

### 3.12. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ТАКТИЧЕСКОГО ПЛАНИРОВАНИЯ РАСХОДОВ НА ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ ПЕРСОНАЛА В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Сунгатуллина Л.Б., к.э.н., доцент кафедры  
«Экономический анализ и аудит»

*Казанский (Приволжский) федеральный университет*

В статье исследованы научно-практические аспекты тактического планирования расходов на вознаграждение персонала в системе управленческого учета. Предложена логическая организация тактического планирования данных расходов по производственным бизнес-единицам компании с использованием индикаторных значений метода throughput accounting (TA). Рекомендованы расчеты и меры по регулированию данных расходов в соответствии с тактическими целями компании в рамках управленческой бухгалтерии.

Система управленческого учета расходов на вознаграждение выражается через взаимосвязь и интеграцию таких функций, как планирование, учет, контроль и анализ. Каждая из этих функций с помощью информационной системы оказывает влияние на исследуемый объект управленческого учета, обеспечивая его заданное состояние во времени. Рассмотрим детальнее один из элементов управленческого учета – планирование. Планирование в отличие от бюджетирования отличается горизонтом целеполагания и шире охватывает управленческую деятельность компании, так как подразумевает процесс формирования планов, как на краткосрочные, так и на долгосрочные периоды развития предприятия. В системе управленческого учета расходов на вознаграждение персонала основной функцией планирования является определение политики компании в части расходов на вознаграждение посредством совокупностей расчетов и мер по регулированию данных расходов, взаимосвязанных по уровням управления в соответствии со стратегическими, тактическими и оперативными целями организации.

Исследуем методологические схемы тактического планирования расходов на вознаграждение персонала в рамках управленческой бухгалтерии. По-нашему мнению, тактическое планирование расходов на вознаграждение является композиционной частью тактического управленческого учета расходов на вознаграждение, выполняющего функцию поддетального планирования расходов на монетарные и контаминационные (смешанные) виды вознаграждения персонала на краткосрочный период времени (не более года) с целью реализации выбранной стратегии развития предприятия. Задачами тактического планирования расходов на вознаграждение являются:

- распределение ресурсов на различные виды вознаграждения работников;
- внутренняя координация данных расходов при оптимизации управленческих, производственных рабочих процессов и внедрении новых методов мотивации персонала;
- определение тактических плановых показателей по расходам на вознаграждение для целей дальнейшего управленческого мониторинга.

При построении теоретической и практической деятельности тактического планирования расходов на

вознаграждение работников, нами рекомендуется разработка планов данных расходов в разрезе производственных бизнес-единиц. Под производственной бизнес-единицей мы понимаем 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 продуктивных групп переносятся на обслуживающие и управленческие бизнес-единицы.

Производственные бизнес-единицы можно выделить во всех формах структурирования организации:

- функциональная;
- функциональная с продуктовыми группами;
- матричная;
- организация с маркетинговыми подразделениями;
- организация с системой подразделений и центральным аппаратом;
- организация с системой подразделений и децентрализованным аппаратом;
- конгломерат.

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 и найма квалифицированного персонала, оказывать частичное воздействие на корпоративную систему мотивации и материального стимулирования персонала. В этой связи построение оптимальной системы монетарных и смешанных видов вознаграждения в системе управленческого учета, а, следовательно, и проектирование данных расходов в разрезе производственных бизнес-единиц приобретает особую значимость для компании.

При тактическом планировании расходов на вознаграждение в разрезе производственных бизнес-единиц мы рекомендуем учитывать не только темпы изменений численности работников, трудоемкости операций (изделий, работ), норм объектов обслуживания, расценок и тарифных ставок, но и нормативы соотношения прироста или роста средней суммы основного (базового) вознаграждения одного работника на один процент соответственно приросту или росту 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 throughput accounting (TA), разработанным на основе теории ограничений израильским физиком Э. Голдраттом в 1980-е гг. [6, с. 42] и примененным в рамках управленческого учета как самим Э. Голдраттом, так и известными учеными Е. Норрином, Д. Смитом, Т. Маккеем [7, с. 18], а чуть позже Т. Горбеттом [5, с. 30].

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 **SR** и совокупными переменными затратами **VC** или прямыми материальными затратами продукта [3, с. 139], что в рамках 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 вознаграждение, относящихся к накладным и коммерческим затратам. Поэтому трудоемкость определения данных показателей превышает целесообразность их использования в рамках производственной бизнес-единицы.

В этой связи, на наш взгляд, определение производительности труда работника по производственной бизнес-единице или по компании в целом, следует осуществлять исходя из 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 включаются в состав постоянных затрат и рассматриваются как расходы периода. Т.е. с учетом того, что в течение определенного временного периода производственная бизнес-единица и компания не реагируют, как правило, на изменение численности работников, занятых на производстве и на рост или снижение их вознаграждения, в связи с этим данные расходы могут быть признаны постоянными в составе операционных расходов.

Также следует отметить, что 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.

Таким образом, по нашему мнению, при тактическом планировании расходов на вознаграждение в разрезе производственных бизнес-единиц надлежит корректирование планируемых значений расходов на вознаграждение посредством учреждения норматива соотношения прироста или роста средней суммы основного (базового) вознаграждения работника на один процент прироста или роста производительности труда работника, исчисленный через показатель валовой монетарной добавленной стоимости. При этом внесение поправок должно быть лишь в расходы на переменную часть вознаграждения работников в части стимулирующих выплат, носящих систематический характер. Так как 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 приростом 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 их трудовых усилий.

