонала.

Таблица 3.16. Рекомендуемый бухгалтерский управленческий отчет по отклонениям от бюджета расходов на постоянную часть трудового вознаграждения производственного персонала машиностроительного предприятия на основе нефинансовых измерителей за месяц 20\_\_ г. (фрагмент)

Центр затрат		Ф.И.О.	Профессия/должность	Разряд	Изменения рабочего времени, ч						Рабочее время, ч		Тарифная ставка (руб/ч)	Отклонения от бюджета постоянных расходов на вознаграждения, руб.					
Вид производства	Подразделение				Перерывы во время рабочего дня, ч		Простои, ч	Время нарушений трудовой дисциплины, ч			Отклонения от нормальной продолжительности рабочего времени, ч			согласно производственному календарю	фактически	в связи с потерями рабочего времени	в связи с дополнительным рабочим временем	все	
					регламентированные перерывы	нерегламентированные перерывы		опоздания	уход с рабочего	прогулы	сверхурочная работа	работавших в выходные							работавших в ночное



1	2	3	4	5	перерыв на отдых и личные надобнос ти	технол огическ ие пустот ы	перер ывы из-за микро травм	по вин е рабо точ е го	по вине рабо тода теля	11	мест а рань ше вре мен и	13	14	ые и праз днич ные дни	вре мя	17	18	19	и	21	22
Осно вное	КСЦ-1	Баг ав ев В.И.	элек трос вар щик	2	7,8	8,1	0	1,3	9,8	0	0,6	0	15	0	8	176	171, 4	25,4	583, 39	817,9	140 1,2 7
	КСЦ-1	Пан ин А.И.	элек трос вар щик	2	7,8	7,8	0	0	13	0	0,3	0	15	0	8	176	168, 1	25,4	621, 79	817,9	143 9,6 7
	и т.д.																				
	КСЦ-1	Мин аев Р.А.	2 коте льщ ик	2	7,8	5,5	0,5	0	4,2	0	1,6	0	0	0	0	176	156, 3	23,5	429, 39	0	429 ,39
	и т.д.										и т.д.										
Итого КСЦ 1					936	450	8,3	98, 6	180, 5	28,4	35,6	48	106	80	64	26 400	24 864	x	71 809	9888	81 697
и т.д.										и т.д.											
Итого КСЦ-2					870,5		5,1	64, 8	120, 3	10,8	23,6	24	56,4	56	32	19 360	18 023, 2	x	59 544	5711	65 255
Итого основное производство					1806,7		13,4	163 ,4	300, 8	39,7	59,2	72,0	162, 4	136, 0	96,0	45 760	42 886, 9	x	131 353	15 599	146 952

Итого РИЦ	429,6		1,7	36,2	57,8	17,5	23,4	24	91,1	56	0	10736	10205	x	27260	5818	33077
Итого вспомогательное производство	751,8		3,0	64,3	101,2	30,6	41,2	42,5	159,4	98,1	0	18788	17858,8	x	4770434	1018117	57886
Всего	2558,5		16,38	226,7	401,9	70,34	100,1	114	321,8	234	96	64548	60745,7	x	179058	25780	204838

Кроме того, автоматизированные системы контроля доступа и рабочего времени предоставляют возможность отслеживания общего и чистого рабочего времени по каждому работнику подразделения компании в рамках определенного временного интервала. Под общим рабочим временем нами понимается совокупное время нахождения работника на предприятии с учетом времени его переработок и отсутствий в течение рабочего дня, зафиксированное системой контроля доступа. При этом в рамках оперативного управленческого учета важнейшей задачей является определение чистого рабочего времени, к которому надлежит относить время исполнения производственных функций работником в зоне своей трудовой ответственности. Установление чистого рабочего времени позволяет осуществлять более жесткий контроль трудовой дисциплины в организации, определять рациональность использования рабочего времени и, как следствие, выявлять отклонения от бюджета расходов на вознаграждения работников. Для этих целей нами предлагается формирование управленческого отчета комплаенс-контроля общего и чистого рабочего времени сотрудников на основе системы управления доступа и контроля рабочего времени *Parsec*<sup>®</sup> (табл. 3.17). Более того, на основе данной системы возможно формирование отчета по событиям, позволяющим оценивать использование рабочего времени отдельного сотрудника в различные временные интервалы (смену, неделю, месяц и т.п.) (табл. 3.18).

Таблица 3.17. Рекомендуемый бухгалтерский управленческий отчет комплаенс-контроля общего и чистого рабочего времени сотрудников одной смены супермаркета торгово-производственной компании за месяц 20\_ г. на основе системы управления доступа *Parsec*<sup>®</sup>

N п/п	Ф.И.О.	Должность	Отдел	01.11.20_			02.11.20_			03.11.20_		
				время			время			время		
				всего	отклонение	чистое	общее	отклонение	чистое	общее	отклонение	чистое
1	Афанасьева Л.Т.	ст. продавец-к	собственное производство	8:05:00	0:00:00	8:05:00	8:02:56	0:00:00	8:02:56	8:05:00	0:00:00	8:05:00

		онсультант																
2	Андровнова О.Д.	продавец-консультант 5 р.	молочный, заморозка	12:00:00	0:00:00	12:00:00	12:05:11	0:06:00	11:59:11	12:00:00	0:00:00	12:00:00						
3	Алексеева А.Л.	продавец-консультант 2 р.	бакалея															
и т.д.																		
N	04.11.20_			05.11.20_			06.11.20_			07.11.20_			08.11.20_			09.11.20_		
	время			время			время			время			время			время		
	общее	отклонение	чистое	общее	отклонение	чистое	общее	отклонение	чистое	общее	отклонение	чистое	общее	отклонение	чистое	общее	отклонение	чистое
1	7:59:56	0:00:00	7:59:56	8:12:00	0:00:00	8:12:00	8:06:00	0:20:00	7:46:00	8:06:01	0:00:00	8:06:01	8:06:00	0:20:00	7:46:00	8:06:01	0:00:00	8:06:01
2				12:05:11	0:00:00	12:05:11	12:06:11	0:06:11	12:00:00	12:12:00	0:12:00	12:00:00	12:06:11	0:06:11	12:00:00	12:12:00	0:12:00	12:00:00
3	12:00:00	0:14:28	11:45:32															
и т.д.																		
N	28.11.20_			29.11.20_			30.11.20_			Итого за месяц								
	время			время			время			время								
	общее	отклонение	чистое	общее	отклонение	чистое	общее	отклонение	чистое	общее	отклонение	чистое	общее	отклонение	чистое	общее	отклонение	чистое
1	08:00:00	00:00:00	08:00:00	08:00:00	00:00:00	08:00:00	08:00:00	00:00:00	08:00:00	00:00:00	08:00:00	176:46:53	0:20:00	176:26:53				

2										180:28:33	0:39:11	179:49:22
3	12:00:00	00:14:37	11:45:23	12:00:00	00:00:00	12:00:00	12:00:00	00:00:00	12:00:00	180:30:17	2:17:50	178:12:27
и т.д.												
Всего по смене										6719:41:38	111:24:41	6608:16:57

Таблица 3.18. Рекомендуемый бухгалтерский управленческий отчет по событиям в системе *Parsec*<sup>®</sup> на 01.11.20\_ по сотруднику супермаркета торгово-производственной компании

Дата	Время	Тип транзакций	Область	Подразделение	Отдел/Цех	Должность	Сотрудник
01.11.20_	08:45:15	Вход	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консультант 4 р.	Матвеев А.Н.
01.11.20_	09:40:16	Выход	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консультант 4 р.	Матвеев А.Н.
01.11.20_	09:43:29	Вход	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консультант 4 р.	Матвеев А.Н.
01.11.20_	10:40:59	Выход	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консультант 4 р.	Матвеев А.Н.
01.11.20_	10:45:45	Вход	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консультант 4 р.	Матвеев А.Н.
01.11.20_	12:08:26	Выход	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консультант 4 р.	Матвеев А.Н.
01.11.20_	12:11:30	Вход	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консультант 4 р.	Матвеев А.Н.

01.11.20_	13:16:01	Выход	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консульт ант 4 р.	Матвеев А.Н.
01.11.20_	13:20:23	Вход	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консульт ант 4 р.	Матвеев А.Н.
01.11.20_	13:44:45	Выход	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консульт ант 4 р.	Матвеев А.Н.
01.11.20_	13:51:16	Вход	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консульт ант 4 р.	Матвеев А.Н.
01.11.20_	15:28:45	Выход	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консульт ант 4 р.	Матвеев А.Н.
01.11.20_	15:31:20	Вход	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консульт ант 4 р.	Матвеев А.Н.
01.11.20_	16:30:49	Выход	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консульт ант 4 р.	Матвеев А.Н.
01.11.20_	16:39:42	Вход	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консульт ант 4 р.	Матвеев А.Н.
01.11.20_	17:30:35	Выход	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консульт ант 4 р.	Матвеев А.Н.
01.11.20_	17:37:12	Вход	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консульт ант 4 р.	Матвеев А.Н.
01.11.20_	18:55:36	Выход	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консульт ант 4 р.	Матвеев А.Н.
01.11.20_	19:02:48	Вход	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консульт ант 4 р.	Матвеев А.Н.
01.11.20_	21:09:25	Выход	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консульт ант 4 р.	Матвеев А.Н.
Итого							

Всего часов	12:24:10	Супермаркет	Торговый зал	Винно-водочный	Продавец-консультант 4 р.	Матвеев А.Н.
Время отсутствия	00:47:22					
Чистое рабочее время	11:36:48					

Информация, содержащаяся в вышеуказанных управленческих отчетах, позволяет выявлять время выполнения работником своих прямых должностных обязанностей, общее время отсутствия сотрудника на рабочем месте и, следовательно, соблюдение совокупности норм и правил поведения работников в процессе коллективного труда. В комплексе все это оказывает прямое влияние на расходы на вознаграждения персонала как в части трудового вознаграждения, так и в части вознаграждения инвестиционного и финансового характера. С учетом настоящих сведений руководство экономического субъекта может осуществлять обоснованную программу как материального, так и морального поощрения дисциплинированных, ответственных и прилежно выполняющих свои обязанности сотрудников. В то же время к работникам, нарушающим трудовой распорядок, на основе этой информации можно применять санкции: устанавливать повторные испытательные сроки, закреплять наставников в целях контроля и коррективов их деятельности, представлять к депремированию за допущенные упущения в работе. Информация о расходах на поощрительные вознаграждения сотрудников за период может быть систематизирована и обобщена в предлагаемом нами бухгалтерском управленческом отчете, представленном в табл. 3.19. Сведения, отраженные в управленческом отчете, позволяют руководству проследить изменения данных расходов как по подразделениям, так и по видам поощрения. Такого рода управленческие отчеты могут быть сформированы и по другим видам расходов на вознаграждения финансового свойства: расходы на социальные бенефиты, на дополнительное страхование, пенсионное обеспечение, выходные пособия.

Таблица 3.19. Рекомендуемый бухгалтерский управленческий отчет по расходам на поощрительные вознаграждения работников супермаркета торгово-производственной компании за месяц 20\_ г.

Вид расхода в на поощрительные вознаграждения	Подразделения																														
	Торговый зал																Производство								Всего						
	Кассовая зона		Собственное производство		Молочный отдел, заморозка		Винно-водочный отдел		Колбасный, сырный отделы		Овощной отдел		Соки-воды		Диабетический отдел		Бакалея		Промышленная группа товаров		Итого		Кондитерское		Кулинарное		Хлебное		Итого		
план	факт	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт	план	факт		



N	Вид обучения	Сроки обучения (план)	Должность сотрудников	Количество сотрудников, чел. (план)	Форма обучения	Расходы на интеллектуальные инвестиции, руб. (план)	Сроки обучения (факт)	Количество сотрудников, чел. (факт)	Расходы на интеллектуальные инвестиции, руб. (факт)	Оценка результата обучения		
										после обучения	через 3 месяца <1>	через 6 месяцев <2>
1	Вводное обучение для линейного персонала	01 - 03.11.20_ 14 - 17.11.20_	Продавец-консультант, кассир-контролер, работник торгового зала	15	Учебные занятия, тренинги	90 000	01 - 03.11.20_ 14 - 17.11.20_	13	78 000	Удовлетворительно		
2	Работа с линейным персоналом	Внеурочное время	Продавец-консультант, кассир-контролер, работник торгового зала	30	Индивидуально на рабочем месте, тренинги	75 000	Внеурочное время	28	70 000	Хорошо		
3	Обучение действием (круглый стол)	1, 8, 15, 22, 29.11.20_	Товаровед, администратор торгового зала	7	Индивидуально на рабочем месте	70 000	1, 8, 15, 22, 29.11.20_	7	70 000	Удовлетворительно		
4	Углубленное обучение по отделам	21.11.20_	Продавец-консультант: хлебный, винно-водочный отдел	9	Учебные занятия с приглашением поставщиков	18 000	21.11.20_	8	16 000	Хорошо		



Всего	-	-	61	-	253 000		56	234 000	-		
-------	---	---	----	---	---------	--	----	---------	---	--	--

-----

<1> Сдается экзамен и завершается испытательный срок, принимается решение о сотруднике:

- прошел испытательный срок;
- не прошел испытательный срок - увольнение.

