

3.10. РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ СТРАТЕГИЧЕСКОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА РАСХОДОВ НА ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ ПЕРСОНАЛА

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

*Институт экономики и финансов, Казанский
(Приволжский) федеральный университет*

В статье изложены теоретические положения системы стратегического управленческого учета расходов на вознаграждение персонала: цели, задачи, функции. Раскрыты особенности согласования экономических интенций компании со стратегией развития элементов привлечения, мотивации и удержания работников. Предложена концептуальная схема взаимодействия основополагающих процессуальных мероприятий системы учета для стратегического управления расходами на поощрение и этапы их реализации. Рекомендовано формирование сбалансированной системы показателей **BSC** с выделением функционального блока «Вознаграждения», и их декомпозиция с уровня бизнеса до уровня подразделения и сотрудника посредством ключевых показателей эффективности **KPI**.

В современных реалиях основная цель функционирования экономических субъектов заключается в их долгосрочной эффективной деятельности, приносящей прибыль и дивиденды акционерам, налоги в бюджеты всех уровней, занятость и достойное вознаграждение персоналу. При этом финансово-хозяйственная деятельность компаний зависима 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, определяющей перспективные позиции компании на рынке, в том числе и по расходам на вознаграждение сотрудников.

Вследствие этого под стратегическим управленческим учетом расходов на вознаграждение персонала нами понимается комплексная гибкая учетно-аналитическая система информационного обеспечения процесса долгосрочного управления расходами на суммарное вознаграждение работников экономического субъекта, способствующая принятию решений направленных на эффективное использование бизнес-ресурсов 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 привлечение, мотивацию и удержание сотрудников, опираясь на стоимость и ценность труда на рынке человеческого капитала и внутреннюю структуру трудового и бонусного вознаграждения работников.

Из этого следует, что сформированная, преобразованная и обобщенная информация о монетарных и немонетарных видах расходов на вознаграждение

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, контроля и анализа.

В широком понимании стратегический управленческий учет расходов на вознаграждение заключается в определении ключевых направлений размещения, распределения и использования средств на полное вознаграждение 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 вознаграждение состоит в том, что с помощью комплекса специальных приемов и методов разрабатываются, формируются и корректируются индикативные 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 вознаграждение – это система, выражающая процесс обоснования политики и подтверждения стратегии расходов на трудовое, поощрительное и социальное вознаграждение 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, отвечающие интересам ее собственников и обеспечивающая поддержку принятия в компании перспективных управленческих решений.

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

- согласование основных целевых экономических интересов компании с ресурсными ограничениями на вознаграждение исходя из стратегий развития кадров, расходов на их вознаграждение, 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.);
- определение и отражение факторов, характеризующих уровень компании (рынок труда, экономический вид деятельности и др.) на расходах на вознаграждение персонала для привлечения и удержания высококвалифицированных сотрудников;
- сочетание видов расходов на вознаграждение (монетарных и немонетарных) 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 планирования расходов на трудовое и бонусное вознаграждение;
- соединение во взаимном соответствии стратегических индикативных значений расходов на вознаграждение персонала с оперативными показателями эффективности деятельности работников;
- обеспечение выхода на проектируемые контрольные значения расходов на вознаграждение с определенной долей вероятности их достижения;
- осуществление мер по изменению структуры, соотношения, форм и систем вознаграждения при отклонении расходов на вознаграждение от запланированного уровня.

Целью стратегического управленческого учета расходов на вознаграждение персонала, по-нашему мнению, является формирование перспективного очертаения общей величины расходов на вознаграждение с учетом признания важности как монетарных, так и контамационных (смешанных) видов 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 вознаграждение.

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

- согласование расходов на привлечение и стимулирование работников с экономическими целями развития ком-

- пании, исходя из выстроенной стратегии использования средств на трудовое и поощрительное вознаграждение и принципов их формирования;
- содействие выявлению основных проблем и потребностей в системе общего вознаграждения работников в наибольшей степени соответствующих целеполаганию функционирования и развития бизнеса;
- обеспечение участия топ-менеджеров и других высококвалифицированных сотрудников компании в капитале и прибыли, генерируемой в процессе финансово-хозяйственной деятельности через программы вознаграждений долевыми инструментами, социальных бенефитов, пенсионного обеспечения и т.п.;
- осуществление продвижения к оптимальному соотношению между видами расходов на вознаграждение персонала, в соответствии со стратегическими задачами компании;
- выстраивание системы расходов на вознаграждение работников с учетом влияния экзогенных и эндогенных факторов на уровень данных расходов;
- содействие комплексному подходу к суммарному вознаграждению персонала вследствие выстраивания системы расходов на поощрение, направленных на стимулирование непрерывного карьерного продвижения сотрудников и определения будущих перспектив;
- определения эффективности достижения стратегических целей в части расходов на вознаграждение персонала через совокупность контрольных показателей.

Одним из важнейших аспектов стратегического управленческого учета расходов на вознаграждение является взаимосвязь и координация процесса планирования со стратегией данных расходов, опирающейся на философию и принципы системы вознаграждения, а также экономические цели хозяйствующего субъекта.