Для соблюдения учрежденного соотношения между производительностью труда работника и средней величиной базового вознаграждения работника мы предлагаем в системе 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 вознаграждение 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 видов вознаграждения.

С этой целью, при расчете плановой суммы расходов на вознаграждение персонала производственной бизнес-единицы, следует осуществлять расчеты обособленно по постоянным и переменным видам монетарных вознаграждений и отдельно по группам категорий работников, ответственных за свою деятельность:

- основные производственные рабочие;
- вспомогательные рабочие;
- инженерно-технические работники;
- административно-управленческий персонал.

К расходам на постоянную часть вознаграждения мы относим расходы, понесенные организацией в соответствии с установленными сделными расценками, тарифными ставками и штатными окладами, не подлежащие регулярному пересмотру. К расходам на переменную часть вознаграждения, по нашему представлению, относятся расходы стимулирующего и компенсирующего характера. Расходы на стимулирующие выплаты – это выданные суммы, побуждающие и активизирующие деятельность работника, носящие как систематический, так и единовременный характер. Расходы на компенсационные выплаты представляют денежное возмещение, производимое в установленных законом случаях.

В экономической литературе достаточно подробно представлены способы и приемы планирования постоянной части расходов на вознаграждение персонала. В связи с этим исследуем методологические аспекты тактического планирования переменной части расходов на вознаграждение работников.

Тактическое планирование переменной части расходов на вознаграждение работников производственной бизнес-единицы целесообразно осуществлять дискретно по видам расходов на стимулирующие и компенсационные выплаты. На наш взгляд, следует выделять:

- расходы на стимулирующие выплаты, при планировании которых необходимо учитывать соотношение темпов изменения средней величины основного 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.

Как нами отмечалось выше, к расходам на стимулирующие виды вознаграждения надлежит относить расходы на выплаты, связанные с производственными результатами деятельности работников, имеющими как систематический, так и единовременный характер. Данные расходы можно выразить следующей формулой:

$$PB_{\text{стим. выпл.}} = PB_{\text{стим. выпл. - единор. хар.}} + PB_{\text{стим. выпл. - систем. хар.}} \quad (1)$$

где

$PB_{\text{стим. выпл.}}$  – расходы на вознаграждение в части стимулирующих выплат всего персонала производственной бизнес-единицы, ден.ед.;

$PB_{\text{стим. выпл. - единор. хар.}}$  – расходы на вознаграждение в части стимулирующих выплат, носящие единовременный характер, всего персонала производственной бизнес-единицы, ден.ед.;

$PB_{\text{стим. выпл. - систем. хар.}}$  – расходы на вознаграждение в части стимулирующих выплат, носящие систематический характер, всего персонала производственной бизнес-единицы, ден.ед.

По нашему мнению, только расходы на стимулирующие выплаты, носящие систематический характер подлежат корректированию на коэффициент соотношения темпов изменения средней суммы основного вознаграждения и производительности труда работника. Поскольку 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 базового вознаграждения сотрудника. В этой связи тактическое планирование данных расходов, в рамках управленческой бухгалтерии, мы предлагаем осуществлять по следующей формуле:

$$PB_{\text{стим. выпл. - систем. хар.}} = \sum_{m=1}^n PB_{\text{пост. ч. } m} * K_{P_{\text{коррект.}}} \quad (2)$$

где

$PB_{\text{стим. выпл. - систем. хар.}}$  – имеет то же значение, что и в формуле 1;

$PB_{\text{пост. ч. } m}$  – расходы на постоянную часть вознаграждения  $m$ -го работника производственной бизнес-единицы, ден.ед.;

$K_{P_{\text{коррект.}}}$  –  $p$ -й коэффициент начисления  $g$ -го вида стимулирующих выплат, носящие систематический характер, связанных с производственными результатами

деятельности  $m$ -го работника, скорректированных вследствие изменения норматива соотношения коэффициентов прироста средней величины основной суммы вознаграждения работника и производительности труда работника в целом по производственной бизнес-единице.

При расчете последнего множителя коэффициенты изменения средней суммы основного вознаграждения и производительности труда работника исчисляются согласно формулам 3 и 4.

$$K_{\text{изм. об.}} = \frac{\sum_{m=1}^n OB_{\text{работн. } m_{\text{план. п.}}}}{\sum_{m=1}^n CCЧ_{\text{работн. } m_{\text{план. п.}}}} / \frac{\sum_{m=1}^n OB_{\text{работн. } m_{\text{баз. п.}}}}{\sum_{m=1}^n CCЧ_{\text{работн. } m_{\text{баз. п.}}}}, \quad (3)$$

где

$K_{\text{изм. об.}}$  – коэффициент изменения средней величины основной (базовой) суммы вознаграждения одного работника производственной бизнес-единицы;

$OB_{\text{работн. } m_{\text{план. п.}}}$ ,  $OB_{\text{работн. } m_{\text{баз. п.}}}$  – основная (базовая) сумма вознаграждения  $m$ -го работника производственной бизнес-единицы за планируемый и базисный периоды соответственно, ден.ед.;

$CCЧ_{\text{работн. } m_{\text{план. п.}}}$ ,  $CCЧ_{\text{работн. } m_{\text{баз. п.}}}$  – среднесписочная численность работников планируемого и базисного периодов соответственно, чел.