<2> По окончании данного периода сотрудник проходит аттестацию на более высокий разряд:

- аттестован - разряд повышен;
- не аттестован - разряд не повышен или не переведен на другую должность (например, работник торгового зала не переведен в продавцы-консультанты 2 разряда).

Таблица 3.21. Рекомендуемый бухгалтерский управленческий отчет по расходам на вознаграждения работников инвестиционного характера по местам возникновения затрат супермаркета торгово-производственной компании за месяц 20\_ г.

N п/п	Показатель	Подразделение											Итого	
		Торговый зал								Производство				
		Собственное производство	Молочный отдел, заморозка	Винно-водочный отдел	Колбасный, сырный отделы	Овощной отдел	Сок и - воды	Диабетический отдел	Бакалея	Промышленная группа товаров	Кондитерское	Кулинарное		Хлебное
1	Количество работников, чел.	2	2	3	4	3	2	0	1	2	2	2	0	23
2	Величина средств, направленных на обучение и развитие сотрудников, руб.	7000	4600	6000	7600	8400	4800	0	2600	4200	36 000	54 000	0	135 200

3	Расходы на вознаграждения инвестиционного характера, приходящиеся на 1 сотрудника, руб.	3500	2300	2000	1900	2800	2400	0	2600	2100	18 000	27 000	0	x
---	---	------	------	------	------	------	------	---	------	------	--------	--------	---	---

Отметим, что вложение средств в интеллектуальные ценности и капитал проявляется в реализации полученных теоретических знаний на практике, а следовательно, на основных показателях деятельности коммерческой организации (валовой монетарной добавленной стоимости (ВМДС), объеме продаж, финансовых результатов, рентабельности производства и т.п.). Отслеживать взаимосвязь инвестированных средств на обучение и развитие персонала и показателей, выражающих эффективность функционирования организации, по нашему мнению, возможно посредством формирования бухгалтерского управленческого отчета (табл. 3.22).

Таблица 3.22. Рекомендуемый бухгалтерский управленческий отчет об эффективности средств, использованных на вознаграждения инвестиционного характера работников супермаркета торгово-производственной компании за 20\_ г.

Месяц	Показатель	Отделы торгового зала									
		Собственно производство	Молочный, заморозка	Винно-водочный	Колбасный, сырный	Овощной	Соки - воды	Диабетический	Бакалея	Промышленная группа товаров	Итого
Январь	Численность работников, чел.	1	1	-	1	1	1	-	-	-	5
	Расходы на вознаграждения, руб.	3000	2500	-	3200	4000	2000	-	-	-	14 700
	Объем продаж, руб.	2 873 566	985 632	1 845 630	1 156 020	985 630	836 531	523 890	465 321	460 280	10 132 500

	Эффективность использования средств <1>, руб.	957,86	394,25	-	361,26	246,41	418,27	-	-	-	3446,43
Февраль	Численность работников, чел.	4	1	1	1	2	2	2	1	1	15
	Расходы на вознаграждения, руб.	3500	2500	2600	3200	3800	2100	2000	2300	2200	24 200
	Объем продаж, руб.	4 003 456	1 130 623	2 764 891	2 949 860	1 215 634	785 623	586 201	802 364	325 000	14 563 652
	Эффективность использования средств <1>, руб.	4575,38	452,25	1063,42	921,83	639,81	748,21	586,20	348,85	147,73	9027,06
и т.д.											
Декабрь	Численность работников, чел.	1	1	1	1	1	1	1	-	1	8
	Расходы на вознаграждения, руб.	3400	2800	3000	3300	4000	2300	2200	-	2300	23 300
	Объем продаж, руб.	7 155 157	2 786 075	6 648 612	4 925 654	4 256 512	5 654 212	794 261	645 002	611 910	33 477 395
	Эффективность использования средств <1>, руб.	2104,46	995,03	2216,20	1492,62	1064,13	2458,35	361,03	-	266,05	11 494,38

<1> Расчет показателя эффективности расходов на вознаграждения инвестиционного характера:

$$\mathcal{E}_{PB_{инв.хар.}} = \frac{ВМДС(V_{пр})}{PB_{раб.} \times Ч_{раб.}}$$

где  $\mathcal{E}_{PB_{инв.хар.}}$  - эффективность расходов на вознаграждения инвестиционного характера, ден. ед.; ВМДС( $V_{пр}$ ) - валовая монетарная добавленная стоимость для производственных компаний, объем продаж для предприятий торговли и организаций, оказывающих услуги, ден. ед.;  $PB_{раб.}$  - расходы на вознаграждения инвестиционного характера, приходящиеся на одного работника, ден. ед.;  $Ч_{раб.}$  - численность работников, получивших дополнительные знания, умения, навыки, чел.

Вместе с тем следует помнить о том, что при принятии решений на основе сведений бухгалтерской управленческой отчетности о поощрении или наказании работников необходимы меры активного контроля. Возникновение отклонений, вызвавших уменьшение трудовых усилий данного коллектива (работника) или, наоборот, увеличение расходов на вознаграждения, следует подразделять на зависящие и не зависящие от центра затрат, например поставка более качественного материала, приведшего к уменьшению рабочего времени на обработку; приобретение более производительных машин и оборудования; рост профессионально-квалификационных качеств работника; развитие инновационных процессов в производственной деятельности и др. При независимых обстоятельствах следует учитывать сведения входного контроля рабочего времени и осуществлять подтверждающий контроль.

В контуре оперативного управленческого учета расходов на вознаграждения активный контроль связан главным образом с проверкой большого числа первичных документов, выверка которых, по существу, является трудоемким процессом, поэтому целесообразно подразделение первичных документов на сомнительные и доброкачественные. Документы, составленные с нарушением формы, оформленные несвоевременно, содержащие ошибки в расчетах, могут свидетельствовать о злоупотреблениях или неудовлетворительной организации первичного учета. Каждый сомнительный документ должен быть подвергнут сплошной проверке, рассмотрен и оценен в целях выявления законности и достоверности зафиксированных в документе операций. Важность осуществляемых контрольных процедур связана с тем, что сведения, содержащиеся в первичных документах, являются первой ступенью в логически обоснованной системе составления бухгалтерских управленческих отчетов по расходам на вознаграждения работников, что отражено в схеме их генерирования (рис. 3.19). На следующей ступени составления управленческих отчетов данные, отраженные в первичной документации по учету выработки и вознаграждения сотрудников, обобщаются и систематизируются в целях выявления ключевых показателей и их значений. Этот материал наряду с нормативно-справочной информацией, содержащей сведения о пооперационных технологических нормативах производства продукции, стоимости рабочей силы (сдельные расценки, тарифные ставки, оклады), профессионально-квалификационные данные о работниках и иные эпизодически пересматриваемые сведения, служит основой последующего формирования управленческих отчетов. При этом совокупная обработка первичных показаний и нормативно-справочного массива должна осуществляться исходя из целей и задач бухгалтерской управленческой отчетности по расходам на вознаграждения сотрудников. Ведь управленческая отчетность является средством обратной связи между руководством и состоянием объекта управления, и, как отмечают профессора Л.В. Попова, И.А. Маслова и д. э. н. Т.А. Головина, чем в большей степени руководитель ориентирован на достижение результата, тем в большей степени он нуждается в этой информации [164, с. 16].

#### Модель последовательного процесса формирования бухгалтерских управленческих отчетов по расходам на вознаграждения работников

Бухгалтерская управленческая отчетность по расходам на вознаграждения работников

/ \



Рис. 3.19

Следовательно, бухгалтерская управленческая отчетность является основой управленческого контроля, композиционным элементом учета для целей управления и предназначена для наблюдения и проверки соответствия фактического уровня расходов на вознаграждения оптимальному состоянию, предусмотренному планами, проектами и программами на финансовые и нефинансовые формы вознаграждения. Внутренняя управленческая отчетность удовлетворяет информационным потребностям менеджмента компании и вместе с этим содержит исходную информацию для проведения в последующем управленческого анализа расходов на отдельные виды вознаграждения работников. Тем самым бухгалтерская управленческая отчетность, с одной стороны, отражает результаты проведенных контрольных процедур, с другой - является информационной базой аналитического исследования объекта управления.

Таким образом, при реализации контрольной функции в контуре управленческого учета расходов на совокупные вознаграждения работников субъект управления генерирует необходимые предпосылки для адекватного функционирования компании и целей достижения как в стратегической перспективе, так и при решении задач оперативного характера. При этом в условиях освоения и использования инновационных технологий чрезвычайную значимость приобретает применение таких моделей управленческого контроля расходов на вознаграждения, которые осуществлялись бы как в интересах экономического субъекта, так и в интересах сотрудников.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Современный ресурсно-ориентированный этап развития экономики, сопровождаемый усилением конкуренции и становлением новых форм и систем вознаграждения персонала, вызывает необходимость регулирования и укрепления принципов и механизмов взаимосвязи деловых интенций развития хозяйствующего субъекта в комплексе с интересами сотрудников и требует совершенствования теоретико-методологических и аксиологических установок бухгалтерского управленческого учета расходов на совокупные вознаграждения работников.

В частности, в научной работе сформулирована современная парадигма бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения работников, заключающаяся в расширении сферы

действия учета для целей выработки управленческих решений в результате организации информационных потоков по нормам международных стандартов финансовой отчетности. Предложена интеграционная модель бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения, в основу которой положены принцип единства, предусматривающий логическую совместимость методов генерирования данных о расходах на суммарные вознаграждения, и системный подход, объединяющий уровни стратегического и оперативного управления средствами, направляемыми на вознаграждения персонала. Представлена модель согласования стратегии оптимизации расходов на вознаграждения работников с экономической стратегией развития коммерческой организации в целях определения направлений размещения и использования средств на вознаграждения по их формам и видам в рамках управленческого учета. В совершенствовании стратегического управленческого учета расходов на суммарные вознаграждения даны рекомендации по учетному обеспечению формирования сбалансированной системы показателей (BSC) с последующей их декомпозицией по ключевым показателям эффективности (KPI) деятельности персонала, формулирующие взаимосвязь целей развития бизнеса и оптимизации расходов на вознаграждения.

В монографии изложены методологические аспекты системы стратегического управленческого учета расходов на трудовые вознаграждения по стадиям жизненного цикла продукта на основе концепции LCC (Life Cycle Costing - учет затрат по стадиям жизненного цикла) с учетом циклов трудовой деятельности работников для выявления эффективности расходования средств на вознаграждения на разных стадиях жизни продукта и полной ее продолжительности. Исследованы и уточнены теоретические основы и методические положения актуарного учета расходов на вознаграждения по окончании трудовой деятельности работников для целей учетного обеспечения управления инвестиционной деятельностью компании. Выделены последовательные стадии осуществления актуарных расчетов по пенсионному обеспечению персонала в рамках управленческой бухгалтерии.

Автором определена концепция формирования информации о расходах на вознаграждения работников в системе оперативного управленческого учета. Предложена методика составления бюджетов расходов на вознаграждения в разрезе производственных бизнес-единиц организации с учетом соотношения прироста или роста средней суммы основного (базового) вознаграждения одного работника на один процент соответственно прироста или роста производительности труда. Рекомендовано и обоснованно исчисление эффективности деятельности сотрудников на основе показателя валовой монетарной добавленной стоимости (Throughput), являющегося одним из индикаторных значений метода ТА (Throughput Accounting).

Разработана система счетов бухгалтерского управленческого учета (с использованием группы 30-х счетов) для целей отражения фактических и бюджетных величин расходов на вознаграждения, а также отклонений от нормативных расходов на вознаграждения основного производственного персонала в переменной части затрат с детализацией их причин. Исследована взаимосвязь и согласованность видов управленческого контроля расходов на вознаграждения персонала. В частности, рекомендованы контрольные показатели на разных уровнях управления расходами на вознаграждения и для реализации управленческого контроля распределения и использования средств на вознаграждения предложены бухгалтерские управленческие отчеты: по отклонениям от бюджета расходов на вознаграждения с группировкой потерь рабочего времени; по использованию общего и чистого рабочего времени персонала; по событиям, способствующим оценке использования рабочего времени отдельного сотрудника.

Таким образом, исследование теоретических, методологических и методических вопросов учета и контроля средств, направляемых на монетарные и немонетарные формы вознаграждения, дало возможность разработать направления совершенствования системы бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждения работников.

## ЛИТЕРАТУРА

1. О бухгалтерском учете [электронный ресурс]: Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ // Справочно-правовая система "КонсультантПлюс".
2. О государственном пенсионном обеспечении в РФ [электронный ресурс]: Федеральный закон от 15.12.2001 N 166-ФЗ // Справочно-правовая система "КонсультантПлюс".
3. О коллективных договорах и соглашениях [электронный ресурс]: Федеральный закон от 11.03.1992 N 2490-1 // Справочно-правовая система "КонсультантПлюс".
4. О налогообложении фонда оплаты труда государственных предприятий (объединений) [электронный ресурс]: Постановление Верховного Совета СССР от 03.08.1989 N 320-1 // Справочно-правовая система "КонсультантПлюс".
5. О введении в действие и прекращении действия документов Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации [электронный ресурс]: Приказ Минфина

России от 18.07.2012 N 106н // Справочно-правовая система "КонсультантПлюс".