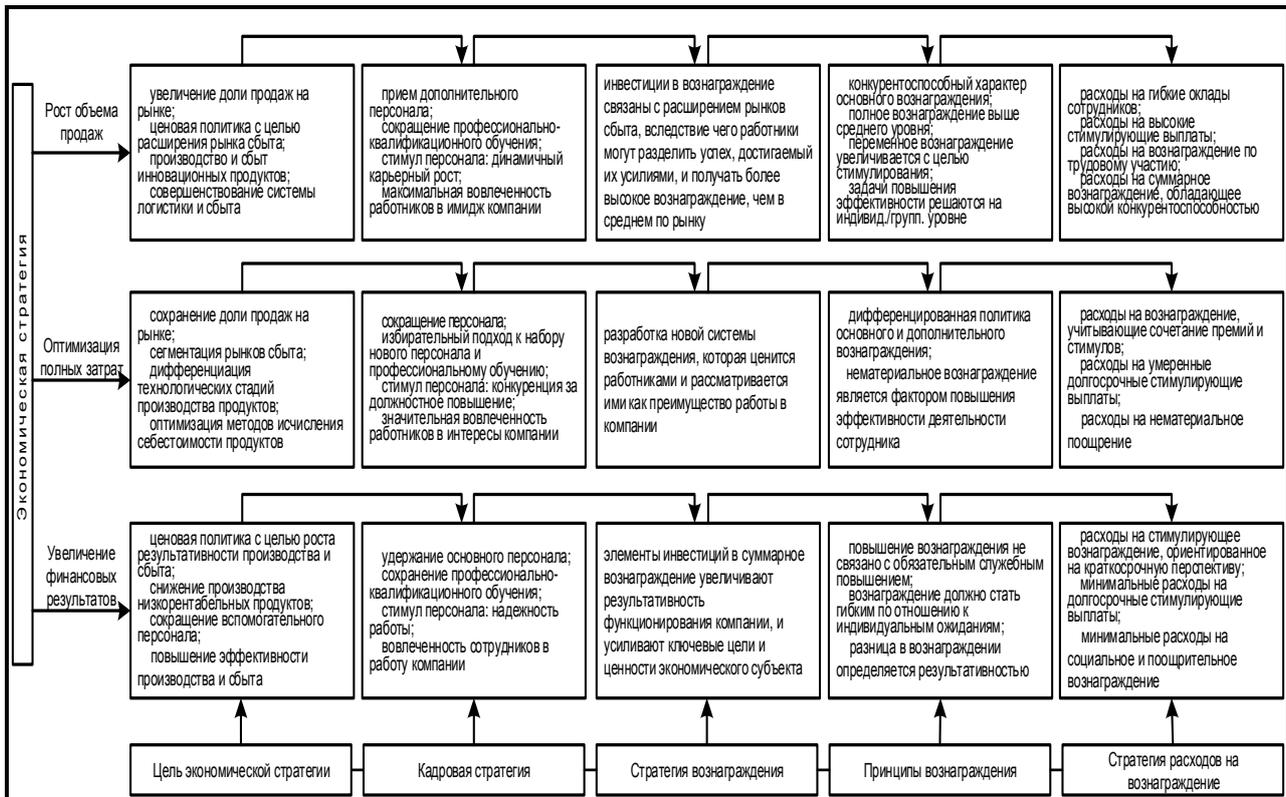


Рис. 1. Предлагаемая модель согласования стратегии расходов на вознаграждение персонала с экономической стратегией развития компании

Согласно разработанной нами модели (рис. 1) согласования стратегии расходов на вознаграждение с деловой перспективой развития компании видно, что на основе бизнес-целей в общих чертах определяются основные направления управления расходами на вознаграждение, что в последующем реализуется при стратегическом планировании предстоящих расходов. Конкретные положения стратегии расходов на вознаграждение 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 расходов на вознаграждение, а, следовательно, и стратегического управленческого учета расходов на вознаграждение, 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 привлечение, 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 результатов работы;
- достижения равенства вознаграждения за работу, имеющую одинаковую ценность для компании;
- содействия контролю с целью удержания общего уровня расходов на вознаграждение в запланированных рамках.

В общем виде стратегия расходов на вознаграждение определяет компании последовательный курс совокупного использования бизнес-ресурсов на вознаграждение персонала, обуславливающего информационное содержание стратегического управленческого учета данных расходов. Выработку стратегии расходов на вознаграждение можно определять как процесс формирования и становления генерального направления размещения и использования средств на вознаграждение по их формам и видам. Нами выделяются следующие ключевые этапы разработки стратегии расходов на вознаграждение, 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 ресурсов на вознаграждение персонала вследствие усиления мотивации сотрудников.
2. Этап детального изложения, заключающийся в подробном определении изменений в системах и видах вознаграждения и как следствие в расходах на их покрытие.
3. Этап регулирования, содержащий расчеты по изменению расходов на вознаграждение вследствие достижения оптимального соотношения между расходами на монетарные и контаминационные (смешанные) виды вознаграждения ввиду внесения корректив в систему поощрения или отдельных форм и видов вознаграждения.
4. Этап внедрения, охватывающий планомерный перевод действующей системы вознаграждения на вновь разработанную, и сопровождающуюся непрерывным контролем и модификацией (при необходимости) стратегии управления расходами на вознаграждение.

Изложенные этапы выработки стратегии расходов на вознаграждение согласовывают и координируют значимые мероприятия, оказывающие воздействие на процесс ведения стратегического управленческого учета расходов на трудовое, социальное и бонусное вознаграждение персонала. В предлагаемой нами схеме взаимодействия и взаимосвязи наиболее важных мероприятий в рамках осуществления стратегического управленческого учета расходов на вознаграждение, представленной на рис. 2, нами выделены логические пошаговые действия, включаемые в систему стратегического учета для целей управления расходами на привлечение, стимулирование и удержание работников, содержащие следующие стадии.

1. Разработка кадровой стратегии с учетом экономических намерений бизнеса и информационных потребностей менеджмента компании для принятия решений по расходам на вознаграждение.
2. Формирование и обоснование стратегии вознаграждения посредством анализа и оценки действующей системы привлечения, 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 человеческими ресурсами организации.
4. Обоснование и регулирование стратегических установок в части факторов, определяющих расходы на вознаграждение работников (позиционирование должностей с учетом их вознаграждения, структура вознаграждения, системы оценки профессиональных обязанностей, определения эффективности деятельности сотрудника и т.п.).
5. Выработка стратегии расходов на вознаграждение 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. Формирование сбалансированной системы показателей (balanced scorecard, **BSC**) [4] по рекомендуемому нами отдельному функциональному модулю «Вознаграждения», разрабатываемому на основе деловой стратегии компании и стратегии расходов на вознаграждение сотрудников.
7. Установление набора ключевых показателей деятельности (эффективности) работников (key performance indicators, **KPI**) [7, 13] 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 взаимосвязаны между собой, исходя из стратегии расходов на вознаграждение, и персонализированы для определенной группы персонала или отдельных сотрудников.
8. Стратегическое проектирование соотношения между расходами на монетарные и контаминационные (смешанные) виды вознаграждения, с учетом изменений уровней детерминант вознаграждения, определяющих внутреннюю структуру и внешнюю конкурентоспособность системы привлечения, стимулирования и удержания работников.
9. Выявление и оценка отклонений исполнения стратегических целеустановок по расходам на вознаграждение персонала вследствие изменения параметров внешней конкурентоспособности поощрения работников и внутренней структуры трудового и бонусного вознаграждения.

Рассмотрим рекомендованные нами ключевые процедуры, охватывающие процесс стратегического управленческого учета расходов на вознаграждение согласно рис. 2.