$$K_{\text{изм. об.}} = \frac{\sum_{m=1}^n BMDС_{\text{работн. } m_{\text{план. п.}}}}{\sum_{m=1}^n CCЧ_{\text{работн. } m_{\text{план. п.}}}} / \frac{\sum_{m=1}^n BMDС_{\text{работн. } m_{\text{баз. п.}}}}{\sum_{m=1}^n CCЧ_{\text{работн. } m_{\text{баз. п.}}}}, \quad (4)$$

где

$K_{\text{изм. пнт.}}$  – коэффициент изменения производительности труда одного работника производственной бизнес-единицы;

$BMDС_{\text{план. п.}}$ ,  $BMDС_{\text{баз. п.}}$  – валовая монетарная добавленная стоимость производственной бизнес-единицы за планируемый и базисный период соответственно, ден.ед.;

$CCЧ_{\text{работн. } m_{\text{план. п.}}}$ ,  $CCЧ_{\text{работн. } m_{\text{баз. п.}}}$  – тоже, что и в формуле 3.

В совокупности плановые расходы на вознаграждение персонала производственной бизнес-единицы, будут исчисляться как сумма значений по следующей формуле:

$$PB_{\text{работн. произв. б / ед.}} = PB_{\text{пост. ч.}} + PB_{\text{комп. выпл.}} + PB_{\text{стим. выпл.}} + CB, \quad (5)$$

где

$PB_{\text{работн. произв. б / ед.}}$  – расходы на основное (базовое) вознаграждение всего персонала производственной бизнес-единицы, ден.ед.;

$PB_{\text{пост. ч.}}$  – расходы на постоянную часть вознаграждения всего персонала производственной бизнес-единицы, ден.ед.;

$PB_{\text{комп. выпл.}}$  – расходы на компенсационные виды вознаграждения всего персонала производственной бизнес-единицы, ден.ед.;

$PB_{\text{стим. выпл.}}$  – расходы на стимулирующие виды вознаграждения всего персонала производственной бизнес-единицы, ден.ед.;

**СВ** – страховые взносы, начисляемые с выплат персоналу производственной бизнес-единицы, согласно законодательству, ден.ед.

Рассмотрим рекомендуемые приемы тактического планирования в рамках управленческого учета расходов на вознаграждения персонала на примере производственной бизнес-единицы реального обувного предприятия. При этом следует отметить, что мы исследуем традиционную схему, при которой тариф страховых взносов составляет 30%. При применении единого тарифа страховые взносы не оказывают влияния на коэффициенты изменения средней величины базового вознаграждения работника. Вследствие этого суммы страховых взносов в расчеты нами не включены. Но если производственная бизнес-единица занимается многопрофильным бизнесом (что бывает редко), ввиду чего тарифы страховых взносов дифференцированы, то при исчислении указанных показателей нами рекомендуется суммы страховых взносов включать.

Согласно предложенной методике спроектируем расходы на основное вознаграждение персонала производственной бизнес-единицы обувного предприятия на *n*-й период. В результате проведенных расчетов (табл. 1) можно проследить, что в плановом *n*-м периоде по сравнению с предыдущим *n* – 1-м периоде соотношение темпов изменения средней величины основного вознаграждения и производительности труда работника превышает единицу (1,1427). Это свиде-

тельствует о том, что уже на стадии планирования предполагается, что в *n*-м периоде расходы на основное вознаграждение персонала производственной бизнес-единицы будут использоваться неэффективно. Данная тенденция должна быть изменена: темпы прироста производительности труда работника должны быть выше или равны темпам прироста средней величины основного вознаграждения работника. В связи с этим должны быть внесены коррективы в величину расходов на стимулирующие виды вознаграждения персонала, носящие систематический характер. Это связано с тем, что компания не имеет право 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, прописываются в Положении о заработной плате компании и в Трудовом договоре между работодателем и работником. В этой связи, мы рекомендуем, в данных документах указывать, что если темпы изменения основного вознаграждения работника будут превышать темпы изменения производительности труда работника производственной бизнес-единицы за период, то тогда стимулирующие выплаты будут снижаться, либо вообще не будут выплачиваться.

Таблица 1

**ПОКАЗАТЕЛИ, ВЛИЯЮЩИЕ НА УРОВЕНЬ РАСХОДОВ НА ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ ПЕРСОНАЛА ПРОИЗВОДСТВЕННОЙ БИЗНЕС-ЕДИНИЦЫ ОБУВНОГО ПРЕДПРИЯТИЯ**