6. Вознаграждения работникам [электронный ресурс]: Междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 19: утв. Приказом Минфина России от 18.07.2012 N 106н // Справочно-правовая система "КонсультантПлюс".

7. Учет и отчетность по пенсионным планам [электронный ресурс]: Междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 26: утв. Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н // Справочно-правовая система "КонсультантПлюс".

8. Платеж, основанный на акциях [электронный ресурс]: Междунар. стандарт финансовой отчетности IFRS 2: утв. Приказом Минфина России от 25.11.2011 N 160н // Справочно-правовая система "КонсультантПлюс".

9. Официальный сайт Совета по МСФО. Режим доступа: <http://www.iasb.org>.

10. Аврова И.А. Управленческий учет / И.А. Аврова. М.: Бератор-Пресс, 2003. 176 с.

11. Адамов Н.А., Чернышев В.Е. Организация управленческого учета в строительстве / Н.А. Адамов, В.Е. Чернышев. СПб: Питер, 2006. 192 с.

12. Акопян Н. Учет выработки и заработной платы по приемке продукции на конечной операции / Н. Акопян // Бухгалтерский учет. 1962. N 10. С. 25 - 27.

13. Аксененко А.Ф. Нормативный метод учета в промышленности: Теория, практика и перспективы развития / А.Ф. Аксененко. М.: Финансы и статистика. 1983. 224 с.

14. Алборов Р.А. Бухгалтерский управленческий учет (теория и практика) / Р.А. Алборов. М.: Дело и Сервис, 2005. 224 с.

15. Аленчиков Д. Бухгалтерский контроль за расходованием фондов заработной платы / Д. Аленчиков // Бухгалтерский учет. 1949. N 8. С. 33 - 40.

16. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч. М.: Финансы и статистика, 2002. 952 с.

17. Армстронг М. Практика управления человеческими ресурсами. 10-е изд.: Пер. с англ. / М. Армстронг; Под ред. С.К. Мордовина. СПб.: Питер, 2009. 848 с.

18. Астахов В.П. Учет заработной платы в условиях бригадной формы оплаты труда / В.П. Астахов // Бухгалтерский учет. 1981. N 7. С. 8 - 9.

19. Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. Управленческий учет, 3-е изд.: Пер. с англ. / Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг. М.: Вильямс, 2005. 878 с.

20. Байдин В.И., Грачев В.Ю., Коновалов Ю.В., Мосин А.Г. Уктус, Уктусский завод и его окрестности в XVII - XVIII вв. / В.И. Байдин, В.Ю. Грачев, Ю.В. Коновалов, А.Г. Мосин. Екатеринбург: Грачев и партнеры, 2011. 68 с.

21. Бакаев А.С. Толковый бухгалтерский словарь. 2-е изд., перераб. и доп. / А.С. Бакаев. М.: Бухгалтерский учет, 2010. 192 с.

22. Безруких П.С. Бухгалтерский учет в СССР / П.С. Безруких. М.: Финансы. 1976. С. 96.

23. Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции / П.С. Безруких. М.: Финансы, 1974. 320 с.

24. Белецкий К. Правила для учета работы и заработков рабочих / К. Белецкий // Счетоводство. 1891. N 7-8. С. 290 - 295.

25. Богатин Ю.В. Бригадный хозрасчет (Методика организации) / Ю.В. Богатин. М.: Экономика, 1990. 96 с.

26. Бойко Е.А. Бухгалтерский управленческий учет / Е.А. Бойко и др.; Под ред. А.Н. Кизилова, И.Н. Богатой. Ростов н/Д: Феникс, 2005. 380 с.

27. Бородкин А.С. Проблемы учета в управлении научно-техническим прогрессом / А.С. Бородкин. М.: Финансы, 1980. 160 с.

28. Бородкин А.С. Учет затрат на освоение новой техники / А.С. Бородкин. М.: Финансы и статистика, 1985.

29. Бородкин А.С. Учет производственных затрат в промышленности / А.С. Бородкин. М.: Финансы, 1973. 112 с.

30. Бочаров В.В. Коммерческое бюджетирование / В.В. Бочаров. СПб.: Питер, 2003. 368 с.

31. Бражник А.С., Щеглов Б.С. Справочное пособие по бухгалтерскому учету в промышленном предприятии / А.С. Бражник, Б.С. Щеглов. Минск: Беларусь, 1969. 488 с.

32. Брейли Р., Майерс С. Принципы корпоративных финансов / Пер. с англ. Н. Барышниковой / Р. Брейли, С. Майерс. М.: Олимп-Бизнес, 2008. 1008 с.

33. Бреславцева Н.А., Сверчкова О.Ф. Управленческая отчетность: классификация, идентификация и императивы / Н.А. Бреславцева, О.Ф. Сверчкова // Управленческий учет. 2010. N 1. С. 3 - 11.

34. Бригхэм Ю.Ф., Эрхардт М.С. Финансовый менеджмент / Юджин Ф. Бригхэм, М.С. Эрхардт. СПб.: Питер, 2009. 960 с.

35. Бухгалтерский учет. Отрасл. курс. УУЗ НКФ СССР рек. в качестве учеб. пособия для фин.-экон. техникумов / Е.И. Глейх, М.Х. Жебрак, Н.И. Ильин, С.И. Кобызев. М.; Л.: Госфиниздат, 1940. 312 с.
36. Бухгалтерский учет (справочное пособие) / Сост. В.А. Голощапов. М.: Госфиниздат, 1953. 260 с.
37. Бухгалтерский учет в зарубежных странах: Учеб. / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горецкая, Д.А. Панков; Отв. ред. Ф.Ф. Бутынец. М.: ТК "Велби", Проспект, 2007. 672 с.
38. Вайнштейн А. Лимитно-операционная карточка учета выработки / А. Вайнштейн // Бухгалтерский учет. 1949. N 8. С. 24 - 27.
39. Валерштейн Б. Еще об учете зарплаты производственных коллективов рабочих / Б. Валерштейн // За социалистический учет. 1930. N 7-8. С. 89.
40. Валицкий И.Ф. Теория счетоводства в применении к народному хозяйству / И.Ф. Валицкий. СПб., 1877.
41. Васин Ф.П. Совершенствование учета выработки и оплаты труда / Ф.П. Васин // Бухгалтерский учет. 1981. N 4. С. 29 - 31.
42. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям, 8-е изд., испр. / М.А. Вахрушина. М.: Омега-Л, 2010. 570 с.
43. Вахрушина М.А. Стратегический управленческий учет: Полный курс МВА / М.А. Вахрушина, М.И. Сидорова, Л.И. Борисова. М.: Рид Групп, 2011. 192 с.
44. Видяпин В.И. Экономический анализ выполнения научно-технических программ / В.И. Видяпин. М.: Финансы и статистика, 1988.
45. Временные методические рекомендации по организации учета на предприятиях (объединениях) в условиях полного хозяйственного расчета и самофинансирования // Экономическая газета. 1989. N 6. С. 19, N 7. С. 16.
46. Врублевский Н.Д. Управленческий учет издержек производства: теория и практика / Н.Д. Врублевский. М.: Финансы и статистика, 2002. 352 с.
47. Галаган А.М. Счетоводство в его историческом развитии / А.М. Галаган. М.; Л.: Государственное издательство, 1927. С. 170.
48. Гапонова О.С. Задачи создания успешной системы оплаты труда на разных стадиях организационного развития компаний / О.С. Гапонова, Е.П. Сидоренко // Вестник Нижегородского ун-та им. Н.И. Лобачевского. Серия: Экономика и финансы. 2005. N 1. С. 468 - 471.
49. Гарифуллин К.М. Управление затратами / К.М. Гарифуллин. Казань: Изд-во Казанск. гос. финансово-экономического института, 2005. 316 с.
50. Гарифуллин К.М. Управление затратами / К.М. Гарифуллин. 2-е изд., перераб. и доп. Казань: Изд-во Казанск. ун-та, 2011. 330 с.
51. Гарифуллин К.М. Учет и калькулирование в автоматизированной подсистеме управления себестоимостью продукции / К.М. Гарифуллин. Казань: Изд-во Казанск. ун-та, 1986. 238 с.
52. Гвоздев Н. Учет выработки при повременной оплате труда / Н. Гвоздев // Бухгалтерский учет. 1961. N 6. С. 34 - 36.
53. Геиоли Г.И. Конвертная выдача зарплаты на заводах / Г.И. Геиоли // Счетная мысль 1927. N 6. С. 184 - 186.
54. Геннин В.И. Описание Уральских и Сибирских заводов 1735 г. / В.И. Геннин. М.: МАШГИЗ, 1937. С. 660.
55. Гиляровская Л.Т. О факторном анализе использования фонда заработной платы / Л.Т. Гиляровская // Бухгалтерский учет. 1982. N 11. С. 11 - 14.
56. Гильде Э.К. Модели организации нормативного учета в промышленности / Э.К. Гильде. М.: Финансы, 1970. 112 с.
57. Глушков И.Е. Бухгалтерский (налоговый, финансовый, управленческий) учет на современном предприятии / И.Е. Глушков. М.: КНОРУС, Новосибирск: ЭКОР-книга, 2002. 1200 с.
58. Гомберг Л.И. Об объекте счетоводства / Л.И. Гомберг // Счетоводство. 1899. N 11 - 12. С. 147 - 153.
59. Горбачев П. Техника учета заработной платы на строительстве / П. Горбачев // Бухгалтерский учет. 1940. N 9. С. 42 - 44.
60. Горбунов В.Г. Инвестиции в человеческий капитал с учетом его жизненного цикла / В.Г. Горбунов // Вестник Саратовского гос. социально-экономического ун-та. 2010. N 1. С. 12 - 14.
61. Горелик О.М. Управленческий учет и анализ: Учеб. пособие / О.М. Горелик, Л.А. Парамонова, Э.Ш. Низамова. М.: КНОРУС, 2007. 256 с.
62. Гришина О.В. Управленческий учет: затраты по обычным видам деятельности / О.В. Гришина // Аудиторские ведомости. 2003. N 8. С. 61 - 65.
63. Громова О.Н. Вопросы формирования компетенции персонала современной организации / О.Н. Громова // Вестник Университета (Государственный университет управления). 2008. Т. 3. N 24. С. 118 -



125.