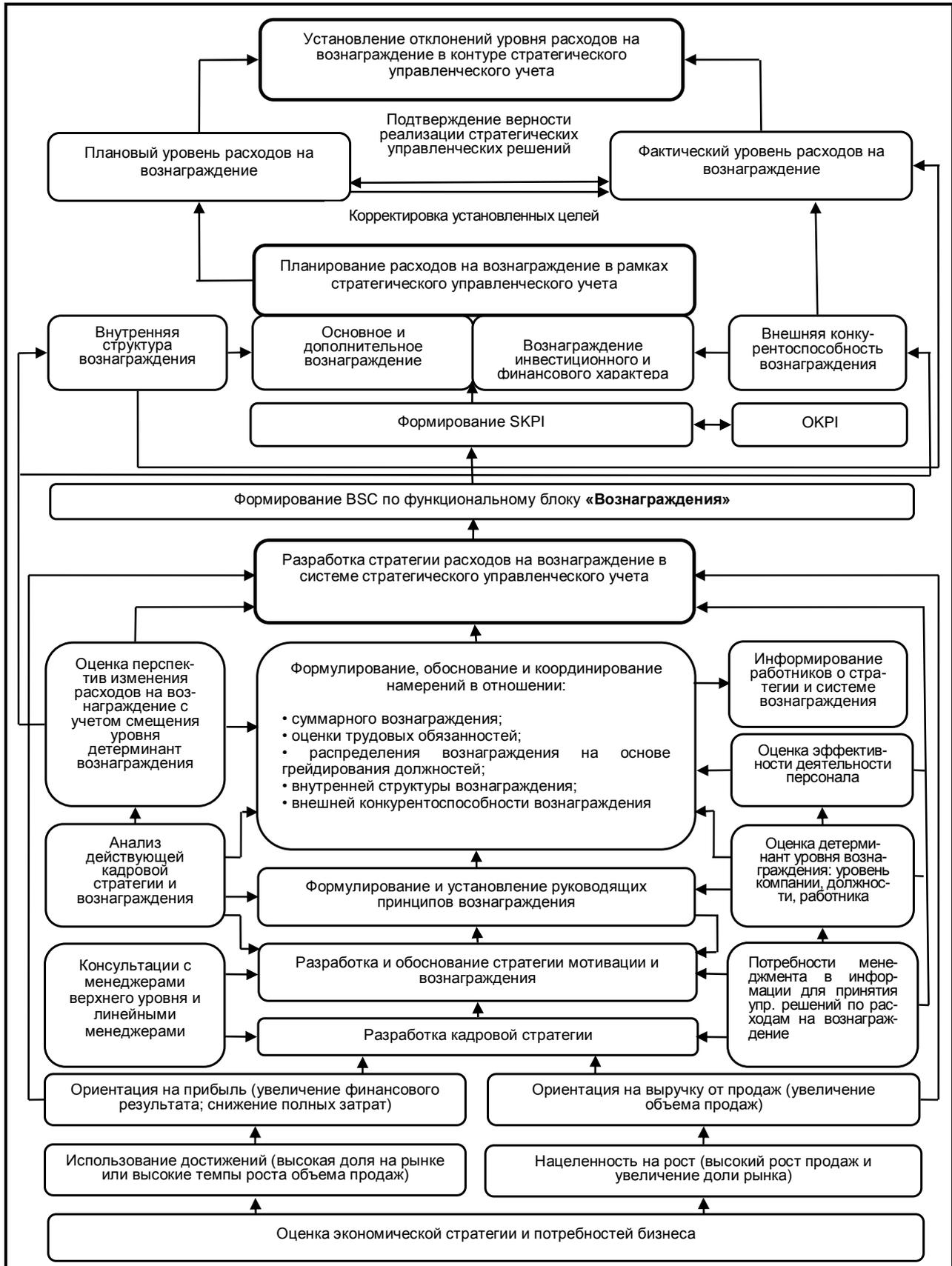


Рис. 2. Концептуальная схема взаимодействия основных процессуальных мероприятий системы стратегического управленческого учета расходов на вознаграждение персонала

Одним из важных действий, направленных как на формулирование и установление принципов вознаграждения, так и на выработку стратегии расходов на вознаграждение персонала является оценка детерминант уровня расходов на вознаграждение. Нами рассматриваются уровни расходов на вознаграждение, зависящие от экзогенных и эндогенных факторов.

К экзогенным факторам, обычно относят факторы, обусловленные ситуацией в экономической жизни страны; политикой государства в области регулирования цен, социальных гарантий; отраслевыми соотношениями в оплате труда сотрудников и расходах на вознаграждение; действиями конкурентов на рынке труда и др. [5, с. 33; 8, с. 340-342]. Эндогенные факторы могут быть подразделены на детерминанты уровня компании, уровня должности и уровня самого работника. На уровне организации, на наш взгляд, значимыми являются следующие определители:

- вид экономической деятельности;
- величина активов;
- объем продаж;
- прибыль;
- численность работников;
- производительность труда;
- способность платить за вложенные усилия сотрудников в соответствии с рыночными требованиями.

Характеристики должности в некоторых случаях более верно задают надлежащий уровень расходов на вознаграждение по сравнению с организационными параметрами. К ним можно отнести:

- место должности внутри компании (отличия, вызванные этим фактором, требуют разработки, планирования и регулирования разных программ на полное вознаграждение сотрудников);
- уровень должности, иными словами, насколько эта должность сопряжена с руководящими функциями (как правило, чем выше уровень, тем больше расходов, направляемых на вознаграждение);
- объем должности, т.е. содержание выполняемой работы.

Набор параметров, связанный с уровнем работника, включает:

- роль сотрудника (различия в исполняемых функциях оказывают влияние на величину средств, направляемых на вознаграждение);
- квалификация работника и его профессиональные качества (объективные и субъективные критерии оценки критериев профессионализма определяют уровень расходов на вознаграждение).

Перечень рекомендуемой нами определяющей типологии экзогенных и эндогенных детерминант уровня расходов на вознаграждение персонала в системе стратегического управленческого учета представлен в табл. 1.

Выделенные нами экзогенные и эндогенные детерминанты уровня расходов на вознаграждение (табл. 1) оказывают влияние, как правило, на группу или отдельный вид расходов на трудовое, социальное и поощрительное вознаграждение работников. Экзогенные детерминанты уровня расходов на вознаграждение, главным образом влияют на конкурентоспособность системы привлечения и мотивации сотрудников и постоянство персонала в компании. Эндогенные детерминанты являются существенными при построении внутренней структуры вознаграждения и, соответственно, расходов, направляемых на трудовое и бонусное поощрение. Здесь особое значение приобретают определители уровня должности и уровня работника. Детерминанты уровня должности требуют от

компании подготовки различных программ для стимулирования труда сотрудников с учетом различий в характере и объеме выполняемой работы, влияющих на правильный подбор и расстановку кадров.

Таблица 1

ПРЕДЛАГАЕМЫЙ СВОД ОСНОВНЫХ ЭКЗОГЕННЫХ И ЭНДОГЕННЫХ ДЕТЕРМИНАНТ УРОВНЯ РАСХОДОВ НА ВОЗНАГРАЖДЕНИЕ ПЕРСОНАЛА

Детерминанты уровня расходов на вознаграждение	Размерность детерминант уровня расходов на вознаграждение	Вид расходов на вознаграждение, преимущественно изменяющийся под воздействием детерминанты
Экзогенные детерминанты		
Среднемесячное трудовое вознаграждение по видам экономической деятельности	Ден. ед.	Расходы на суммарное вознаграждение
Величина прожиточного минимума	Ден. ед.	Расходы на основное и дополнительное вознаграждение
Индекс инфляции	Коэффициент	Расходы на основное и дополнительное вознаграждение
Уровень безработицы	%	Расходы на суммарное вознаграждение
Емкость рынка	Ден. ед. / физ. ед.	Расходы на суммарное вознаграждение
Уровень конкуренции	Коэффициент	Расходы на суммарное вознаграждение
Количество предприятий, действующих на региональном рынке	Физ. ед.	Расходы на суммарное вознаграждение
Среднее трудовое вознаграждение по региону (местонахождение компании)	Ден. ед.	Расходы на суммарное вознаграждение
Эндогенные детерминанты		
I. Уровень компании		
Объем продаж	Ден. ед.	Расходы на вознаграждение финансового и инвестиционного характера
Сумма активов	Ден. ед.	Расходы на суммарное вознаграждение
Численность постоянного персонала	Чел.	Расходы на суммарное вознаграждение
Численность временного персонала	Чел.	Расходы на основное и дополнительное вознаграждение
Рентабельность продаж	Коэффициент / %	Расходы на вознаграждение финансового и инвестиционного характера
Величина финансового результата	Ден. ед.	Расходы на вознаграждение финансового и инвестиционного характера
Полная себестоимость продукции	Ден. ед.	Расходы на основное и дополнительное вознаграждение
II. Уровень должности		
Численность подчиненного персонала	Чел.	Расходы на суммарное вознаграждение
Трудоемкость работ	Нормо-час	Расходы на основное и дополнительное вознаграждение
Выполнение производственных функций	Коэффициент	Расходы на суммарное вознаграждение
Выполнение административных функций	Коэффициент	Расходы на суммарное вознаграждение