Показатель	<i>n</i> -1-й период	<i>n</i> -й период	Темп изменения	<i>n</i> -й период	Темп изменения	<i>n</i> -й период	Темп изменения	<i>n</i> +1-й период	Темп изменения
	Факт	План		Скорректированный план		Факт		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)	3 296 283,1	4 079 690,4	x	3 568 907,4	x	3 626 208,1	x	3 659 150,8	x
1.1. Расходы на постоянную часть вознаграждения всего персонала, руб.	1 383 814,2	1 479 755,2	x	1 479 755,0	x	1 664 194	x	1 391 902	x
1.2. Расходы на компенсационную часть вознаграждения всего персонала, руб.	57 328,46	4 3267,1	x	4 3267,0	x	158 256,8	x	293 537,6	x
1.3. Расходы на стимулирующую часть вознаграждения всего, руб. (п. 1.3.1 + п. 1.3.2)	1 855 140,4	2 556 668,2	x	2 045 885,4	x	1 803 757,5	x	197 3711	x
1.3.1. Расходы на стимулирующую часть вознаграждения, носящие систематический характер, руб.	1 798 958,5	2 112 094,8	x	1 601 312,1	x	1 749 132	x	1 809 473	x
1.3.2. Расходы на стимулирующую часть вознаграждения, носящие единовременный характер, руб.	56 181,93	444 573,4	x	444 573,4	x	54 625,81	x	1 64 238,3	x
2. Валовая монетарная добавленная стоимость (ВМДС), руб. (п. 2.1 – 2.2)	25 324 882,2	27 429 258,9	x	2 742 9258,9	x	27 429 258,9	x	28 104 613,3	x
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.	10525289,8	29138061,1	x	29 138 061,1	x	29 138 061,1	x	25 853 935,7	x

Показатель	п-1-й период	п-й период	Темп изменения	п-й период	Темп изменения	п-й период	Темп изменения	п+1-й период	Темп изменения
	Факт	План		Скорректированный план		Факт		План	
1	2	3	4 = 3 / 2	5	6 = 5 / 2	7	8 = 7 / 5	9	10 = 9 / 7
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	125 247,8	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, направляемых на стимулирующее вознаграждение, носящее систематический характер, руб. (п. 1.3.1. гр.7. – п. 1.3.1. гр. 5)	-	-	x	-	x	-	x	147 819,63	x
8. Расходы на стимулирующее вознаграждение, носящие систематический характер с учетом резервирования средств, руб. (п. 1.3.1. гр. 9 – п. 7 гр. 9)	-	-	x	-	x	-	x	1 661 653,1	x

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

В исследуемой производственной бизнес-единице обувного предприятия применяют два набора коэффициентов, начисления стимулирующих выплат, носящие систематический характер:

- за выполнение плана в интервале от нуля до единицы;
- 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, имеющие систематический характер, зададим два числовых вектора с одиннадцатью 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. Мы исходим 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 уве-

личиваться как минимум в два раза (значение коэффициентов – 2,0). С помощью этих векторов построим матрицу  $M_1$  (табл. 2).

Таблица 2

**МАТРИЦА СООТНОШЕНИЙ ТЕМПОВ ИЗМЕНЕНИЯ СРЕДНЕЙ ВЕЛИЧИНЫ ОСНОВНОГО ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ И ПРОИЗВОДИТЕЛЬНОСТИ ТРУДА ОДНОГО РАБОТНИКА ( $M_1$ )**

Значения	Коэффициент изменения средней величины основного (базового) вознаграждения работника										
	1,0	1,1	1,2	1,3	1,4	1,5	1,6	1,7	1,8	1,9	2,0
1,0	1,00	1,10	1,20	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 записаны в первой строке  $M_1$ , а второго – в первом столбце. Элементы  $(m_{ij})$  матрицы  $M_1$  заполняем по следующему правилу:  $m_j = m_{0j} / m_{00}$  ( $i, j \geq 1$ ). Элементы главной диагонали будут равны единицы. Элементы, расположенные выше главной диагонали будут больше единицы, а ниже – меньше единицы. Элементы, меньшие или равные еди-

нице, подходят для наших последующих рассуждений, так как только при таком соотношении темпы изменения производительности труда работников будут равны или превышать темпы изменения средней величины основного вознаграждения работника. Поэтому преобразуем матрицу  $M_1$  к матрице  $M_2$  (табл. 3). Элементы матрицы  $M_2$  расположенные ниже главной диагонали, остаются неизменными. Те же, что расположены выше главной диагонали, заменим на единицу.

Таблица 3

**ПРЕОБРАЗОВАННАЯ МАТРИЦА СООТНОШЕНИЙ ТЕМПОВ ИЗМЕНЕНИЯ СРЕДНЕЙ ВЕЛИЧИНЫ ОСНОВНОГО ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ И ПРОИЗВОДИТЕЛЬНОСТИ ТРУДА ОДНОГО РАБОТНИКА ( $M_2$ )**

Значения	Коэффициенты изменения средней величины основного (базового) 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	1,0	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
	1,1	0,91	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
	1,3	0,77	0,85	0,92	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
	1,5	0,67	0,73	0,80	0,87	0,93	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
	1,7	0,59	0,65	0,71	0,76	0,82	0,88	0,94	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
	1,9	0,53	0,58	0,63	0,68	0,74	0,79	0,84	0,89	0,95	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

Используем далее элементы матрицы  $M_2$  для вычисления плановой суммы расходов на основное вознаграждения персонала, в том числе расходов на стимулирующие выплаты, носящие систематический характер, с учетом корректируемых коэффициентов.

С этой целью обратимся к формулам 1 и 5, которые объединим и запишем в развернутом виде:

$$PB_{\text{работн. произв. б / ед.}} = PB_{\text{пост. ч.}} + PB_{\text{комп. выпл.}} + PB_{\text{стим. выпл. единоер. хар.}} + PB_{\text{стим. выпл. систем. хар.}} + CB, \tag{6}$$

где  $PB_{\text{работн. произв. б / ед.}}$ ;  $PB_{\text{пост. ч.}}$ ;  $PB_{\text{комп. выпл.}}$ ;  $CB$  – имеют то же значение, что и в формуле 5;  $PB_{\text{стим. выпл. систем. хар.}}$ ;  $PB_{\text{стим. выпл. единоер. хар.}}$  – имеют то же значение, что и в формуле 1.