64. Гудков-Беляев Н.В. Усилить контроль за расходованием фонда заработной платы на стройках / Н.В. Гудков-Беляев // Бухгалтерский учет 1937. N 1. С. 56 - 57.
65. Дайле А. Практика контроллинга / А. Дайле. М.: Финансы и статистика, 2001. 336 с.
66. Дикштейн А. Основы счетной науки / А. Дикштейн // Счетоводство - 1892. N 3. С. 7 - 10.
67. Додонов А.А. Проблемы бухгалтерского учета в промышленности СССР / А.А. Додонов. М.: Экономика, 1964. 327 с.
68. Додонов А. Учет труда и выработки в условиях поточного производства / А. Додонов // Бухгалтерский учет. 1948. N 4. С. 14 - 19.
69. Добровольский Е., Карабанов Б., Боровков П., Глухов Е., Бреслав Е. Бюджетирование: шаг за шагом / Е. Добровольский, Б. Карабанов, П. Боровков, Е. Глухов, Е. Бреслав. СПб.: Питер, 2011. 480 с.
70. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / К. Друри; Под ред. С.А. Табялиной. М.: Аудит, 1998. 774 с.
71. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / Пер. с англ. / К. Друри. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 655 с.
72. Друри К. Учет затрат методом стандарт-костс: Пер. с англ. / К. Друри; Под ред. Н.Д. Эриашвили. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 224 с.
73. Дугельный А.П., Комаров В.Ф. Бюджетное управление предприятием: Учеб. практ. пособие / А.П. Дугельный, В.Ф. Комаров. М.: Дело, 2003. 432 с.
74. Егоров К.С. Горнозаводское счетоводство / К.С. Егоров // Счетоводство. 1904. N 5-6. С. 56 - 65.
75. Ендовицкий Д.А. Вознаграждение персонала: регулирование, учет и отчетность, экономический анализ: Учеб. пособие / Д.А. Ендовицкий, Л.А. Вострикова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. 303 с.
76. Ефремова А.А. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов / А.А. Ефремова. М.: Вершина, 2006. 208 с.
77. Жебрак М.Х. Рационализация учета заработной платы / М.Х. Жебрак // Бухгалтерский учет. 1938. N 4. С. 34 - 38.
78. Законодательство по бухгалтерской отчетности в государственной промышленности. М.; Л.: ВСНХ, 1925. 796 с.
79. Захарьин В.Р. Группировка данных бухгалтерского учета для переноса остатков при переходе на новый план счетов / В.Р. Захарьин // Консультант бухгалтера. 2001. N 12. С. 6 - 12.
80. Зингер М. Учет выработки и заработной платы по приемке продукции на конечной операции / М. Зингер // Бухгалтерский учет. 1962. N 10. С. 24 - 25.
81. Зиновьевич И. Бухгалтерский учет зарплаты в промышленных предприятиях / И. Зиновьевич // Счетная мысль. 1926. N 2. С. 62 - 63.
82. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма / В.Б. Ивашкевич. М.: Финансы и статистика, 1982. 175 с.
83. Ивашкевич В.Б. Организация бухгалтерского учета с применением ЭВМ / В.Б. Ивашкевич. М.: Финансы и статистика, 1988. 176 с.
84. Ивашкевич В.Б. Организация и методы аудита бухгалтерской отчетности: Учеб. пособие / В.Б. Ивашкевич. Казань: Изд-во КФЭИ, 1995. 148 с.
85. Ивашкевич В.Б. Оперативный контроллинг / В.Б. Ивашкевич. М.: Магистр, 2011. 160 с.
86. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В.Б. Ивашкевич. М.: Финансы, 1974. 159 с.
87. Ивашкевич В.Б. Становление и развитие управленческого учета / В.Б. Ивашкевич // Вестник Казанского государственного финансово-экономического института. 2007. N 2. С. 9 - 10.
88. Ивашкевич В.Б. Стратегический контроллинг / В.Б. Ивашкевич. М.: Магистр, 2013. 216 с.
89. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет / В.Б. Ивашкевич. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Магистр, 2011. 576 с.
90. Ивашкевич В.Б., Шигаев А.И. Концептуальные основы актуарного учета и отчетности / В.Б. Ивашкевич, А.И. Шигаев // Аудит и финансовый анализ. 2010. N 6. С. 42 - 54.
91. Ильюхов А.А. Как платили большевики: Политика советской власти в сфере оплаты труда в 1917 - 1941 гг. / А.А. Ильюхов. М.: Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН); Фонд Первого Президента России Б.Н. Ельцина, 2010. 415 с.
92. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О.Д. Каверина. М.: Финансы и статистика, 2003. 352 с.
93. Каверина О.Д., Патров В.В. Проблемные вопросы стратегического управленческого учета / О.Д. Каверина, В.В. Патров // Экономика и управление. 2012. N 5. С. 64 - 69.
94. Калькутин В. Вопросы учета заработной платы и расчетов с рабочими в промышленных предприятиях / В. Калькутин // Бухгалтерский учет. 1948. N 8. С. 11 - 19.

95. Каплан Р.С., Нортон Д.П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию [текст] / Р.С. Каплан, Д.П. Нортон. М.: Олимп-Бизнес, 2008. 320 с.
96. Карминский А.М., Оленев Н.И., Примаков А.Г., Фалько С.Г. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях. 2-е изд. / А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примаков, С.Г. Фалько. М.: Финансы и статистика, 2002. 256 с.
97. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов / Т.П. Карпова. М.: Аудит ЮНИТИ, 1998. 350 с.
98. Карпунин М.Г. Жизненный цикл и эффективность машин / М.Г. Карпунин, Я.Г. Любинецкий, Б.М. Майданчик. М.: Машиностроение, 1989. 312 с.
99. Каспина Р.Г. Организация учета и формирование отчетности российской корпорации по МСФО / Р.Г. Каспина // Международный бухгалтерский учет. 2004. N 8. С. 27 - 29.
100. Каспина Р.Г., Лисичкин А.В., Стрельник Е.Ю. Особенности организации управленческого учета на базе ERP-систем в нефтехимической отрасли / Р.Г. Каспина, А.В. Лисичкин, Е.Ю. Стрельник // Управленческий учет. 2007. N 5. С. 33 - 41.
101. Кедрова К.П. Эффективность финансовых методов управления научно-техническим прогрессом / К.П. Кедрова. М.: Наука, 1982.
102. Климова М.А. Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. 2-е изд. / М.А. Климова. М.: РИОР, 2006. 186 с.
103. Коган А. Учет зарплаты коллектива-коммуны рабочих на производстве / А. Коган // За социалистический учет 1930. N 2. С. 44 - 48.
104. Козырев М.М. Опыт организации работ по расчетам заработной платы в условиях малой механизации учета. С. 123 - 137 // Учет выработки и заработной платы на машиностроительном заводе / М.М. Козырев; Под ред. М.Х. Жебрака, Т.В. Калинина М.: МАШГИЗ. 1955. 216 с.
105. Комментарий изменений в плане счетов: основные хозяйственные операции / Под ред. С.А. Николаевой. М.: Аналитика-Пресс, 2001. 240 с.
106. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. пособие / Н.П. Кондраков, М.А. Иванова. М.: ИНФРА-М, 2003. 368 с.
107. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета: Учеб. пособие / И.Г. Кондратова. М.: Финансы и статистика, 2002. 160 с.
108. Костюков М. Учет выработки и заработной платы по приемке продукции на конечной операции / М. Костюков // Бухгалтерский учет. 1962. N 10. С. 11 - 15.
109. Котлер Ф. Основы маркетинга / Ф. Котлер; Общ. ред. и вступит. ст. Е.М. Пеньковой. М.: Прогресс, 1990. 736 с.
110. Котляров С.А. Управление затратами / С.А. Котляров. СПб.: Питер, 2001. 160 с.
111. Краев П. Маршрутная система учета выработки продукции / П. Краев // Бухгалтерский учет. 1962. N 4. С. 9 - 10.
112. Красе М.С., Чупрынов Б.П. Математика для экономистов / М.С. Красе, Б.П. Чупрынов. СПб.: Питер, 2005. 464 с.
113. Краснов Л. Объединение бухгалтерского подсчета зарплаты с оперативным подсчетом выполнения норм / Л. Краснов // Бухгалтерский учет. 1939. N 3. С. 36 - 39.
114. Куликова Л.И. Концепция развития бухгалтерского учета и финансовой отчетности в России / Л.И. Куликова // Вестник Казанского гос. финансово-экономического института. 2005. N 1. С. 44 - 47.
115. Куликова Л.И., Насырова Н.Р. Дисконтированная стоимость как метод оценки активов и обязательств при формировании актуарного баланса / Л.И. Куликова, Н.Р. Насырова // Вестник КГФЭИ. 2009. N 3(16). С. 50 - 55.
116. Куликова Л.И., Степанов К.А. Дисконтированная стоимость: оценка активов и обязательств / Л.И. Куликова, К.А. Степанов // Международный бухгалтерский учет. 2009. N 10. С. 26 - 32.
117. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет: Учебник / М.И. Кутер. Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2012. 512 с.
118. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. 3-е изд., перераб. и доп. / М.И. Кутер. М.: Финансы и статистика, 2004. 592 с.
119. Кутырев Б.П., Митряшина И.В. Бывает ли зарплата незаработанной / Б.П. Кутырев, И.В. Митряшина. Новосибирск: Наука, Сиб. отд., 1991. 241 с.
120. Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П., Асаул А.Н., Осорьева И.Б. Управление затратами на предприятии / В.Г. Лебедев, Т.Е. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Асаул, И.Б. Осорьева. 2-е изд., перераб. и доп.; Под общ. ред. Е.А. Краюхина. СПб.: Бизнес-пресса, 2003. 256 с.
121. Ли Ч.Ф., Финнерти Д.И. Финансы корпораций: теория, методы и практика / Ч.Ф. Ли, Д.И. Финнерти. М.: Инфра-М, 2000. 688 с.
122. Лихачева О.Н. Финансовое планирование на предприятии: Учеб.-практ. пособие / О.Н.

Лихачева. М.: ТК Велби, Проспект, 2003. 264 с.

123. Лысенко Д.В. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / Д.В. Лысенко. М.: ИНФРА-М, 2009. 478 с.

124. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления / Э. Майер: Пер. с нем. Ю.Г. Жукова и С.Н. Зайцева / Под ред. С.А. Николаевой. М.: Финансы и статистика, 1993. 96 с.

125. Максимов М. Вариант маршрутной системы учета выработки и зарплаты / М. Максимов // Бухгалтерский учет. 1940. N 3. С. 36 - 37.

126. Малугин В.А. Математика для экономистов: линейная алгебра. Курс лекций / В.А. Малугин. М.: Эксмо, 2006. 224 с.

127. Марков Г.Н., Бенин А.А. Справочник по управленческому учету / Г.Н. Марков, А.А. Бенин. СПб.: Альфа, 2001. 448 с.

128. Медокс Л. Определение норм выработки / Л. Медокс // Счетная мысль. 1929. N 8. С. 214 - 217.

129. Мельник М.В. Анализ и оценка систем управления на предприятиях / М.В. Мельник. М.: Финансы и статистика, 1990. 136 с.

130. Мельник М.В., Бердников В.В. Анализ и контроль в коммерческой организации: Учебник / М.В. Мельник, В.В. Бердников. М.: Эксмо, 2011. 560 с.

131. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений: Пер. с англ. / Д. Миддлтон; Под ред. И.И. Елисеевой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 408 с.

132. Мизиковский Е.А. Развитие управленческого учета в России / Е.А. Мизиковский // Официальные материалы для бухгалтера: Комментарии и консультации. 2005. N 8. С. 34.

133. Мизиковский Е.А. Управленческий учет: необходимость и действительность / Е.А. Мизиковский // Бухгалтерский учет. 1995. N 8. С. 44 - 47.

134. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России / Е.А. Мизиковский, Т.Ю. Дружиловская М.: Бухгалтерский учет, 2006. 328 с.

135. Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета на отечественных предприятиях / И.Е. Мизиковский. М.: Экономистъ, 2006. 199 с.

136. Миронова О.А. Внутренний контроль в организациях: проблемы и перспективы развития / О.А. Миронова // Вопросы экономики и права. 2013. N 57. С. 120 - 123.

137. Молчанов С.С. Бухгалтерский и управленческий учет / С.С. Молчанов. М.: Эксмо, 2008. 736 с.

138. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник: Пер. с англ. / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.

139. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. / Е. Мюллер, Х. Гернон, Е. Миик. М.: Финансы и статистика, 1992. 136 с.

140. Нестеров В.Н. Анализ издержек в инновационном развитии организации / В.Н. Нестеров. Казань: Изд-во КФЭИ, 2001. 180 с.

141. Нечаев Н.В. Горнозаводские школы Урала (к истории профессионально-технического образования в России) / Н.В. Нечаев; Под ред. А.М. Панкратовой. М.: Трудрезервиздат, 1956. С. 206.

142. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл; Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1993. 496 с.

143. Николаева О.Е. Стратегический управленческий учет / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева. 2-е изд. М.: Издательство ЛКИ, 2008. 304 с.

144. Николаева С.А. Управленческий учет: Пособие для подготовки к квалификационному экзамену на аттестат профессионального бухгалтера / О.Е. Николаева. М.: ИПБ-БИНФА, 2002. 114 с.

145. Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет: Учеб. пособие / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. М.: УРСС, 1997. 368 с.

146. Новодворский В.Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов (Вопросы теории и практики). М.: Финансы и статистика, 1989. 254 с.

147. Осипенкова О.П. Управленческий учет / О.П. Осипенкова. М.: Экзамен, 2002. 256 с.

148. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации / В.Ф. Палий. М.: Финансы, 1975. 160 с.

149. Палий В.Ф. Организация управленческого учета / В.Ф. Палий. М.: Бератор-Пресс, 2003. 224 с.

150. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф. Палий. М.: ИНФРА-М, 2006. 279 с.

151. Палий В.В., Палий В.Ф. Счета управленческого учета / В.В. Палий, В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. 2001. N 7.

152. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. М.: Финансы и статистика, 1981. 224 с.

153. Пармендер Д. Ключевые показатели эффективности. Разработка, внедрение и применение решающих показателей: Пер. с англ. А. Платонова / Д. Пармендер. М.: Олимп-Бизнес, 2009. 288 с.