Детерминанты уровня расходов на вознаграждение	Размерность детерминант уровня расходов на вознаграждение	Вид расходов на вознаграждение, преимущественно изменяющийся под воздействием детерминанты
Значимость должности для компании	Балл	Расходы на суммарное вознаграждение
Трудовые риски	Балл	Расходы на суммарное вознаграждение
III. Уровень работника		
Возраст	Год	Расходы на вознаграждение финансового и инвестиционного характера
Стаж работы	Год	Расходы на вознаграждение финансового и инвестиционного характера
Уровень образования	Коэффициент	Расходы на суммарное вознаграждение
Квалификация	Балл	Расходы на суммарное вознаграждение
Навыки и умения	Балл	Расходы на суммарное вознаграждение

Как отмечает профессор В.Б. Ивашкевич, современные тенденции таковы, что изменяются соотношения между численностью работников высокой и низкой квалификации труда, вследствие чего трансформируются требования к сотрудникам и потребности в специалистах той или иной компетенции [3, с. 101]. В этой связи возрастает вес детерминант уровня работника. Такие детерминанты, как квалификация, знания, навыки и умения сотрудников влияют как на выплачиваемые суммы вознаграждений, так и на конечные результаты деятельности компании и достижения поставленных деловых перспектив ее развития, поэтому работодателю необходимо осуществлять проверку и аттестацию компетентности и профессионализма работников посредством системы экспертных оценок. Одновременно с этим личные характеристики сотрудника (возраст, стаж) непосредственно связаны с долгосрочными выплатами, которые несет экономический субъект в связи с обеспечением персонала после выхода на пенсию. Это связано с тем, что величина вознаграждения по окончании трудовой деятельности может зависеть не только от суммы оплаты труда, но и от стажа сотрудника (согласно IAS 19 «Вознаграждения работникам»), и каждый год работы будет соответствовать определенным обязательствам работодателя по выплате заработанных за период вознаграждений. Таким образом, выраженные нами детерминанты уровня расходов на привлечение, мотивацию и удержание сотрудников и тенденции их изменения крайне важны при выстраивании в компании системы полного вознаграждения персонала, поэтому их необходимо определять и оценивать в рамках стратегического управленческого учета.

Выбор и оценка детерминант уровня расходов на вознаграждение в совокупности с установлением ответственности существующей системы определения эффективности деятельности сотрудников позволяет обосновывать и формировать намерения бизнеса в отношении расходов на вознаграждение персонала. Выработанные интенции (намерения) являются источниками формулирования стратегии расходов на вознаграждение, лежащие в основе стратегического управленческого учета.

Другой важной процедурой, определяющей содержание стратегического управленческого учета расходов на вознаграждение персонала (рис. 2) является

разработка сбалансированной системы показателей (**BSC**). Концепция сбалансированной системы показателей (**BSC**) является современным множеством взаимодействующих параметров стратегического управленческого учета, позволяющей устанавливать взаимосвязь долгосрочных экономических намерений компании со стратегией расходов на вознаграждение, и определяющей направления стратегического планирования данных расходов. Экономический субъект является успешным только тогда, когда развивается планомерно и целедостижения осуществляются посредством выстраивания и реализации стратегических планов, и в частности планов размещения средств на вознаграждение 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 с целью реализации стратегических задач компании. Рекомендуемый нами блок «Вознаграждения» ставит задачу разработки модели возможностей компании в использовании бизнес-ресурсов на вознаграждение работников исходя из соотношения расходов на монетарные и контрмонетарные (смешанные) виды вознаграждения в соответствии с поставленными целями. Предлагаемая нами сбалансированная система показателей по модулю «Вознаграждения», учитывающая взаимосвязь экономических интенций (намерений) развития компании и стратегических изменений расходов на вознаграждение представлена в табл. 2.

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 представление, как количественной информации, так и качественной, выраженной нефинансовыми параметрами. И сбалансированная система показателей (**BSC**) позволяет интегрировать различные индикаторы с учетом их причинно-следственной связи [2, с. 89]. Рекомендуемая нами сбалансированная система показателей (**BSC**) по модулю «Вознаграждения» выражает именно взаимодействие основных параметров, характеризующих стратегию развития 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).

Следует отметить, что сбалансированная система показателей (**BSC**) является инструментом, позволяющим рассматривать объект исследования как систему, состоящую из взаимосвязанных элементов, и, следовательно, осуществлять декомпозицию стратегии расходов на вознаграждение с уровня бизнеса в целом до уровня структурного подразделения и отдельного работника посредством ключевых показателей деятельности (эффективности) **KPI**. Концепция **KPI** тесно взаимосвязана с расходами на вознаграждение персонала, поскольку на базе **KPI** выстраивается система мотивации и стимулирования работников. Система **KPI** позволяет осуществлять контроль 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. Поэтому при формировании **KPI** обязательно надлежит опираться на предварительно спроектированные **BSC**.

Идеи управления и принятия решений, исходя из значимых для бизнеса показателей, используют многие управленческие концепции:

- управление по целям П. Друкера [10];
- система (таблица) показателей Ж.Л. Мало [12];

- универсальная система показателей деятельности Р. Хьюберта [15];
- показатели индикаторов У. Эккерсона [11];
- система сбалансированных показателей (**BSC**) Р. Каплана и Д. Нортон [4];
- ключевые показатели эффективности (**KPI**) Д. Парментера [7];
- система управления на основе экономической добавленной стоимости (**EVA**) Дж. Стерна [16];
- система оценки эффективности деятельности и роста К. Робертса и П. Адамса [9] и др.

Таблица 2

РЕКОМЕНДУЕМАЯ СБАЛАНСИРОВАННАЯ СИСТЕМА ПОКАЗАТЕЛЕЙ (BSC) ПО МОДУЛЮ «ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ»: СТРАТЕГИЧЕСКИЕ ИНИЦИАТИВЫ, ХАРАКТЕР ТЕНДЕНЦИИ