Согласно формулы 6 три первых слагаемых в правой части являются известными, сумма страховых взносов, как уже нами отмечалось в силу незначительности влияния не учитываются, а последнее слагаемое вычисляется как линейная комбинация расходов на постоянную часть вознаграждения каждого работника и корректируемых коэффициентов, начисления стимулирующих видов выплат, носящие систематический характер, которые следует определить. Мы можем несколько облегчить себе задачу, поскольку постоянная часть расходов на вознаграждение является одинаковой для определенного грейда работников (в грейд – группу по вознаграждениям – может входить как одна, так и несколько должностей или профессий с одинаковым уровнем постоянных выплат). В общем случае эти скорректированные коэффициенты представляют со-

бой два  $n$ -мерных вектора, где  $n$  – число грейдов работников. Для каждого грейда работников по вознаграждениям должны быть рассчитаны отдельные корректируемые коэффициенты, образующие набор элементов  $n$ -мерного вектора. Обозначим их:

$$K_x = (K_{x_1}, \dots, K_{x_n}); \tag{7}$$

$$K_y = (K_{y_1}, \dots, K_{y_n}). \tag{8}$$

где  $K_x$  – первый набор корректируемых коэффициентов, начисления стимулирующих видов вознаграждения, носящие систематический характер;

$K_y$  – второй набор корректируемых коэффициентов, начисления стимулирующих видов вознаграждения, носящие систематический характер.

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

$$A = PB_{\text{работн. произв. б / ед.}} - (PB_{\text{пост. ч.}} + PB_{\text{комп. выпл.}} + PB_{\text{стим. выпл. единоер. хар.}}) = 0, \tag{9}$$

где  $A$  – расходы на вознаграждение в части стимулирующих выплат, носящие систематический характер (переменная величина (функционал));

$PB_{\text{работн. произв. б / ед.}}$ ;  $PB_{\text{пост. ч.}}$ ;  $PB_{\text{комп. выпл.}}$ ;  $PB_{\text{стим. выпл. единоер. хар.}}$  – имеют то же значение, что и в формуле 6.

В специальной литературе [2 с. 173, 4 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 модули функционала –  $|A|$ . Это связано с тем, что если находить минимум функционала  $A$ , то результат может придти к  $-\infty$ . Если определять максимум разности (функционала  $A$ ), то результат может составить  $+\infty$ . Кроме того, нам достаточно определить некоторый (возможно, не оптимальный) набор коэффициентов  $K_x$  и  $K_y$  удовлетворяющий заданным условиям. Поэтому мы используем способ обобщения задач из области линейного программирования. Следовательно, нам требуется решить систему:

$$L(K_x, K_y) = (K_{x_1} + K_{y_1})a_1 + (K_{x_2} + K_{y_2})a_2 + \dots + (K_{x_n} + K_{y_n})a_n - A = 0, \tag{10}$$

$$0 \leq K_{x_i} \leq 1, 0 \leq K_{y_i} \leq 0,3, i = 1, \dots, n,$$

где  $L(K_x, K_y)$  – разность линейной комбинации расходов на постоянную часть вознаграждения по грейдам работников и скорректированных коэффициентов, начисления стимулирующих видов выплат, носящие систематический характер, и функционала  $A$ .

$a_n$  – плановые расходы на постоянную часть вознаграждения  $n$ -го грейда работников производственной бизнес-единицы.

Таким образом, мы имеем гиперплоскость в пространстве  $2n$  измерений и гиперкуб (выпуклое множество) в этом же пространстве. Если эти множества пересекаются, нам требуется найти хотя бы одну точку пересечения. При этом под точкой мы понимаем некоторый фиксированный набор корректируемых коэффициентов, начисления стимулирующих видов вознаграждения, носящие систематический характер –  $K_{x_i}, K_{y_i}$ .

Рассмотрим два случая поиска искомого коэффициентов. Первый случай – частный, когда число грейдов работников равняется единице, т.е.  $n = 1$ . В данном варианте два независимых переменных, следовательно, мы имеем дело с декартовой системой координат на плоскости. Областью отыскания решения является прямоугольник со сторонами, параллельными осям  $Ox$  и  $Oy$ , причем две стороны совпадают с этими осями. Гиперплоскость в этом случае является прямой, заданной уравнением:

$$L(K_{x_1}, K_{y_1}) = K_{x_1} a_1 + K_{y_1} a_1 - A = 0, \quad (11)$$

где  $L(K_{x_1}, K_{y_1})$ ;  $a_i$ ;  $A$  – имеют то же значение, что и в формуле 10 при единственном грейде работников производственной бизнес-единицы.

Вычислим значения выражения в левой части формулы 11 в точках вершин прямоугольника. А именно, в точках с координатами  $B(0,0)$ ,  $C(1,0)$ ,  $D(0, 0.3)$ ,  $E(1, 0.3)$ . Здесь возможны несколько вариантов:

- значения  $L(B), \dots, L(E)$  имеют одинаковый знак (не важно, положительный или отрицательный);
- имеется хотя бы одно значение  $L$ , равное нулю;
- хотя бы два значения  $L$  имеют противоположные знаки.