154. Пашигорева Г.И., Савченко О.С. Системы управленческого учета и анализа / Г.И. Пашигорева, О.С. Савченко. СПб.: Питер, 2002. 176 с.
155. Петров Н.И. Бригада на подряде. Опыт промышленности: Вопросы и ответы / Н.И. Петров. М.: Политиздат, 1989. 222 с.
156. Петров А.П., Мизиковский Е.А. Совершенствование учета труда и заработной платы / А.П. Петров, Е.А. Мизиковский // Бухгалтерский учет. 1981. N 4. С. 38 - 40.
157. План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций и инструкция по его применению. М., 1985. 175 с.
158. План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций и инструкция по его применению. М.: Финансы 1970. 329 с.
159. План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций союзного, республиканского и местного подчинения и инструкция по его применению. М.: Госфиниздат, 1961. 252 с.
160. Поклад И. Вопросы методологии учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции / И. Поклад. М.: Госфиниздат, 1960. 228 с.
161. Полковский Л.М. Основы управленческого учета: Учеб. пособие / Л.М. Полковский. М.: Экономика и финансы, 2003. 320 с.
162. Попов А. Учет рабочей силы на Уральских горных заводах / А.Н. Попов // Счетоводство. 1902. N 21-22. С. 245 - 248.
163. Попов А.Н. Управленческая отчетность: критический анализ существующих подходов и определений / А.Н. Попов // Фундаментальные исследования. 2012. N 6. Ч. 3. С. 753 - 757.
164. Попова Л.В., Головина Т.А., Маслова И.А. Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга: Учеб. пособие / Л.В. Попова, Т.А. Головина, И.А. Маслова. М.: Дело и Сервис, 2006. 272 с.
165. Попова Л.В., Маслов Б.Г., Маслова И.А. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы / Л.В. Попова, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова // Финансовый менеджмент. 2003. N 5. С. 20 - 32.
166. Попова Л.В., Токмакова Е.Н. Концепция затратообразующих факторов в рамках стратегического управленческого учета / Л.В. Попова, Е.Н. Токмакова // Управленческий учет. 2005. N 5. С. 32 - 39.
167. Прозоров С. Техника учета и выдачи зарплаты / С. Прозоров // Счетная мысль 1928. N 6. С. 195 - 198.
168. Проскуряков В.М., Федченко А.А. Способы контроля соотношения роста средней заработной платы и производительности труда / В.М. Проскуряков, А.А. Федченко // Бухгалтерский учет. 1980. N 3. С. 19 - 22.
169. Пушнова Л., Донич К. Лицевой счет рабочего / Л. Пушнова, К. Донич // Бухгалтерский учет. 1938. N 8. С. 39 - 43.
170. Райн Б. Стратегический учет для руководителя: Пер. с англ. / Б. Райн; Под ред. В.А. Микрюкова. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. 616 с.
171. Райт Ш. Дж., Галлан Р.А. Финансовый и бухгалтерский учет в международных нефтегазовых компаниях: Пер с англ. / Ш. Дж. Райт, Р.А. Галлан. М.: ЗАО "Олимп-Бизнес", 2007. 688 с.
172. Ратмиров Ю. Маршрутная система учета выработки продукции / Ю. Ратмиров // Бухгалтерский учет. 1962. N 12. С. 5 - 8.
173. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. / Ж. Ришар; Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 160 с.
174. Романов П. Пооперационный учет выработки / П. Романов // Бухгалтерский учет. 1949. N 12. С. 26 - 27.
175. Русинов Я. Учет выработки и заработной платы по приемке продукции на конечной операции / Я. Русинов // Бухгалтерский учет. 1962. N 10. С. 15 - 23.
176. Ручин С. Учет выработки и заработной платы по приемке продукции на конечной операции / С. Ручин // Бухгалтерский учет. 1962. N 10. С. 7 - 11.
177. Рыбакова О.В. Бухгалтерский управленческий учет и управленческое планирование / О.В. Рыбакова. М.: Финансы и статистика, 2005. 464 с.
178. Самедова Э.Н., Глущенко А.В. Разработка многоцелевой системы учета затрат вертикально интегрированных газораспределительных организаций / Э.Н. Самедова, А.В. Глущенко // Вестник Волгоградского гос. ун-та. Сер. 3: Экономика, Экология. 2012. N 1. С. 252 - 260.
179. Самусенко С.А. Внедрение системы управленческого учета activity-based costing с использованием модульного принципа формирования плана счетов / С.А. Самусенко // Управленческий учет. 2006. N 3. <http://www.upruchet.ru/articles/2006/3/4388.html>.
180. Сафронов И. Опыт организации расчетов по зарплате / И. Сафронов // Бухгалтерский учет.

1940. N 10. С. 39 - 41.

181. Семенов Г.А., Бабаев А.Ф. Маршрутная система учета выработки и заработной платы / Г.А. Семенов, А.Ф. Бабаев // Бухгалтерский учет. 1976. N 3. С. 50 - 52.

182. Сибиряков И. Правила учета работы и заработков рабочих в механических заводах / И. Сибиряков // Счетоводство. 1901. N 19-20. С. 215 - 218.

183. Сиверс Е.Е. Общее счетоводство / Е.Е. Сиверс. Пг.: Издание А.Е. Винеке, 1918.

184. Сидоров В.А., Нитецкий В.В. Расчет заработной платы в бригадах / В.А. Сидоров, В.В. Нитецкий // Бухгалтерский учет 1982. N 10. С. 44 - 46.

185. Скоун Т. Управленческий учет: Пер с англ. / Т. Скоун; Под ред. Н.Д. Эриашвили. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 179 с.

186. Соколов А.Ю. Направления развития управленческого учета / А.Ю. Соколов // Вестник Казанского государственного финансово-экономического института. 2008. N 2. С. 47 - 51.

187. Соколов А.Ю. Стратегический управленческий учет затрат по стадиям жизненного цикла продукта / А.Ю. Соколов, И.З. Якупов. Казань: Изд-во Казанск. ун-та, 2011. 224 с.

188. Соколов А.Ю. Управленческий учет: целевой подход / А.Ю. Соколов. Казань: Изд-во Казанск. гос. ун-та, 2007. 182 с.

189. Соколов А.Ю. Формирование информации о затратах в системе управленческого учета / А.Ю. Соколов. М.: Бухгалтерский учет, 2007. 176 с.

190. Соколов А.Ю., Ганиев З.М. Формирование информации о затратах с использованием групп контроллинговых и 30-х счетов на примере нефтегазодобывающего предприятия / А.Ю. Соколов, З.М. Ганиев // Управленческий учет. 2007. N 1. С. 23 - 34.

191. Соколов А.Ю., Яхин И.Р. Особенности учета затрат с использованием группы 30-х счетов на примере нефтехимического предприятия / А.Ю. Соколов, И.Р. Яхин // Все для бухгалтера. 2006. N 18. С. 5 - 11.

192. Соколов Я.В., Пятов М.Л. Бухгалтерский учет для руководителя: Учеб.-практ. пособие. 3-е изд., перераб. и доп. / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. М.: ТК "Велби", Проспект, 2007. 232 с.

193. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. М.: Финансы и статистика, 2004. 272 с.

194. Соловьев А.К. Актуарные расчеты в пенсионном страховании / А.К. Соловьев. М.: Финансы и статистика, 2006. 240 с.

195. Степанов М.П. Учет выработки и заработной платы в поточно-массовом производстве // Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости промышленной продукции / М.П. Степанов. М.: МАШГИЗ. 1960. 256 с.

196. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ: Подготовительный курс / Д. Стоун, К. Хитчинг. М.: СИРИН, 1998. 302 с.

197. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля / С.А. Стуков. М.: Финансы и статистика, 1988. 223 с.

198. Стуков С.А. Учет контроль издержек производства на капиталистических промышленных предприятиях / С.А. Стуков. Калинин: Изд-во Калининского гос. ун-та, 1978. 82 с.

199. Сунгатуллина Л.Б. Концептуальные основы управленческого контроля расходов на вознаграждения работников / Л.Б. Сунгатуллина // Экономические и гуманитарные науки 2013. N 10. С. 41 - 52.

200. Сунгатуллина Л.Б. Методологические аспекты контроля использования рабочего времени в системе управленческого учета расходов на вознаграждение персонала / Л.Б. Сунгатуллина // Вестник Казанского государственного финансово-экономического института 2011. N 3. С. 61-65.

201. Сунгатуллина Л.Б. Методологические основы тактического планирования расходов на вознаграждение персонала в системе управленческого учета / Л.Б. Сунгатуллина // Аудит и финансовый анализ 2012. N 5. С. 219 - 228.

202. Сунгатуллина Л.Б. Развитие теории стратегического управленческого учета расходов на вознаграждение персонала / Л.Б. Сунгатуллина // Аудит и финансовый анализ 2013. N 3. С. 140 - 151.

203. Сунгатуллина Л.Б. Современная парадигма управленческого учета и анализа расходов на вознаграждения работников / Л.Б. Сунгатуллина // Аудит и финансовый анализ 2014. N 1. С. 70 - 75.

204. Сунгатуллина Л.Б. Теоретические аспекты управленческого учета расходов на вознаграждения работников / Л.Б. Сунгатуллина // Казанский экономический вестник 2013. N 6. С. 85 - 89.

205. Сунгатуллина Л.Б. Теоретико-методологические аспекты бюджетирования и анализа расходов на вознаграждение производственных рабочих / Л.Б. Сунгатуллина // Вестник Казанского технологического университета 2011. N 5. С. 200 - 207.

206. Сухоруков Н. Упрощение учета зарплаты рабочих на предприятиях / Н. Сухоруков // Счетная мысль. 1929. N 6. С. 164 - 166.

207. Трубочкина М.И. Управление затратами предприятия / М.И. Трубочкина. М.: ИНФРА-М, 2004. 218 с.
208. Уорд К. Стратегический управленческий учет / К. Уорд. М.: Олимп-Бизнес, 2002. 448 с.
209. Управление затратами на предприятии: Учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Асаул, И.Б. Осорьева; Под общ. ред. Г.А. Краюхина. СПб.: Бизнес-пресса, 2003. 256 с.
210. Управление условиями труда: проблемы перестройки. Киев: Наукова думка, 1990. 180 с.
211. Управленческий учет / Под ред. В. Палия, Р. Вандер Вила. М.: ИНФРА-М, 1997. 480 с.
212. Управленческий учет: Учеб. пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. 512 с.
213. Учет затрат в бухгалтерском учете / Е.В. Акчурина, Е.С. Таран, А.Н. Казин. М.: ТК "Велби", 2003. 272 с.
214. Федорченко И. Об объекте счетоводства / И. Федорченко // Счетоводство. 1891. N 11-12.
215. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда; Под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с.
216. Хон Д. Основы счетоводства / Д. Хон // Счетоводство. 1892. M 10. С. 319 - 323.
217. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ. / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 416 с.
218. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. 10-е изд.: Пер. с англ. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. СПб.: Питер, 2007 1008 с.
219. Хруцкий В.Е., Сизова Т.В., Гамаюнов В.В. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования / В.Е. Хруцкий, Т.В. Сизова, В.В. Гамаюнов. М.: Финансы и статистика, 2002. 400 с.
220. Чая В.Т. Управленческий анализ: Учеб. пособие / В.Т. Чая, Н.И. Чупахина. М.: Рид Групп, 2011. 448 с.
221. Черняк А.А., Новиков В.А., Мельников О.И., Кузнецов А.В. Математика для экономистов на базе Mathcad / А.А. Черняк, В.А. Новиков, О.И. Мельников, А.В. Кузнецов. СПб.: БХВ-Петербург, 2003. 496 с.
222. Четыркин Е.М. Актуарные расчеты в негосударственном пенсионном и медицинском страховании / Е.М. Четыркин. 2-е изд. М.: Дело АНХ, 2009. 256 с.
223. Чингос П.Т. Оплата по результату. Из опыта оплаты труда персонала в США: Пер. с англ. / П.Т. Чингос. М.: Вильямс, 2004. 416 с.
224. Чуев И.Н., Чуева Л.Н. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности / И.Н. Чуев, Л.Н. Чуева. М.: Дашков и К, 2006. 368 с.
225. Чумак В.Г. Мотивация персонала на основе моделей жизненных циклов в условиях модернизации экономики / В.Г. Чумак, О.А. Горбунова // Вестник Самарского гос. экономического ун-та. 2013. N 3. С. 130 - 135.
226. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Н.Г. Чумаченко. М.: Финансы, 1971. 240 с.
227. Шаталов П.И. Учет выработки и заработной платы в массовом производстве // Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости промышленной продукции / П.И. Шаталов. М.: МАШГИЗ, 1960. 256 с.
228. Шевелев А.Е. Бухгалтерский учет расчетов: Учеб. пособие / А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева. М.: КНОРУС, 2009. 512 с.
229. Шевченко И.Г. Управленческий учет для менеджеров: Учеб.-практ. пособие / И.Г. Шевченко; вступительное слово С.Б. Мещеряков. М.: Экономика, 2001. 185 с.
230. Шеремет А.Д. Теория управленческого учета / А.Д. Шеремет // Сибирская финансовая школа. 2011. N 3. С. 6 - 10.
231. Шеремет А.Д. Управленческий учет: Учеб. пособие / А.Д. Шеремет; Под ред. А.Д. Шеремета. 2-е изд., испр. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. 512 с.
232. Шим Д.К., Сигел Д.Г. Финансовый менеджмент: Пер. с англ. / Джей К. Шим, Джозел Г. Сигел. М.: Филинь, 1996. 400 с.
233. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К.В. Щиборщ. М.: Дело и Сервис, 2001. 544 с.
234. Шигаев А.И. Истоки методологии и современное понятие актуарного учета за рубежом и в России / А.И. Шигаев // Международный бухгалтерский учет. 2011. N 5. С. 20 - 30.
235. Шигаев А.И. Контроллинг стратегии развития предприятия / А.И. Шигаев. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. 351 с.
236. Шигаев А.И. Предмет и метод актуарного учета / А.И. Шигаев // Управленческий учет. 2011. N 5. С. 81 - 90.
237. Шнейдман Л.З. Рекомендации по переходу на новый План счетов / Л.З. Шнейдман. М.:

Бухгалтерский учет, 2001. 94 с.