Стратегическая цель бизнеса	Стратегическая цель расходов на вознаграждение	Сбалансированные показатели (BSC)	Формула расчета	Приоритетное направление
1	2	3	4	5
Рост объема продаж	Увеличение суммарных расходов на вознаграждение персонала вследствие повышения конкурентоспособности нового и дополнительного вознаграждения	Соотношение расходов на монетарные и контаминационные виды вознаграждения, %	$\frac{PB_{монет.}}{PB_{контам.}} * 100\%$, где $PB_{монет.}$ – расходы на монетарные виды вознаграждения, ден.ед.; $PB_{контам.}$ – расходы на контаминационные (смешанные) виды вознаграждения, ден.ед.	Более высокая доля расходов на монетарные виды вознаграждения
		Коэффициент расходов на монетарное вознаграждение к выручке от продаж	$\frac{PB_{монет.}}{V_{п}}$ где $PB_{монет.}$ – расходы на монетарные виды вознаграждения, ден.ед.; $V_{п}$ – выручка от продаж, ден.ед.	Снижение
		Доля расходов на основное вознаграждение в сумме расходов на монетарное вознаграждение, %	$\frac{PB_{осн.}}{PB_{монет.}} * 100\%$, $PB_{осн.}$ – расходы на основное вознаграждение, ден.ед.; $PB_{монет.}$ – расходы на монетарные виды вознаграждения, ден.ед.	Увеличение
		Доля расходов на дополнительное вознаграждение в сумме расходов на монетарное вознаграждение, %	$\frac{PB_{доп.}}{PB_{монет.}} * 100\%$, $PB_{доп.}$ – расходы на дополнительное вознаграждение, ден.ед.; $PB_{монет.}$ – расходы на монетарные виды вознаграждения, ден.ед.	Увеличение
Оптимизация полных затрат	Снижение расходов на основное и дополнительное вознаграждение вследствие ориентации на немонетарные виды вознаграждения	Соотношение расходов на монетарные и контаминационные виды вознаграждения, %	$\frac{PB_{монет.}}{PB_{контам.}} * 100\%$, где $PB_{монет.}$ – расходы на монетарные виды вознаграждения, ден.ед.; $PB_{контам.}$ – расходы на контаминационные (смешанные) виды вознаграждения, ден.ед.	Равнозначное соотношение
		Коэффициент расходов на монетарное вознаграждение к полным затратам	$\frac{PB_{монет.}}{Z_{полн.}}$ где $PB_{монет.}$ – расходы на монетарные виды вознаграждения, ден.ед.; $Z_{полн.}$ – затраты на производство и продажу, ден.ед.	Снижение
		Доля расходов на вознаграждение по долгосрочным программам стимулирования в суммарных расходах на вознаграждение, %	$\frac{PB_{долг.стимул.}}{PB_{суммарн.}} * 100\%$, где $PB_{долг.стимул.}$ – расходы на вознаграждение по долгосрочным программам стимулирования, ден.ед.; $PB_{суммарн.}$ – суммарные расходы на вознаграждение, ден.ед.	Умеренное увеличение
		Доля расходов на нематериальное вознаграждение в суммарных расходах на вознаграждение, %	$\frac{PB_{нематер.поощр.}}{PB_{суммарн.}} * 100\%$, где $PB_{нематер.поощр.}$ – расходы на нематериальное вознаграждение, ден.ед.; $PB_{суммарн.}$ – суммарные расходы на вознаграждение, ден.ед.	Увеличение

Стратегическая цель бизнеса	Стратегическая цель расходов на вознаграждение	Сбалансированные показатели (BSC)	Формула расчета	Приоритетное направление
1	2	3	4	5
Увеличение финансовых результатов	Повышение расходов на вознаграждение по программам мотивации краткосрочного характера при одновременном снижении расходов на долгосрочные стимулирующие выплаты	Соотношение расходов на монетарные и контаминационные виды вознаграждения	$\frac{PB_{\text{монет.}}}{PB_{\text{контам.}}} * 100\%$, где $PB_{\text{монет.}}$ – расходы на монетарные виды вознаграждения, ден.ед.; $PB_{\text{контам.}}$ – расходы на контаминационные (смешанные) виды вознаграждения, ден.ед.	Значительно более высокая доля расходов на монетарные виды вознаграждения
		Коэффициент расходов на вознаграждение по долгосрочным программам к величине финансового результата	$\frac{PB_{\text{долг.стимул.}}}{ЧП}$, где $PB_{\text{долг.стимул.}}$ – расходы на вознаграждение по долгосрочным программам стимулирования, ден.ед.; ЧП – чистая прибыль, ден.ед.	Снижение
		Доля расходов на переменную часть вознаграждения в сумме расходов на монетарное вознаграждение, %	$\frac{PB_{\text{перем.ч.}}}{PB_{\text{монет.}}} * 100\%$, где $PB_{\text{перем.ч.}}$ – расходы на переменную часть вознаграждения, ден.ед.; $PB_{\text{монет.}}$ – расходы на монетарные виды вознаграждения, ден.ед.	Увеличение
		Доля расходов на вознаграждение по долгосрочным программам стимулирования в суммарных расходах на вознаграждение, %	$\frac{PB_{\text{долг.стимул.}}}{PB_{\text{суммарн.}}} * 100\%$, где $PB_{\text{долг.стимул.}}$ – расходы на вознаграждение по долгосрочным программам стимулирования, ден.ед.; $PB_{\text{суммарн.}}$ – суммарные расходы на вознаграждение, ден.ед.	Снижение

Из чего следует, что показатели **BSC** и **KPI**, относящиеся к управленческим системам, ориентированы на согласование экономических интенций (намерений) компании, в том числе и по расходам на вознаграждение персонала.

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

- **SKPI** – strategic key performance indicators – стратегические ключевые показатели деятельности (эффективности) работников;
- **OKPI** – operational key performance indicators – оперативные ключевые показатели деятельности (эффективности) сотрудников.

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 сопоставимыми 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 контаминационные (смешанные) виды вознаграждения в отсроченном или текущем периоде, и, стало быть, данные показатели отражают распределение и использование средств экономического субъекта на вознаграждение персонала. Невзирая на различия в периодах применения, рекомендуемые нами группы показателей взаимообусловлены, и согласовы-

вают между собой стратегические и оперативные цели и задачи эффективного использования бизнес-ресурсов организации направленные на мотивацию деятельности персонала в рамках управленческого учета расходов на вознаграждение.

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

- показатели, выражающие соотношение форм и видов расходов на вознаграждение;
- показатели, характеризующие эффективность использования средств на трудовое, социальное и поощрительное вознаграждение;
- показатели, определяющие ценность или объем выполняемых работ персонала.

Постепенное надлежащее соответствие значений показателей **SKPI** и систематизированных показателей **OKPI** соответствующим тенденциям их изменения способствует реализации сбалансированной системы показателей (**BSC**) модуля «Вознаграждения», что в совокупности является фактором достижения долгосрочных перспектив, установленным в рамках стратегии расходов на вознаграждение персонала.

Следующей важной стадией стратегического управленческого учета расходов на вознаграждение персонала является проектирование соотношения расходов на монетарные и контаминационные виды вознаграждения (рис. 2). Данное соотношение обусловлено влиянием некоторых явных причин.

Во-первых, одним из определяющих факторов является деловая стратегия развития бизнеса и сформулированная на ее основе стратегия расходов на вознаграж-

дение работников. При реализации экономической стратегии, направленной на увеличение объема продаж – стратегия расходов на вознаграждение ориентирована на повышение конкурентоспособности основного и дополнительного вознаграждения (монетарных выплат). Соответственно осуществление данной стратегии влечет превалирование расходов на монетарные виды выплат над расходами на вознаграждение финансового и инвестиционного характера. При реализации бизнес-стратегии, сосредоточенной на оптимизации затрат компании – стратегия расходов на вознаграждение нацелена на снижение постоянной и переменной части вознаграждения и увеличение нематериальных видов вознаграждения, и как следствие выравнивание соотношения расходов на монетарные и контаминационные группы вознаграждения. При претворении деловой стратегии устремленной на увеличение финансового результата – стратегия расходов на вознаграждение должна быть направлена на повышение расходов на вознаграждение по программам краткосрочного стимулирования персонала при одновременном снижении расходов на долгосрочные мотивационные выплаты. В конечном итоге разработка данной стратегии провоцирует значительное снижение расходов на контаминационные (смешанные) виды вознаграждения по сравнению с монетарными выплатами.