Первый вариант означает, что решения данная ситуация не имеет. Второй вариант означает, что решение нами найдено. Решением является та вершина прямоугольника, подстановка которой в  $L$  дает нуль. При третьем варианте необходимо составить уравнение прямой, проходящей через вершины прямоугольника с противоположными значениями  $L$  и найти точку пересечения выражения 11 с найденной прямой. Это и будет являться искомым решением, т.к. если прямая пересеклась с прямоугольником, то любая точка, лежащая на прямой в рамках прямоугольника есть решение. В данном случае мы использовали то обстоятельство, что область является выпуклой.

Далее разберем общий случай. Здесь воспользуемся алгоритмом выше рассмотренного случая. Сначала вычислим значения  $L(K_x, K_y)$  в 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 необходимо проверить, какой из предыдущих вариантов имеет место. Выводы здесь аналогичные. Для третьего варианта осуществим следующие расчеты. 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. Составим уравнение прямой в  $2n$ -мерном пространстве. Оно имеет вид:

$$\begin{aligned} \frac{Kx_1 - Kx'_1}{Kx''_1 - Kx'_1} &= \frac{Kx_2 - Kx'_2}{Kx''_2 - Kx'_2} = \dots \\ \dots &= \frac{Kx_n - Kx'_n}{Kx''_n - Kx'_n} = \frac{Ky_1 - Ky'_1}{Ky''_1 - Ky'_1} = \dots \\ &= \frac{Ky_2 - Ky'_2}{Ky''_2 - Ky'_2} = \dots = \frac{Ky_n - Ky'_n}{Ky''_n - Ky'_n}, \end{aligned} \quad (12)$$

Затем решим систему уравнений 10, 12. Для этого преобразуем уравнение 12 к параметрическому виду:

$$\begin{aligned} Kx_1 &= Kx'_1 + t(Kx''_1 - Kx'_1), \\ \dots \\ Kx_n &= Kx'_n + t(Kx''_n - Kx'_n), \\ Ky_1 &= Ky'_1 + t(Ky''_1 - Ky'_1), \\ \dots \\ Ky_n &= Ky'_n + t(Ky''_n - Ky'_n). \end{aligned} \quad (13)$$

где

$Kx'_1, \dots, Kx'_n; Ky'_1, \dots, Ky'_n; Kx''_1, \dots, Kx''_n; Ky''_1, \dots, Ky''_n$  – координаты одной и другой из точек корректируемых коэффициентов, начисления стимулирующих видов вознаграждения, носящие систематический характер, в которых значения переменной величины  $L$  противоположны;

$t$  – параметр прямой, записанной в виде формулы 12.

Для нахождения значения  $t$  подставим выражение 13 в формулу 10 и исчислим искомую величину:

$$\begin{aligned} A - (Kx'_1 + Ky'_1) a_1 - (Kx'_2 + Ky'_2) a_2 - \dots \\ t = \frac{\dots - (Kx'_n + Ky'_n) a_n}{(Kx''_1 - Kx'_1 + Ky''_1 - Ky'_1) a_1 + \dots + (Kx''_2 - Kx'_2 + Ky''_2 - Ky'_2) a_2 + \dots + (Kx''_n - Kx'_n + Ky''_n - Ky'_n) a_n}, \end{aligned} \quad (14)$$

Далее определим значения корректируемых коэффициенты, начисления стимулирующих видов вознаграждения, носящие систематический характер, соответствующие каждому грейду работников:

$$K_{x_i} = K_{x_i} + \frac{A - \sum_{k=1}^n (K'_{x_i} + K'_{y_i}) a_k}{\sum_{k=1}^n (K''_{x_k} - K'_{x_k} + K''_{y_k} - K'_{y_k}) a_k} * (K''_{x_i} - K'_{x_i}), \quad (15)$$

$$K_{y_i} = K_{y_i} + \frac{A - \sum_{k=1}^n (K'_{x_i} + K'_{y_i}) a_k}{\sum_{k=1}^n (K''_{x_k} - K'_{x_k} + K''_{y_k} - K'_{y_k}) a_k} * (K''_{y_i} - K'_{y_i}), \quad (16)$$

где

$K_{x_i}, K_{y_i}$  – корректируемые коэффициенты начисления стимулирующих видов вознаграждения, носящие 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 15 и 16 произведем расчеты корректируемых коэффициентов, начисления стимулирующих

выплат, вследствие превышения темпов изменения средней величины основного вознаграждения работника над темпами роста производительности труда работника. Для исчисления этих коэффициентов используем программный продукт СУБД FoxPro 2.5. В результате оптимальный набор коэффициентов по видам стимулирующих выплат на плановый *n*-й период производственной бизнес-единицы обувного предприятия составит: 0,8329 – за выполнение плана и 0,1589 – за ненормированный рабочий день (для управленческого персонала) и за сменяемость моделей (для производственного персонала). Таким образом, расходы на стимулирующие виды вознаграждения в плановом *n*-м периоде должны быть не более 1 601 312,1 руб. (табл. 1). При этом расходы на основное вознаграждение персонала производственной бизнес-единицы снизятся и вследствие чего, темпы изменения средней величины основного вознаграждения работника (1,0827) не будут превышать темпы изменения производительности труда работника (1,0831). Такая тенденция является благоприятной, так как свидетельствует о том, что планируется эффективное использование средств на вознаграждение персонала и предполагается солидарная ответственность персонала производственной бизнес-единицы за результаты труда, т.к. скорректированные коэффициенты, начисления стимулирующих выплат, носящие систематический характер, исчислены исходя из основного вознаграждения всего персонала, а не только из суммы базового вознаграждения производственного персонала. Скорректированные плановые расчеты расходов на вознаграждение производственной бизнес-единицы обувного предприятия на *n*-й период представлены в табл. 1.