238. Шоломицкий А.Г. Учет социальных программ по МСФО: принципы и актуарные методы / А.Г. Шоломицкий. М., 2007. 39 с.

239. Шохман Д. Учет выработки в пошивочном отделении обувной фабрики / Д. Шохман // За социалистический учет 1931. N 11. С. 13 - 14.

240. Щиборщ К.В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К.В. Щиборщ. М.: Дело и Сервис, 2001. 544 с.

241. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер с англ. / Р. Энтони, Дж. Рис; Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. М.: Финансы и статистика, 1993. 560 с.

242. Юдицкий В. Машинизация учета зарплаты на Горьковском автозаводе им. Молотова / В. Юдицкий // Бухгалтерский учет. 1949. N 8. С. 16 - 23.

243. Яковенко Е.Г. Экономические циклы машин / Е.Г. Яковенко. М.: Машиностроение, 1981. 157 с.

244. Янковский К.П., Мухарь И.Ф. Управленческий учет / К.П. Янковский, И.Ф. Мухарь. СПб.: Питер, 2001. 128 с.

245. Яременко О.В. СРПП; Увязка работает по стадиям ЖЦМ / О.В. Яременко // Стандарты и качество. 1986. N 2. С. 24 - 27.

#### Диссертации и авторефераты

246. Вахрушина М.А. Теория и практика бухгалтерского управленческого учета: Дис. ...д. э. н. / М.А. Вахрушина. М., 2002.

247. Ермакова Н.А. Контрольно-информационные системы в экономическом пространстве управленческого учета: Дис. ...д. э. н. / Н.А. Ермакова. Казань, 2005.

248. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости промышленной продукции: Автореф. дис. ...д. э. н. / В.Б. Ивашкевич. М., 1975.

249. Мизиковский И.Е. Генезис управленческого учета: теоретико-методологический аспект: Дис. ...д. э. н. / И.Е. Мизиковский. Казань, 2006.

250. Слободняк И.А. Формирование бухгалтерской управленческой отчетности коммерческой организации: теория, методология, практик: Автореф. дис. ...д. э. н. / И.А. Слободняк. Иркутск, 2012.

251. Соколов А.Ю. Теория и методология управленческого учета целевых затрат: Дис. ...д. э. н. / А.Ю. Соколов. Казань, 2008.

252. Ткач В.И. Международный финансовый и управленческий учет и проблемы совершенствования бухгалтерского учета в Российской Федерации в условиях рыночных отношений: Дис. ... д. э. н. / В.И. Ткач. М., 1992.

253. Шигаев А.И. Учетно-аналитическое обеспечение стоимостно-ориентированного управления коммерческими организациями: Дис. ...д. э. н. / А.И. Шигаев. Казань, 2011.

#### Иностранная литература

254. Adams C., Roberts P. You Are What You Measure / C. Adams, P. Roberts // Manufacturing Europe 1993, Sterling Publications Ltd, 1993. P. 504 - 507.

255. Archibald T.R. Accounting for Pension Costs and Liabilities (A Reconciliation of Accounting and Funding Practices) / T.R. Archibald. Toronto: Canadian Institute of Chartered Accountants, 1980.

256. Armstrong M. A Handbook of employee reward management and practice / M. Armstrong. 2nd ed. London and Philadelphia KOGAN PAGE, 2007. 561 p.

257. Armstrong M., Brown D. Relating competencies to pay: the UK experience / M. Armstrong, D. Brown // Compensation & Benefits Review. 1998, May/June. P. 28 - 39.

258. Armstrong M., Stephens T. A Handbook of Employee Reward Management and Practice / M. Armstrong, T. Stephens. Kogan Page Publishers, 2005. 478 p.

259. ASC. Statement of Standard Accounting Practice 24, Accounting for Pension Costs. London: Accounting Standards Committee, 1988.

260. Bragg S.M. ESSENTIALS of Payroll: Management and Accounting Published by John Wiley & Sons, Inc. / S.M. Bragg // Hoboken, New Jersey. 2005. 272 p.

261. Camfferman K., Zeff S.A. Financial Reporting and Global Capital Markets: A History of the International Accounting Standards Committee 1973-2000 / K. Camfferman, S.A. Zeff. Oxford: OUP, 2006.

262. Chandar N. The development of actuarial-based pension accounting at the Bell System, 1913-40 / N. Chandar, P.J. Miranti // Accounting History. 2007. Vol. 2. P. 205 - 234.

263. Corbett T. Throughput Accounting / T. Corbett // Great Barrington: The North River Press, 1998. 174 p.

264. Drucker P.F. The Practice of Management / P.F. Drucker // New York: Harper & Row, 1954. 420 p.

265. De Roode A. Pensions as Wages / A. De Roode // American Economic Review. 1913. Vol. June. P., June. P. 287 - 295.
266. Dewhirst J.F. A conceptual approach to pension accounting / J.F. Dewhirst // The Accounting Review. 1971 Vol. April. P. 365 - 373.
267. Dufils P., Lopater C., Arfaoui F. Bureau d'etudes fiscales et juridiques Francis Lefebvre. Memento pratique Francis Lefebvre: Comptable 1998: traite des norms et reglementations comptables applicables aux entreprises industrielles et commerciales en France / P. Dufils, Cl. Lopater, F. Arfaoui. Paris: Ed. Francis Lefebvre, 1997. 1518 p.
268. Eckerson W.W. Performance Dashboards / W.W. Eckerson // Measuring, Monitoring, and Managing Your Business John Wiley & Sons, 2005. 320 p.
269. Goldratt E.M., Cox J. The Goal. Excellence in manufacturing / E.M. Goldratt, J. Cox // Croton-on-Hudson, New York: The North River Press, 1984. 262 p.
270. Hannah L. Inventing Retirement: The Development of Occupational Pensions in Britain / L. Hannah // Cambridge: CUP, 1986. 216 p.
271. Malo J.L. Les tableaux de bord comme signe d'une gestion et d'une comptabilite a la francaise / J.L. Malo // In Melanges en l'honneur du professeur Claude Perochon, Foucher, Paris, 1995. P. 357 - 376.
272. Marr B. Key Performance Indicators (KPI): The 75 Measures Every Manager Needs to Know / B. Marr. Financial Times / Prentice Hall, 2012. 376 p.
273. McGill D.M. Fundamentals of Private Pensions / D.M. McGill, K.M. Brown, J.J. Haley, S.J. Schreiber / 8th ed., Oxford: OUP, 2004.
274. Management accounting / F2 Study text. ACCA, Emile Woolf International Publishing, 2010. 456 p.
275. Napier C. The logic of pension accounting / C. Napier // Accounting and Business Research. 2009. Vol. 39. N 3. P. 231 - 249.
276. Napier C.J. Accounting for the Cost of Pensions / C.J. Napier. London: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1983.
277. Noreen E., Smith D., Mackey J. The Theory of constraints and its implications for management accounting / E. Noreen, D. Smith, J. Mackey. Great Barrington: The North River Press, 1995. 187 p.
278. Pilch M. Pension Schemes / M. Pilch, V. Wood. London: Gower Press, 1979.
279. Rampersad H.K. Total Performance Scorecard: Aligning Human Capital with Business Strategy and Ethics / H.K. Rampersad // Nanyang Business Review. Vol. 4. N 1. 2005. P. 72 - 99. Nanyang Business School Nanyang Technological University, Singapore [www.nbs.ntu.edu.sg](http://www.nbs.ntu.edu.sg).
280. Simmonds K. Strategic management accounting / K. Simmonds // Management accounting. 1981. N 59 (4). P. 26 - 29.
281. Simmonds K. Strategic management accounting for pricing: a case example / K. Simmonds // Accounting and Business Research. 1982. N 12(47). P. 206 - 214.
282. Simmonds K. The accounting assessment of competitive position / K. Simmonds // European Journal of Marketing, Organization and Society. 1986. N 12(4). P. 357 - 374.
283. Stern J.M., Shiely J.S., Ross I. The EVA Challenge: Implementing Value-Added Change in an Organization / J.M. Stern, J.S. Shiely, I. Ross. John Wiley & Sons, 2003. 250 p.
284. Stone M.E. The pension accounting myth / M.E. Stone // Accounting Historians Journal. 1984. N 11(2). P. 19 - 38.
285. Ward K. Strategic management accounting / K. Ward // Butterworth Heinemann. CIMA. 1999. 307 p.

## ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

Документация по учету затрат труда  
и его вознаграждения начала XX в.

Ведомость распределения расходов на трудовые вознаграждения  
работников по видам производств

Наименование производства	Всего по документу, руб.	Подлежат отнесению на счета производств, руб.
------------------------------	--------------------------	--



		доменное	литейное	прокатное
Литейное	602,5	580,0	22,5	-
Доменное	364,8	-	4,8	360,0
Прокатное	435,6	335,0	65,0	35,6
Итого	1402,9	915,0	92,3	395,6

Источник: [162, с. 247].

Форма "Расчет со служащими"

N п/п	Ф.И.О.	Должност ь	Причитается			Удержано					К выдач е, руб.	Осталось на 1-е		Расписка в получени и
			Долг за конторою , руб.	Жалован ье за месяц, руб.	Всего, руб.	Долг конторе за предыдущи й месяц, руб.	Выдан о в счет, руб.	Забор продукто в, руб.	Разные вычеты , руб.	Всего, руб.		За конторо ю, руб.	За служащим , руб.	

Источник: [74, с. 58 - 59].

Форма "Табель заработков рабочих по заводу"

N п/п	Ф.И.О.	Дни		Заработок			Вычеты					Следов ало к выдаче, руб.	Выда но, руб.	Осталось на 1-е	
		Поден но	Сдел ьно	Остал ось за конторо ю на 1-е_ __, руб.	Поден но, руб.	Сдел ьно, руб.	Итог о, руб.	Остал ось за рабочи ми на 1-е __, руб.	Выдано наличны ми, руб.	За отпущенн ые материал ы, руб.	Разны е вычет ы, руб.			Прогул ы и штраф ы, руб.	Итог о, руб.

Источник: [74, с. 59].

Приложение 2

Документация по учету затрат труда и его вознаграждения

в 50-е гг. XX в.

Накопительная карточка рабочего-сдельщика

Табельный N \_\_\_\_\_ Профессия \_\_\_\_\_ Разряд \_\_\_\_\_ за \_\_\_\_\_ м-ц 195\_ г.

N пачки	Выработано	Фактически затрачено времени, ч	Сумма заработной платы, руб.
	нормо-ч		
1	2	3	4

Накопительная ведомость выполнения норм выработки и заработной платы

цех \_\_\_\_\_ за \_\_\_\_\_ м-ц 195\_ г.

Табельный N	N разряда	N заказов, статьи расходов	Выработано		Сумма заработной платы, руб.	% выполнения норм
			нормо-ч	фактически затрачено ч		
1	2	3	4	5	6	7

Накопительная карточка распределения заработной платы по направлениям производственных затрат

цех N \_\_\_\_\_ N заказа \_\_\_\_\_ за \_\_\_\_\_ м-ц 195\_ г.

Пачка	Время по норме	Сумма заработной платы, руб.
1	2	3

Ведомость распределения заработной платы  
по направлениям производственных затрат

за \_\_\_\_\_ м-ц 195\_ г.

Балансовый счет и заказ	Заработная плата, руб.								
	Цех N 1	Цех N 2	Цех N 3	Цех N 4	Цех N 5	Цех N 6	Цех N 7	Цех N 8	Итого
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Источник: [104, с. 125, 127, 128, 136].

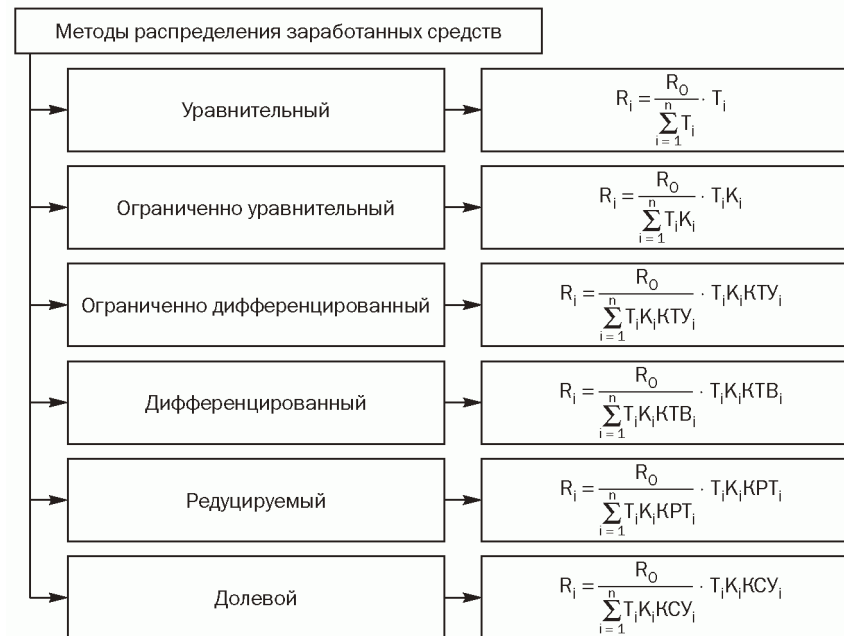
Приложение 3

Распределение коллективного заработка между членами бригады

Сдельная система оплаты труда				Повременная система оплаты труда			
База распределения	I вариант	II вариант	III вариант	База распределения	I вариант	II вариант	III вариант
тарифная ставка (расценка)	X	оплата по сдельным расценкам	оплата по сдельным расценкам, сдельный приработок	тарифный разряд, отработанное время	X	оплата по тарифным ставкам	оплата по тарифным ставкам, премия за выполнение нормированных заданий
КТУ (коэффициент трудового участия)	оплата по сдельным расценкам, премия за выполнение обоснованных норм, премия за выполнение личных планов	сдельный приработок, премии за выполнение технически обоснованных норм и личных планов	премии за выполнение технически обоснованных норм и личных планов	КТУ (коэффициент трудового участия)	тарифный фонд, премия за выполнение нормированных заданий, доплата за выполнение работ с меньшей численностью работников	премия за выполнение нормированных заданий, доплата за выполнение работ с меньшей численностью работников	доплата за выполнение работ с меньшей численностью работников

Источник: [82, с. 70 - 71], [184, с. 45].