Другим очевидным, и в то же время важным фактором, воздействующим на установление соотношения между расходами на монетарные и контаминационные (смешанные) виды вознаграждения является изменение экзогенных и эндогенных детерминант уровня данных расходов. Смещение указанных факторов при реализации выработанных стратегий развития бизнеса и соответственно стратегий расходов на вознаграждение персонала оказывает существенное влияние на имманентные (внутренние) свойства вознаграждения и казовые (внешние, наружные) особенности системы привлечения, стимулирования и удержания сотрудников. Поэтому достижение необходимого соотношения между расходами на основное и дополнительное вознаграждение (монетарные выплаты) и расходами на вознаграждение финансового и инвестиционного характера (контаминационные поощрения) может быть совершенно путем выявления изменений экзогенных и эндогенных детерминант уровня расходов в стратегической перспективе. С этой целью нами предлагается в контуре стратегического управленческого учета расходов на вознаграждение применение системы линейных алгебраических уравнений и использование матричного способа их решения.

Рассмотрим детальнее предлагаемый нами подход реализации стратегических установок достижения требуемого соотношения между расходами на монетарные и контаминационные (смешанные) виды вознаграждения через выявление изменений экзогенных и эндогенных детерминант уровня данных расходов. Выделяемые нами детерминанты, оказывающие влияние на величину расходов, как в настоящем периоде, так и в отдаленном планируемом периоде, определим в количестве n и обозначим как y_i -факторы, из которых с 1-го по r -й фактор являются неизменными, т.е. в течение исследуемого периода остаются постоянными, а с $r+1$ -го по n -й фактор – изменяемыми, иными словами они могут варьироваться вследствие изменения ситуации внутри компании, а также под воздействием внешней среды функционирования экономического субъекта.

Сумма расходов на основное и дополнительное вознаграждение персонала (монетарные выплаты) в первом проектируемом периоде после текущего периода выразим через следующую формулу:

$$a_1 y_1^{(m)} + \dots + a_r y_r^{(m)} + a_{r+1} y_{r+1}^{(m)} + \dots + a_n y_n^{(m)} = f_m, \quad (1)$$

где y_i – значения факторов (детерминант);
 n – количество экзогенных и эндогенных факторов;
 r – число неизменяющихся факторов в интервале от единицы до n ;
 $r+1$ – число изменяющихся факторов в интервале от единицы до n ;

m – порядковый номер периода;
 f_m – сумма расходов на основное и дополнительное вознаграждение персонала в m -периоде, ден. ед.;

$a_1 - a_r$ – коэффициенты неизменяющихся факторов, влияющих на сумму расходов на основное и дополнительное вознаграждение персонала;

$a_{r+1} - a_n$ – коэффициенты изменяющихся факторов, влияющих на сумму расходов на основное и дополнительное вознаграждение персонала.

Сумму расходов на вознаграждение инвестиционного и финансового характера (контаминационные или смешанные виды поощрения) в первом планируемом периоде после текущего периода определим следующим образом:

$$b_1 y_1^{(m)} + \dots + b_r y_r^{(m)} + b_{r+1} y_{r+1}^{(m)} + \dots + b_n y_n^{(m)} = g_m, \quad (2)$$

где y_i , n , r , $r + 1$, m – имеют те же значения, что и в формуле (1);

g_m – сумма расходов на вознаграждение инвестиционного и финансового характера в m -периоде, ден. ед.;

$b_1 - b_r$ – коэффициенты неизменяющихся факторов, влияющих на величину расходов на вознаграждение инвестиционного и финансового характера;

$b_{r+1} - b_n$ – коэффициенты изменяющихся факторов, влияющих на сумму расходов на основное и дополнительное вознаграждение персонала.

Следует отметить, что количество коэффициентов a_i и b_i в любом периоде, как в первом проектируемом периоде, так и в последующих периодах, может составлять S -значение. При этом мы считаем:

$1 < S_1 < n$ число коэффициентов ($a_i \neq 0$), изменяющихся и неизменяющихся факторов, оказывающих влияние на сумму расходов на основное и дополнительное вознаграждение персонала (монетарные виды вознаграждения);

$1 < S_2 < n$ – это число коэффициентов ($b_i \neq 0$), изменяющихся и неизменяющихся детерминант, оказывающих влияние на сумму расходов на вознаграждение инвестиционного и финансового характера (смешанные виды вознаграждения). Следовательно, для вычисления значений неизвестных коэффициентов a_i необходимы данные за S_1 – предыдущие периоды, предшествующие проектируемому периоду (так как в каждом периоде величина коэффициентов может различаться);

S_2 – для вычисления значения коэффициентов b_i . Считаем, что в предыдущие периоды детерминанты уровня расходов на монетарные и контаминационные виды вознаграждения изменялись несущественно или были неизменны, в результате получаем системы линейных алгебраических уравнений для нахождения параметров ($a_i, a_1, \dots, b_i, b_1, \dots$). Если их определители не равны нулю, то найдем единственное решение. При этом:

$$\frac{f_m}{g_m} = K_m, \tag{3}$$

где f_m, g_m – имеют те же значения, что и в формулах (1) и (2);

K_m – коэффициент, характеризующий соотношение между расходами на монетарное вознаграждение и расходами на контамнационное (смешанное) вознаграждение персонала.

Соответственно, соотношение между расходами на основное и дополнительное вознаграждение (монетарные выплаты) и расходами на вознаграждение финансового и инвестиционного характера (смешанные поощрения) в конечном проектируемом S -периоде, который определяется сроком планирования, будет равно:

$$\frac{f_s}{g_s} = K_s, \tag{4}$$

где f_s – расходы на основное и дополнительное вознаграждение в S -периоде, ден. ед.;

g_s – расходы на вознаграждение финансового и инвестиционного характера в S -периоде, ден. ед.;

S – конечный проектируемый период расходов на вознаграждение персонала;

K_s – коэффициент, характеризующий соотношение между расходами на основное и дополнительное вознаграждение персонала и расходами на вознаграждение инвестиционного и финансового характера в S -периоде.

Для достижения поставленных стратегических целей в части расходов на вознаграждение персонала в конечном проектируемом периоде следует регулировать параметрами изменяющихся факторов $Y_i (i=r+1, \dots, n)$, поскольку неизменяющиеся детерминанты остаются постоянными. Следовательно, значения данных факторов в первом планируемом периоде после текущего периода выразим через следующую формулу:

$$y_{r+1}^{(1)} = y_{r+1}^{(0)} + \Delta y_{r+1}^{(1)} \dots y_n^{(1)} = y_n^{(0)} + \Delta y_n^{(1)} \tag{5}$$

где y_{r+1}, y_n – значения изменяющихся факторов в различные периоды;

$\Delta y_{r+1}, \Delta y_n$ – смещения изменяющихся факторов в различные периоды.

Приращения значений экзогенных и эндогенных детерминант уровня расходов на вознаграждение определим, используя следующее уравнение:

$$\begin{aligned} & (a_1 y_1^{(0)} + \dots + a_r y_r^{(0)} + a_{r+1} (y_{r+1}^{(0)} + \Delta y_{r+1}^{(1)}) + \dots \\ & \dots + a_n (y_n^{(0)} + \Delta y_n^{(1)}) / (b_1 y_1^{(0)} + \dots + b_r y_r^{(0)} + \\ & + b_{r+1} (y_{r+1}^{(0)} + \Delta y_{r+1}^{(1)}) + \dots + b_n (y_n^{(0)} + \Delta y_n^{(1)})) = \\ & = K_0 + \Delta K = K_1, \end{aligned} \tag{6}$$

где K_0, K_1 – коэффициент, характеризующий соотношение между расходами на основное и дополнительное вознаграждение персонала и расходами на вознаграждение инвестиционного и финансового характера в текущем периоде (ноль) и следующем планируемом периоде (единица);

ΔK – изменение коэффициента, характеризующего соотношение между расходами на монетарные виды вознаграждения и расходами на контамнационные виды вознаграждения в следующем планируемом периоде (единица) после текущего периода (ноль).