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

Исследуем более подробно формирование резерва расходов на стимулирующие виды вознаграждения персонала. По производственной бизнес-единице обувного предприятия на *n+1*-й период в сравнении с *n*-м фактическим периодом запланирован темп изменения средней величины основного вознаграждения работника – 1,0279. При этом предполагается, что темп измене-

ния 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 периоде будет равен 0,9848 (табл. 1), что отвечает интересам производственной бизнес-единицы в части эффективного использования средств на вознаграждение персонала.

Наряду с данными расчетами надлежит определить выполнение в *n*-м периоде учрежденного коэффициента соотношения темпов изменения средней величины основного вознаграждения и производительности труда одного работника. Согласно информации, содержащейся в табл. 1, данный коэффициент составляет 1,0161, что свидетельствует о нерациональном использовании средств на вознаграждение персонала в *n*-м периоде.

Выше нами отмечалось, что на *n+1*-й период установлен норматив коэффициента соотношения темпов изменения основного вознаграждения работника и производительности труда менее единицы, что указывает на рациональное использование средств на вознаграждение персонала в этом периоде. Но ввиду несоблюдения учрежденного коэффициента соотношения темпов изменения основного вознаграждения и производительности труда в *n*-м периоде, и в целях побуждения работников производственной бизнес-единицы на повышение продуктивности труда, целесообразно в *n+1*-м периоде часть средств, запланированных на стимулирующие виды вознаграждения, носящие систематический характер, зарезервировать для выплаты в последующие периоды, когда данный коэффициент будет соблюден. Сумму резерва мы предлагаем рассчитывать по следующей формуле:

$$\begin{aligned} \text{Резерв}_{\text{РВ}_{\text{стим. выпл. систем. хар.}}} &= \\ &= \text{РВ}_{\text{стим. выпл. систем. хар. факт. пред. пер.}} - \\ &- \text{РВ}_{\text{стим. выпл. систем. хар. коррект. пл. пред. пер.}} \end{aligned} \quad (17)$$

где

$\text{Резерв}_{\text{РВ}_{\text{стим. выпл. систем. хар.}}}$  – резерв расходов на вознаграждение в части стимулирующих выплат, носящие систематический характер, ден.ед.;

$\text{РВ}_{\text{стим. выпл. систем. хар. факт. пред. пер.}}$  – фактические расходы

на вознаграждение в части стимулирующих выплат, носящие систематический характер, предыдущего периода, ден.ед.;

$\text{РВ}_{\text{стим. выпл. систем. хар. коррект. пл. пред. пер.}}$  – плановые скорректированные расходы на вознаграждение в части стимулирующих выплат, носящие систематический характер, предыдущего периода, ден.ед.

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

$$\begin{aligned} \text{РВ}_{\text{стим. выпл. систем. хар. коррект. пл.}} &= \\ &= \text{РВ}_{\text{стим. выпл. систем. хар. пл.}} - \\ &- \text{Резерв}_{\text{РВ}_{\text{стим. выпл. систем. хар.}}} \end{aligned} \quad (18)$$

где

$PВ_{\text{стим.выпл.систем.хар.коррект.пл.}}$  – скорректированные плановые расходы на вознаграждение в части стимулирующих выплат, носящие систематический характер, ден.ед.;

$PВ_{\text{стим.выпл.систем.хар.пл.}}$  – плановые расходы на вознаграждение в части стимулирующих выплат, носящие систематический характер, ден.ед.;

$Резерв_{PВ_{\text{стим.выпл.систем.хар.}}$  – имеет то же значение, что и в формуле 17.

Согласно нашим расчетам по производственной бизнес-единице обувного предприятия сумма резерва средств на стимулирующие виды вознаграждения составит 147 819,63 руб. Вследствие этого, расходы на вознаграждение в части стимулирующих выплат, носящих систематический характер, в  $n+1$ -м периоде уменьшаться и будут равны 1 661 653,10 руб. (табл. 1), которые должны быть заново распределены между грейдами работников в планируемом периоде. В этой связи необходимо определить оптимальный набор коэффициентов, начисления стимулирующих видов вознаграждения, носящие систематический характер. Как нами уже указывалось выше, для этих целей следует применить способ обобщения задач из области линейного программирования. В данном случае употребятся два коэффициента начисления стимулирующих видов вознаграждения, носящие систематический характер, поэтому мы используем двухмерную декартовую систему координат. Если количество коэффициентов распределения стимулирующих видов вознаграждения более двух, то следует рассматривать систему координат в  $n$ -мерном пространстве, где  $n$  – это количество коэффициентов распределения стимулирующих выплат персонала. В исследуемом случае для расчета оптимального набора коэффициентов воспользуемся формулами 15, 16. В результате наилучший набор коэффициентов на плановый  $n+1$ -й период с учетом корректирования расходов на стимулирующие выплаты на сумму резерва производственной бизнес-единицы составит: 0,9346 – за выполнение плана и 0,2592 – за ненормированный рабочий день (для управленческого персонала) и за сменяемость моделей (для производственного персонала). Подобным образом осуществляется перераспределение средств на стимулирующее вознаграждение персонала, что является мотивацией для работников на более производительный труд.