Методы распределения заработанных средств между членами  
трудоого коллектива в 90-е гг. XX в.



Условные обозначения:  $R_i$  - заработная плата  $i$ -го работника коллектива в единицу времени, руб.;  $R_0$  - общий заработок коллектива в единицу времени, руб.;  $T_i$  - отработанное время  $i$ -м работником коллектива в единицу времени, час;  $n$  - численность коллектива;  $K_i$  - коэффициент, учитывающий уровень квалификации  $i$ -го работника коллектива, степень напряженности его труда (сдельщик или повременщик), условия выполняемой работы (нормальные, тяжелые и вредные, особо тяжелые и особо вредные):  $K_i = t_i / t$ ,  $t$  - часовая тарифная ставка рабочего (повременщика) первого разряда;  $t_i$  - часовая тарифная ставка конкретного рабочего с учетом установленных доплат за интенсивность труда, за условия труда;  $KTV_i$  - коэффициент трудового участия  $i$ -го работника:  $KTV = 1 \pm \sum \Delta KTV$ , 1 - изначально установленная величина КТУ для каждого работника;  $\Delta KTV$  - коэффициент изменения КТУ, который определяется по заранее установленным нормативам; расчет КТУ на основе совмещения рабочими профессий или работ:

$$KTV_{\text{ж}} = \sum_{i=1}^m B_{\text{ф}} T_{\text{н}} K_i - KTV_i;$$

$m$  - число выполненных рабочих операций;  $B_{\text{ф}}$  - фактическая индивидуальная выработка;  $T_{\text{н}}$  - нормативная трудоемкость выполнения операции;  $KPT_i$  - коэффициент трудового вклада  $i$ -го работника:  $KTV_i = 1 \pm \sum \Delta KTV \pm \sum \Delta KTB$ ;  $KTB$  - коэффициент изменения КТВ, который определяется по заранее установленным нормативам;  $KTP_i$  - коэффициент редукации труда  $i$ -го работника, который определяется исходя из труда потенциально менее значимой специальности или должности в коллективе; труд остальных занятых редуцируется к нему;  $KCY_i$  - коэффициент социального участия или доля конкретного работника в заработке бригады:  $KCY = KPT \times KUT$ .

Источники: [25, с. 38 - 40; 121, с. 125, 126; 210, с. 145].

## Приложение 5

### Концептуальные подходы к трактовке дефиниций

Средства, израсходованные на приобретение ресурсов, способных приносить в будущем экономические выгоды	Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг [19, с. 137 - 138], М.А. Вахрушина [42, с. 12], С. Молчанов [137, с. 270]
Средства или ресурсы, которые должны приносить выгоды в будущем (входящие затраты); затраты, потерявшие способность приносить доход в перспективе (истекшие затраты)	К. Друри [70, с. 31]
Уменьшение активов или возникновение обязательств, связанное с возникновением издержек	М.И. Кутер [118, с. 198], Р. Энтони, Дж. Рис [241, с. 46]
Стоимость ресурсов, использованных для приобретения какого-либо вида актива	Е.А. Бойко, А.Н. Кизилев, И.Н. Богатая [26, с. 42 - 43], Н.П. Кондраков [106, с. 22], С.А. Котляров [110, с. 14], Д.В. Лысенко [123, с. 77], М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б.

Затраты



	Перера [138, с. 314], О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова [145, с. 24], С.А. Николаева [144, с. 9], Я.В. Соколов [37, с. 500], Э.С. Хендрексен, М.Ф. Ван Бреда [215, с. 246 - 247]
Объем ресурсов, использованных на производство и сбыт, трансформирующихся в себестоимость продукции	И.Г. Кондратова [107, с. 23], В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздов [120, с. 7]
Совокупные издержки живого и овеществленного труда в натуральной и денежной формах, осуществленные в процессе предпринимательской деятельности в течение периода	В.Б. Ивашкевич [89, с. 57 - 58]
Траты на ресурсы, необходимые для осуществления всего процесса функционирования организации	Н.Д. Врублевский [46, с. 15 - 16], О.Д. Каверина [92, с. 62]

## Приложение 6

### Концептуальные подходы к трактовке дефиниции "расходы"

	Издержки производства и обращения отчетного периода, связанные с изготовлением продукции	Р. Энтони, Дж. Рис [241, с. 46 - 47], Н.Д. Врублевский [46, с. 14], И.Е. Глушков [57, с. 139]
	Обоснованные и документально подтвержденные затраты	О.Д. Каверина [92, с. 61]
	Уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)	А.А. Ефремова [76, с. 14], Н.П. Кондракова, М.А. Иванова [106, с. 22], Д.В. Лысенко [123, с. 78], С.А. Николаева [144, с. 9 - 10]
Расходы	Затраты на ресурсы и услуги, потребленные в процессе производства в целях получения дохода	Е.А. Бойко, А.Н. Кизилов, И.Н. Богатая [26, с. 43], М.А. Климова [102, с. 119], И.Г. Кондратова [107, с. 23], Э.С. Хендрексен, М.Ф. Ван Бреда [215, с. 231, 243]
	Истекшие затраты на товары, услуги,	Э.А. Аткинсон, Р.Д.

которые были потреблены в процессе производства	Банкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг [19, с. 137 - 138], К. Друри [70, с. 31 - 32], С.С. Молчанов [137, с. 270]
Не только затраты, возникшие в ходе основной деятельности, но и убытки	М.А. Вахрушина [42, с. 57]
Платежи и кредиторская задолженность, связанные с приобретением материально-производственных запасов и других активов	В.Б. Ивашкевич [89, с. 57], В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев [120, с. 8]
Использование ресурсов, которые при определении прибыли за данный период времени ставятся в соответствии с доходами	М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера [138, с. 314], Я.В. Соколов, Д.А. Панков [37, с. 500]
Расходы связаны с формированием отчета о прибылях и убытках и направлены на выявление финансового результата	М.И. Кутер [118, с. 198]

Приложение 7

Концептуальные подходы к трактовке дефиниций  
 "планирование", "бюджетирование", "бюджет"

Функция (элемент) управления	М.А. Вахрушина [42, с. 327], Г.И. Пашигорева, О.С. Савченко [154, с. 93], А.Д. Шеремет [231, с. 82], К.М. Гарифуллин [49, с. 12], В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Асаул, И.Б. Осорьева [120, с. 26]
Особый тип процесса принятия решений	К.П. Янковский, И.Ф. Мухарь [244, с. 79 - 80]
Выбор вариантов действий	О.М. Горелик, Л.А. Парамонова, Э.Ш. Низамова [61, с. 58], Г.Н. Марков, А.А. Бенин [127, с. 24]
Составление смет или бюджетов	А. Дайле [65, с. 123], В. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл [142, с. 424], О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова [145, с. 118 - 119]
Планирование Процесс описания будущего состояния	Е. Добровольский, Б. Карабанов, П. Боровков, Е. Глухов, Е. Вреслав [69, с. 213]

	Процесс, при помощи которого компании устанавливаются финансовые цели на будущее и критерии оценки ее успехов в достижении этих целей	О.Н. Лихачева [122, с. 12], Р. Брейли, С. Майерс [32, с. 780]
	Процесс анализа дивидендной, финансовой и инвестиционной политики, прогнозирования ее результатов и воздействия на экономическое окружение компании и принятия решений о допустимом уровне риска и выборе проектов	Ченг Ф. Ли, Джозеф И. Финнерти [121, с. 552]
	Процесс планирования	Е. Добровольский, Б. Карабанов, П. Боровков, Е. Глухов, Е. Бреслав [69, с. 211], М.А. Вахрушина [42, с. 327], О.М. Горелик, Л.А. Парамонова, Э.Ш. Низамова [61, с. 59], А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько [96, с. 236], Л.М. Полковский [161, с. 147 - 148], А.Ю. Соколов [188, с. 408], К.В. Щиборщ [233, с. 8]
	Метод управления деятельностью предприятия	Т.П. Карпова [97, с. 182 - 183], Г.Н. Марков, А.А. Бенин [127, с. 7], Г.И. Пашигорева, О.С. Савченко [154, с. 94]
Бюджетирование	Процесс составления бюджетов	И.А. Аврова [10, с. 94], А.И. Шигаев [235, с. 286], К.П. Янковский, И.Ф. Мухарь [244, с. 81]
	Процесс подготовки, организации контроля бюджетов в целях принятия оптимальных управленческих решений	И.А. Адамов, В.Е. Чернышев [11, с. 134 - 135], В.В. Вочаров [30, с. 207, 257]
	С одной стороны, технология для выработки управленческих решений, а с другой - процесс финансового планирования	А.П. Дугельный, В.Ф. Комаров [73, с. 10 - 11], В.Е. Хруцкий, Т.В. Сизов, В.В. Гамаюнов [219, с. 21]
	План на установленный период времени, без выделения, в каком измерении может быть составлен бюджет	И.А. Аврова [10, с. 93], Н.А. Адамов, В.Е. Чернышев [11, с. 134], В.В. Ивашкевич [89, с. 449 - 450], О.Д. Каверина [92, с. 244], А.М. Карминский, Н.И. Оленев, А.Г. Примак, С.Г. Фалько [96, с. 236], Т.П. Карпова [97, с. 182], Д. Миддлтон [131, с. 223], О.П. Осипенкова [147, с. 175], Р. Энтони, Дж. Рис

	[241, с. 496 - 499], К.В. Щиборщ [240, с. 6 - 8], К.П. Янковский, И.Ф. Мухарь [244, с. 80 - 81]
Бюджет	
Финансовый план, финансовый документ, созданный до того, как предполагаемые события происходят	Ю. Бригхем, М. Эрхардт [34, с. 175 - 176], Джей К. Шим, Джоэл Г. Сигел [232, с. 87 - 88], А.П. Дугельный, В.Ф. Комаров [73, с. 10]
Количественное выражение плана в натуральном и денежном измерении на определенный период времени	В.В. Бочаров [30, с. 207], М.А. Вахрушина [42, с. 327], О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова [145, с. 118 - 119], Г.И. Пашигорева, О.С. Савченко [154, с. 94], В.Е. Хруцкий, Т.В. Сизова, В.В. Гамаюнов [219, с. 22], А.Д. Шеремет [231, с. 85]