Из этого следует, что решив равенство (6), мы получим уравнение для выявления изменений экзогенных и

эндогенных детерминант y_i в следующем планируемом периоде после текущего периода (1):

$$\begin{aligned} & \Delta y_{r+1}^{(1)} [a_{r+1} - K_1 b_{r+1}] + \dots \\ & \dots + \Delta y_n^{(1)} [a_n - b_n K_1] = K_1 g_0 - f_0, \end{aligned} \tag{7}$$

где a_n – коэффициент изменяющегося n -го фактора, влияющего на сумму расходов на основное и дополнительное вознаграждение персонала;

b_n – коэффициент изменяющегося n -го фактора, влияющего на сумму расходов на вознаграждение инвестиционного и финансового характера;

f_0 – сумма расходов на основное и дополнительное вознаграждение персонала в текущем периоде (ноль), ден. ед.;

g_0 – сумма расходов на вознаграждение инвестиционного и финансового характера в текущем периоде (ноль), ден. ед.;

K_1 – имеет то же значение, что и в формуле (6).

Для планируемого S -периода (конечный период) уравнение смещения изменяемых внешних и внутренних факторов запишем следующим образом:

$$\begin{aligned} & \Delta y_{r+1}^{(1)} [a_{r+1} - K_s b_{r+1}] + \dots + \Delta y_n^{(1)} [a_n - K_s b_n] + \dots \\ & \dots + \Delta y_{r+1}^{(s)} [a_{r+1} - K_s b_{r+1}] + \dots + \Delta y_n^{(s)} [a_n - K_s b_n] = \\ & = K_s g_0 - f_0. \end{aligned} \tag{8}$$

Следовательно, для нахождения коэффициента соотношения между расходами на основное и дополнительное вознаграждение персонала и расходами на вознаграждение инвестиционного и финансового характера в планируемом S -периоде (конечный проектируемый период), нами получена система S -уравнений с неизвестными:

$$\Delta y_{r+1}^{(1)} \dots \Delta y_n^{(1)}; \Delta y_{r+2}^{(2)} \dots \Delta y_n^{(2)}; \dots; \Delta y_{r+1}^{(s)} \dots \Delta y_n^{(s)},$$

характеризующими смещение изменяемых экзогенных и эндогенных детерминант.

Для решения линейных алгебраических уравнений 7, 8, представим их в матричном виде:

$$\begin{pmatrix} a_{r+1} - & \dots & a_n - & 0 & \dots & 0 & \dots & 0 & \dots & 0 \\ K_1 b_{r+1} & \dots & K_1 b_n & & & & & & & \\ a_{r+1} - & \dots & a_n - & a_{r+1} - & \dots & a_n - & \dots & 0 & \dots & 0 \\ K_2 b_{r+1} & \dots & K_2 b_n & K_2 b_{r+1} & & K_2 b_n & & & & \\ \dots & & & & & & & & & \\ a_{r+1} - & \dots & a_n - & a_{r+1} - & \dots & a_n - & \dots & a_{r+1} - & \dots & a_n - \\ K_s b_{r+1} & \dots & K_s b_n & K_s b_{r+1} & & K_s b_n & & K_s b_{r+1} & & K_s b_n \end{pmatrix} \cdot \begin{pmatrix} \Delta y_{r+1}^{(1)} \\ \vdots \\ \Delta y_n^{(1)} \\ \vdots \\ \Delta y_{r+1}^{(s)} \\ \vdots \\ \Delta y_n^{(s)} \end{pmatrix} = \begin{pmatrix} K_1 g_0 - f_0 \\ K_2 g_0 - f_0 \\ \vdots \\ K_s g_0 - f_0 \end{pmatrix}. \tag{9}$$

Обозначим:

$$A = \begin{pmatrix} a_{r+1} - & \dots & a_n - & 0 & \dots & 0 & \dots & 0 & \dots & 0 \\ K_1 b_{r+1} & \dots & K_1 b_n & & & & & & & \\ a_{r+1} - & \dots & a_n - & a_{r+1} - & \dots & a_n - & \dots & 0 & \dots & 0 \\ K_2 b_{r+1} & \dots & K_2 b_n & K_2 b_{r+1} & & K_2 b_n & & & & \\ \dots & & & & & & & & & \\ a_{r+1} - & \dots & a_n - & a_{r+1} - & \dots & a_n - & \dots & a_{r+1} - & \dots & a_n - \\ K_s b_{r+1} & \dots & K_s b_n & K_s b_{r+1} & & K_s b_n & & K_s b_{r+1} & & K_s b_n \end{pmatrix}$$

$$B = \begin{pmatrix} a_{r+1} - & \dots & a_n - & 0 & \dots & 0 & \dots & 0 & \dots & 0 & K_1 g_0 \\ K_1 b_{r+1} & \dots & K_1 b_n & & & & & & & & - f_0 \\ a_{r+1} - & \dots & a_n - & a_{r+1} - & \dots & a_n - & & 0 & \dots & 0 & K_2 g_0 \\ K_2 b_{r+1} & \dots & K_2 b_n & K_2 b_{r+1} & & K_2 b_n & \dots & & & & - f_0 \\ & & & & & & & & & & \\ a_{r+1} - & \dots & a_n - & a_{r+1} - & \dots & a_n - & a_{r+1} - & a_n - & K_s g_0 \\ K_s b_{r+1} & \dots & K_s b_n & K_s b_{r+1} & & K_s b_n & \dots & K_s b_{r+1} & \dots & K_s b_n & - f_0 \end{pmatrix}$$

Для нахождения изменения экзогенных и эндогенных детерминант, т.е. условий разрешимости уравнения 9, с целью определения заданного соотношения между расходами на монетарные виды вознаграждения и расходами на контаминационные виды вознаграждения в планируемом S-периоде (конечный проектируемый период) используем теорему Кронекера-Капелли [6, с. 78-79]. Если $rank A = rank B$ ($rank$ – число (значение), характеризующее матрицу), то система совместима и, следовательно, имеет решение. Иными словами, если ранг матрицы **A** будет равен рангу матрицы **B**, то в конечном проектируемом S-периоде, будут определены значения смещений изменяемых экзогенных и эндогенных факторов, оказывающих влияние на уровень расходов на вознаграждение, и тем самым заданное соотношение между расходами на монетарное вознаграждение и расходами на контаминационное (смешанное) вознаграждение будет достижимо в планируемом S-периоде. Из этого следует, что применение системы линейных алгебраических уравнений и матричного метода их решения способствует в процессе планирования расходов на вознаграждение в рамках стратегического управленческого учета определять количественную соизмеримость расходов на монетарные и контаминационные виды вознаграждения и следственно обозначать достижимость долгосрочных целеустановок компании.