Следует также отметить, что при тактическом планировании расходов на вознаграждении персонала, значимым моментом выступает возможность контроля использования средств на вознаграждение 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 контроля, планирования, экономического анализа и принятия релевантных управленческих решений по расходам на вознаграждение персонала производственной бизнес-единицы.

Таким образом, предложенные методологические схемы тактического планирования расходов на вознаграждение работников в контуре управленческого учета позволяют их оптимизировать вследствие:

- во-первых, планирования в рамках производственной бизнес-единицы, оказывающей частичное воздействие на корпоративную систему мотивации и материального стимулирования персонала;
- во-вторых, проектирования данных расходов посредством учреждения норматива соотношения основного вознаграждения и производительности труда, предоставляющего информацию о соответствии между результатами деятельности и размером его вознаграждения;
- в-третьих, исчисления производительности труда через показатель валовой монетарной добавленной стоимости, дающего представление о вкладе коллектива в процесс генерирования денежных средств по продукту;
- в-четвертых, формирования резерва средств на переменную часть монетарных видов вознаграждения, носящие систематический характер, что побуждает персонал на более результативный труд;
- в-пятых, ведения внесистемного бухгалтерского управленческого учета расходов на вознаграждение, позволяющего оценивать, контролировать и принимать оптимальные управленческие решения.

## Литература

1. Красс М.С. Математика для экономистов [Текст] / М.С. Красс, Б.П. Чупрынов. – СПб. : Питер, 2010. – 464 с.
2. Малугин В.А. Математика для экономистов: линейная алгебра [Текст] : курс лекций / В.А. Малугин. – М. : Эксмо, 2006. – 224 с.
3. Соколов А.Ю. Формирование информации о затратах в системе управленческого учета [Текст] / А.Ю. Соколов. – М. : Бухгалтерский учет, 2007. – 176 с.
4. Черняк А.А. и др. Математика для экономистов на базе Mathcad [Текст] / А.А. Черняк, В.А. Новиков, О.И. Мельников, А.В. Кузнецов. – СПб. : БХВ-Петербург, 2003. – 496 с.
5. Corbett T. Throughput accounting. Great Barrington: The North River Press, 1998. – 174 p.
6. Goldratt E.M., Cox J. The goal. Excellence in manufacturing. Croton-on-Hudson, New York: The North River Press, 1984. – 262 p.
7. Noreen E., Smith D., Mackey J. The Theory of constraints and its implications for management accounting. Great Barrington: The North River Press, 1995. – 187 p.

## Ключевые слова

Управленческий учет; расходы на вознаграждение; тактическое планирование; метод ТА, производительность труда.

Сунгатуллина Лилия Баграмовна

## РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что в современных условиях система управленческого учета расходов на вознаграждение персонала выражается через интеграцию и взаимосвязь таких элементов, как планирование, учет, контроль и анализ. Тактическое планирование в рамках управленческой бухгалтерии реализует функцию развернутого планирования расходов на монетарные и смешанные виды вознаграждения работников на период не более года, обеспечивает рациональное распределение и использование ресурсов на вознаграждение работников в соответствии с целью осуществления выбранной стратегии развития экономического субъекта, и как следствие создает предпосылки к укреплению устойчивого финансового и процессуального состояния предприятия. В этой связи, разработка мер по регулированию настоящих расходов, исходя из тактического целеполагания компании в контуре управленческого учета, приобретает особую значимость.

Научная новизна и практическая значимость. Автором исследована методологическая схема тактического планирования данных расходов в системе управленческого учета. Рекомендовано планирование расходов на вознаграждение по производственным бизнес-единицам компании, где все ресурсы используются только для создания потребительской ценности. Вследствие чего предложено применение индикаторных значений метода ТА (throughput accounting) для определения ключевых показателей построения тактических планов расходов на вознаграждение работников.

С целью оптимизации расходов на вознаграждение, в статье обосновано учреждение на этапе тактического планирования норматива соотношения темпов изменения основного вознаграждения и производительности труда работника. Автором рассмотрены варьирования плановых расходов на вознаграждение при альтернативных вариантах развития производственной бизнес-единицы.

В статье обобщены задачи из области линейного программирования, что позволило автору рекомендовать методический прием расчета и регулирования коэффициентов начисления переменной части вознаграждения при планировании общей величины расходов на основное вознаграждение персонала производственной бизнес-единицы. С целью повышения мотивации сотрудников и стимулирования их на более продуктивный труд, автором в контуре управленческой бухгалтерии предложено создание резерва средств на вознаграждение с учетом выполнения запланированного соотношения темпов изменения основного вознаграждения и производительности труда работника.

В статье все исследованные теоретико-методические аспекты тактического планирования расходов на вознаграждение работников подтверждены практическими расчетами на примере реального обобщенного предприятия.

Заключение. В целом можно отметить теоретическую и практическую ценность представленной работы. Это дает основание сделать вывод, что рассматриваемая статья может быть рекомендована к опубликованию.

*Харисова Ф.И., д.э.н., профессор кафедры экономического анализа и аудита ФГАОУ ВПО «Казанский (Приволжский) федеральный университет»*