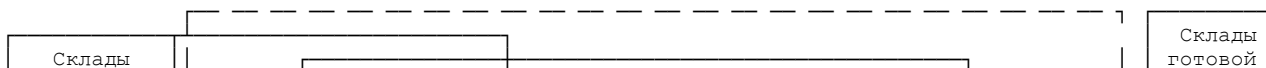
Приложение 8

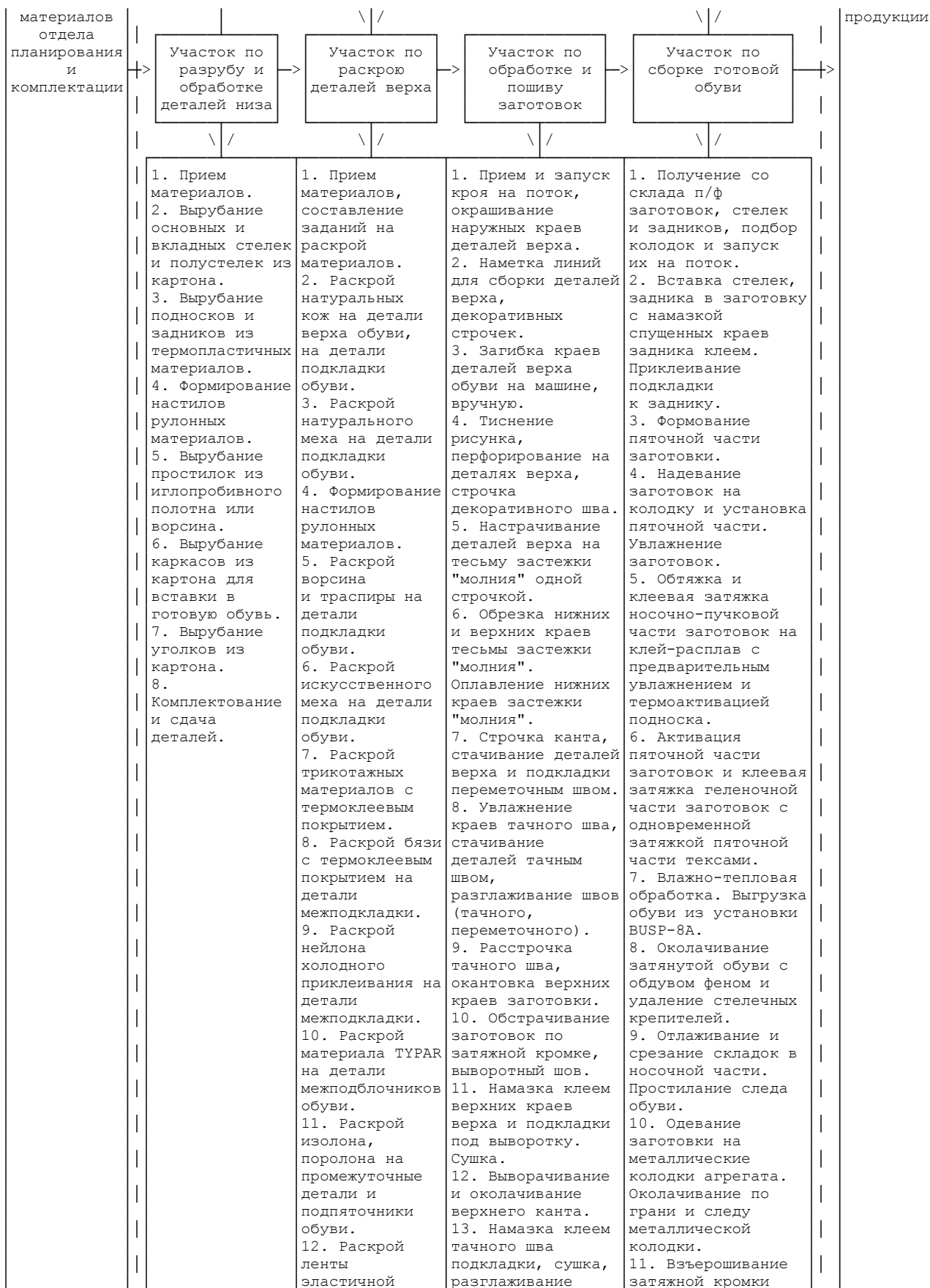
Концептуальные подходы к трактовке дефиниции "учет"

	Формирование информации для менеджмента организации, необходимой для управления	Т.П. Карпова [97, с. 12], Н.П. Кондраков, М.А. Иванова [106, с. 286], С. Молчанов [137, с. 22], О.В. Рыбакова [177, с. 14], И.Н. Чуев, Л.Н. Чуева [224, с. 12], Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар [217, с. 16 - 17]
Учет		
	Концентрация ретроспективной информации, основанной на данных за отчетный период	Э. Майер [124, с. 56]
	Системообразующий элемент управленческого учета, обеспечивающий контроль выполнения плановых задач	В.Ф. Палий [149, с. 8]
	Средство для достижения успеха в бизнесе	О.Д. Каверина [92, с. 3]

Приложение 9

Схема технологического процесса  
 производственной бизнес-единицы обувной компании





	<p>башмачной. 13. Клеймение номера раскройщика на деталях кроя верха и кожподкладки. 14. Комплектование выкроенных деталей. 15. Клеймение реквизитов на деталях подкладки обуви. 16. Комплектование деталей кроя</p>	<p>точного шва на подкладке вручную (материал типа "ворсин", шерстяной мех). 14. Намазка клеем верха и подкладки. Сушка. 15. Склеивание верха с подкладкой. 16. Пробивание отверстий, вставка и расклепывание кнопок, петель, крючков, хольнитенов, люверсов, блочек в заготовку. 17. Пробивание отверстий для застегивания пряжек. 18. Наклеивание липкой ленты на переметочный шов подкладки, на штаферку, на детали верха для укрепления швов. 19. Дублирование заготовки с подноском. 20. Намазка союзок в носочной, геленочной части и подносков НТ-клеем, латексным клеем, сушка, склеивание подкладки с верхом и подноском. 21. Окрашивание верхних краев подкладки (штаферки, подблочника, язычка). 22. Обрезка излишков меха по линии застежки "молния". 23. Шнурование заготовок, чистка заготовок верха, обжиг концов ниток. 24. Комплектование и связка заготовок</p>	<p>заготовки. 12. Литье низа на обувь, снятие обуви с колодок. 13. Удаление выпрессовок и заусенцев. 14. Чистка верха и низа обуви, заделка дефектов. 15. Намазка и вклеивание вкладных стелек в обувь. 16. Нанесение крема на обувь. Сушка. Полирование. 17. Вкладывание вкладышей из картона в обувь. 18. Сборка коробок, наклеивание этикеток, нарезка бумаги для перестилания обуви. 19. Упаковка обуви в первичную упаковку, в короба. 20. Сдача обуви на склад готовой продукции</p>	
--	--	---	--	--

Производственная бизнес-единица с замкнутым циклом

"Накладные расходы на рабочую силу", "Начисления на зарплату" в 20-е гг. XX в.

Объяснение оборота	По дебету	По кредиту	Объяснение оборота
<b>Счет "Рабочие и служащие"</b>			
1. За выданную из кассы сумму по графе "выдано" по платежной ведомости	1. Сч. "Касса"	1. Сч. "Заработная плата"	1. Суммы причитающейся оплаты за:
2. За погашенную часть полученных авансов	2. Сч. "Аванс рабочих и служащих"		А. Повременную работу: а) по тарифу; б) за нагрузку; в) спецставки
3. За невыплаченную сумму по платежной ведомости	3. Сч. "Депонент по невыплаченным суммам"		Б. Сдельную работу: а) по тарифу; б) оплата из спецфонда
4 - 5. Удержания с рабочих и служащих в пользу третьих лиц	4. Сч. "Разные дебиторы". 5. Сч. "Разные кредиторы"		В. Сверхурочную работу
		Г. Приработок и премии, имеющие характер приработка	
6 - 7. За проданные товары и материалы	6. Сч. "Продажа товаров". 7. Сч. "Продажа материалов"	2. Сч. "Накладные расходы на рабочую силу"	Д. Процент вознаграждения
			2. Оплата непроработанного времени: а) предпраздничных часов; б) перерывов кормящих матерей; в) отпусков; г) компенсаций за неиспользованный отпуск; д) практикантов, не участвующих в производстве
			3. Денежные выдачи взамен предоставления квартиры
			4. Оплата проездов рабочих и служащих на работу и обратно, кроме командировок
			5. Выходное пособие при увольнении
			6. Наградные за выслугу лет
			7. Простои
<b>Счет "Депонент по невыплаченным суммам"</b>			
За выплаченные рабочим и служащим суммы, которые были	Сч. "Касса"	Сч. "Рабочие и служащие"	За невыданные суммы рабочим и служащим по платежной ведомости

возвращены в кассу как не выданные по платежной ведомости			
<b>Счет "Заработная плата"</b>			
За причитающиеся суммы оплаты следующих видов заработной платы (премий):	Сч. "Рабочие и служащие"	1. Сч. "Основное производство". 2. Сч. "Вспомогательное производство"	1 - 2. На сумму заработной платы, причитающейся категории "А" производственных рабочих
1. Повременная а) по тарифу; б) за нагрузку;		3. Сч. "Цеховые расходы"	3. На сумму заработной платы, причитающейся категории "Б" производственных рабочих
в) доплата из специального фонда (спецставки)			
2. Сдельная а) по тарифу; б) оплата специальных заданий (из спецфонда)		4. Сч. "Общезаводские расходы"	4. На сумму заработной платы, причитающейся рабочим категорий "В" и "Г"
3. Сверхурочная		5. Сч. "Новые постройки и сооружения". 6. Сч. "Капитальный ремонт". 7. Сч. "Текущий ремонт"	5 - 6 - 7. На сумму причитающейся заработной платы строительным рабочим
4. Приработок или премии, имеющие характер приработка		8. Сч. "Ликвидация выбывшего из строя имущества"	8. На сумму заработной платы, причитающейся рабочим, занятым разборкой и ломкой ликвидируемого имущества
5. Процент вознаграждения			
<b>Счет "Накладные расходы на рабочую силу"</b>			
1. На сумму, причитающуюся к оплате и выдаче на руки рабочим и служащим за:	1. Сч. "Рабочие и служащие"	1. Сч. "Цеховые расходы"	1. За сумму причитающейся оплаты:
1) предпраздничные часы			1) перерывов кормящих женщин
2) перерывы кормящих матерей			2) отпусков
3) отпуска			3) компенсации за неиспользованный отпуск
4) компенсации за неиспользованный отпуск		2. Сч. "Общезаводские расходы"	2. За сумму причитающейся оплаты:



5) оплата практикантов, не участвующих в производстве			1) предпраздничных часов
6) денежные выдачи взамен предоставления квартиры			2) практикантов, не участвующих в производстве
7) оплата проездов на работу и обратно, кроме командировок			3) денежной выдачи взамен квартир
8) выходные пособия			4) проездов рабочих и служащих на работу и обратно
9) награды за выслугу лет			5) выходного пособия
10) простои			6) награды за выслугу лет
			7) простоев
2. На сумму затрат по содержанию общежитий для работников	2. Сч. "Содержание общежитий"		8) предоставления работникам коммунальной услуги
3. На сумму убытков от предусмотренных соответствующими обязательствами отпусков рабочим и служащим товаров по ценам ниже себестоимости	3. Сч. "Продажи товаров и изделий"		
<b>Счет "Начисления на заработную плату"</b>			
1. На сумму причитающихся взносов в кассу Соцстраха	1. Сч. "Кредиторы разные"	1. Сч. "Основное производство". 2. Сч. "Вспомогательное производство"	Суммами, причитающимися к распределению, пропорционально суммам, распределенным по этим счетам со счета "Заработная плата"
		3. Сч. "Цеховые расходы". 4. Сч. "Общезаводские расходы". 5. Сч. "Новые постройки и сооружения"	
2. На сумму оплаты заработной платы медперсоналу и персоналу фабзавшкол	2. Сч. "Заработной платы"	6. Сч. "Капитальный ремонт". 7. Сч. "Текущий ремонт". 8. Сч. "Ликвидация выбывшего из строя имущества"	

Источник: [81, с. 62].

Приложение 11

Концептуальные подходы к трактовке дефиниций  
"управленческий контроль"

Управленческий контроль	Сравнение фактических результатов с плановыми показателями в целях определения отклонений	А. Апчерч [16, с. 620], К. Друри [70, с. 20], И.Е. Глушков [57, с. 113, 217], Д. Стоун, К. Хитчинг [196, с. 45]
	Совокупность процедур, инструментов, показателей оценки исполнения и систем, которую организация использует для того, чтобы направить и мотивировать всех сотрудников для достижения целей	Аткинсон Энтони А., Банкер Раджив Д., Каплан Роберт С., Янг Марк С. [19, с. 546], А.Д. Шеремет [231, с. 400], Энтони Р., Рис Дж. [241, с. 460]
	Измерение результатов деятельности и определение соответствия полученных результатов запланированным показателям	В.Б. Ивашкевич [89, с. 36 - 37], М.А. Вахрушина [42, с. 28], П. Друкер [264, с. 370], Г.Н. Марков, А.А. Бенин [127, с. 14]
	Завершающий процесс планирования и анализа, направляющий деятельность предприятия на выполнение ранее установленных заданий	А.Н. Кизиллов, И.Н. Богатая [26, с. 14], Т.П. Карпова [97, с. 35], Л.М. Полковский [161, с. 259]
	Фиксирование информации о реальном состоянии объекта управления и выполнении принимаемых управленческих решений	М.В. Мельник, В.В. Вердников [130, с. 208], Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик [139, с. 94], Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Даттар Ш. [218, с. 30]
	Комплексное управление доходами и расходами, денежными потоками, оборотными средствами и капитальными вложениями, т.е. финансовой деятельностью организации	В.Ф. Палий [149, с. 7]
	Обеспечение точного учета фактов хозяйственной жизни и информации в бухгалтерских регистрах	Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл [142, с. 107]

Подписано в печать

**УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ -**

полные тексты

На сайте электронной библиотеки

[www.учебники.информ2000.рф](http://www.учебники.информ2000.рф)

**НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:**

1. Диссертации и научные работы
2. Дипломы, курсовые, рефераты, чертежи...
3. Школьные задания

Онлайн-консультации

ЛЮБАЯ тематика, в том числе ТЕХНИКА

Приглашаем авторов