Важным элементом концептуальной схемы стратегического управленческого учета расходов на вознаграждение, представленной на рис. 2, является определение и оценка результатов исполнения стратегии расходов на трудовое и социальное поощрение сотрудников. Особенности выявления отклонений в реализации стратегических установок по расходам на вознаграждение, разработанные и утвержденные собственниками (акционерами) и менеджерами компании заключаются в следующем:

- расходы на полное вознаграждение работников оцениваются с позиции их эффективности, уместности и целесообразности текущим и стратегическим задачам развития бизнеса;
- исполнение стратегических установок по расходам на вознаграждение рассматривается с точки зрения благоприятности соотношения затрат и прибыли компании;
- расходы на действующие системы вознаграждения (трудовое вознаграждение, льготные и пенсионные планы) изучаются исходя из их соответствия потребностям участников производственного процесса и менеджмента коммерческого предприятия;
- рыночные изменения параметров вознаграждения отслеживаются с целью 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 вознаграждение от установленных значений в контуре стратегического управленческого учета осуществляется постоянно и является развивающимся, изменяющимся процессом, сопряженной с преобразованием внутренних и внешних связей в системе вознагражде-

ния с одновременным сохранением положительных характеристик объекта исследования.

Таким образом, рекомендованные нами последовательные процедуры стратегического управленческого учета расходов на вознаграждение демонстрируют взаимосвязь всех основных стадий формирования существенной, 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 обоснована, согласована и скоординирована на основе намерений менеджмента компании в отношении:

- совокупного вознаграждения сотрудников;
- распределения средств на вознаграждение между видами выплат и поощрений;
- внутренней структуры вознаграждения и внешней конкурентоспособности системы привлечения и мотивации работников.

Следовательно, информационная совокупность с ориентацией на отдаленную перспективу обеспечивает принятие решений по стратегическим задачам бизнеса в рамках стратегического управленческого учета расходов на вознаграждение персонала.

Литература

1. Армстронг М. Оплата труда [Текст] : прак. руководство по построению оптимальной системы оплаты труда и вознаграждения персонала / Армстронг Майкл, Стивенс Тина. – Днепропетровск : Баланс Бизнес Букс, 2007. – 512 с.
2. Вахрушина М.А. и др. Стратегический управленческий учет [Текст] : полный курс MBA / Вахрушина М.А., Сидорова М.И., Борисова Л.И. – М. : Рид Групп, 2011. – 192 с.
3. Ивашкевич В.Б. Стратегический контроллинг [Текст] : учеб. пособие / Ивашкевич В.Б. – М. : Магистр ; ИНФРА-М, 2013. – 216 с.
4. Каплан Р.С. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию [Текст] / Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. – М. : Олимп-Бизнес, 2008. – 320 с.
5. Коул Дж. Управление персоналом в современных организациях [Текст] / Коул Джеральд – М. : Вершина, 2004. – 352 с.
6. Курош А.Г. Курс высшей алгебры [Текст] / Курош А.Г. – М. : Наука, 1968. – 431с.
7. Пармендер Д. Ключевые показатели эффективности. Разработка, внедрение и применение решающих показателей [Текст] / Пармендер Дэвид – М. : Олимп-бизнес, 2009. – 288 с.
8. Щегорцов В.А. и др. Антикризисное управление человеческими ресурсами [Текст] / Щегорцов В.А., Таран В.А., Осоевков О.М., Щегорцов М.В. – М. : Новости, 2010. – 1304 с.
9. Adams C., Roberts P. You are what you measure. Sterling publications Ltd, 1993. P. 504-507.
10. Drucker P.F. The practice of management. New York: Harper & Row, 1954. 420 p.
11. Eckerson W.W. Performance dashboards: measuring, monitoring, and managing your business. John Wiley & Sons, 2005. 320 p.
12. Malo J.L. Les tableaux de bord comme signe d'une gestion et d'une comptabilite a la francaise // In melanges en l'honneur du professeur Claude Perochon. Paris, 1995. P. 357-376.
13. Marr B. Key performance indicators (KPI): the 75 measures every manager needs to know. Financial Times / Prentice Hall, 2012. 376 p.
14. Nielsen N.H. Job content evaluation techniques based on Marxian economics // Worldat work journal. 2002. Vol. 11. p. 52-62.

15. Rampersad H.K. Total performance scorecard: aligning human capital with business strategy and ethics // Nanyang Business Review. 2005. Vol. 4 ; №1. P. 72-99.
16. Stern J.M., Shiely J.S., Ross I. The EVA challenge: implementing value-added change in an organization. John Wiley & Sons, 2003. 250 p.

Ключевые слова

Стратегический управленческий учет; стратегия расходов на вознаграждение; сбалансированная система показателей; ключевые показатели эффективности; детерминанты уровня расходов на вознаграждение; стратегическое планирование; матричный метод.

Сунгатуллина Лилия Баграмовна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что функционирование экономических субъектов в условиях высококонкурентной среды вызывает потребность в формировании учетно-аналитической информации на различных стадиях развития компании, генерируемой в контуре управленческого учета. Владение информацией управленческого учета, в том числе и по расходам на вознаграждение персонала предоставляет возможность менеджменту организации принимать не только оперативные управленческие решения, но и оценивать экономические последствия, просчитывать варианты размещения и использования средств на привлечение и мотивацию сотрудников в долгосрочной перспективе. Ввиду этого, исследование теоретических положений стратегического управленческого учета расходов на трудовое и социальное поощрение, исходя из диалектической взаимосвязи экономических намерений бизнеса и перспектив изменения элементов вознаграждения, приобретает особую значимость.

Научная новизна и практическая значимость. Автором исследованы теоретико-методологические аспекты стратегического управленческого учета расходов на вознаграждение персонала. Раскрыты сущность, цели, функции учета для стратегического управления расходами на трудовую и поощрительную мотивацию сотрудников. Определена взаимосвязь, и обосновано согласование экономических интенций развития бизнеса со стратегическими изменениями системы привлечения, стимулирования и удержания кадров компании. Выстроена модель согласования стратегии расходов на вознаграждение с деловыми перспективами экономического субъекта.

По результатам проведенного исследования автором предложена концептуальная схема взаимодействия и координации основополагающих процессуальных мероприятий системы стратегического управленческого учета расходов на вознаграждение и этапы их реализации. Определены значимые экзогенные и эндогенные детерминанты уровня расходов на вознаграждение работников, являющихся основой проектирования соотношения монетарных и смешанных видов поощрения с использованием матричного метода в контуре стратегического управленческого учета.

Для принятия стратегических управленческих решений с целью оптимизации размещения и использования средств на полное вознаграждение сотрудников автором рекомендовано формирование сбалансированной системы показателей (**BSC**) с выделением отдельного функционального блока «Вознаграждения». Предложена декомпозиция стратегии расходов на вознаграждение с уровня бизнеса до уровня структурного подразделения и отдельного работника посредством ключевых показателей эффективности (**KPI**), с их последующим подразделением на стратегические и оперативные показатели эффективности деятельности. Выработанные рекомендации позволят генерировать информационную совокупность о суммарных вознаграждениях сотрудников для целей долгосрочного управления расходами на привлечение и мотивацию персонала.

Заключение. Представленная работа отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям. Это дает основание сделать вывод, что рецензируемая статья может быть рекомендована к опубликованию.

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