

АНАЛИЗ ЭФФЕКТИВНОСТИ РАСХОДОВ НА ОПЛАТУ ТРУДА: КОМПЛЕКСНЫЙ ПОДХОД (НА ПРИМЕРЕ КОМПАНИЙ РЫНКА АРХИТЕКТУРНО-СТРОИТЕЛЬНОГО СТЕКЛА)**a.leisanka.r@mail.ru**

Успешное функционирование экономического субъекта напрямую связано с эффективностью деятельности его персонала; это один из основных внутренних факторов, определяющих положение предприятия на рынке в условиях конкуренции. Кризисные явления, наблюдающиеся в отраслях промышленности, указывают на необходимость выстраивания более эффективной системы управления расходами на оплату труда, которая с одной стороны, обеспечивала бы достижение результата, а с другой, не приводила бы к необоснованному росту расходов. В данном исследовании путем определения целевых показателей функционирования предприятия на трех микроэкономических рынках устанавливаются показатели для комплексной оценки эффективности расходов на оплату труда. В работе приводится модель «Система сбалансированных показателей – ключевые показатели эффективности», которая может быть использована при выстраивании оплаты труда в рамках достижения стратегической цели, предполагающей увеличение деловой активности. Применимость теоретических положений в рамках практической аналитической деятельности обоснуется на примере предприятий рынка архитектурно-строительного стекла.

Ключевые слова: эффективность расходов, оплата труда, система сбалансированных показателей, ключевые показатели эффективности.

Введение. Привлечение высококвалифицированных специалистов и обеспечение их заинтересованности в достижении предприятием целевых показателей, определяемых стратегией его развития, в современных условиях обеспечивается путем выстраивания систем стимулирования сотрудников. Несмотря на то, что нематериальные меры поощрения выступают важным стимулом для работника, определяющим фактором мотивации продолжает оставаться оплата труда. Исходя из этого, одной из важнейших задач системы учетно-аналитического обеспечения управления расходами на оплату труда становится задача оценки соответствия расходов на оплату труда целям мотивирования сотрудников, с одной стороны, для осуществления трудовой деятельности в рамках данного предприятия, а с другой стороны, для выполнения трудовых функций с ориентацией на результат. Решение данной задачи обеспечивается путем выстраивания системы анализа эффективности расходов на оплату труда. Анализ эффективности расходов на оплату труда рассматривается в исследованиях Восгриковой Л. А., Ендовицкого Д.А., Романовой Л.Е., Куликова В.С. Как отмечают авторы, системный подход к пониманию сущности, развитию и оценке эффективности использования видов и источников вознаграждения не получил должного развития в экономическом анализе[1]; традиционный подход к анализу эффективности трудового потенциала не позволяет выявить влияние уровня

использования персонала организации на относительные показатели финансовых результатов деятельности хозяйствующего субъекта [2], на многих крупных промышленных предприятиях отсутствует система внутренних стандартов, регламентирующих порядок проведения проверки качества системы вознаграждения[3]. Таким образом, анализ расходов на оплату труда остается одной из недостаточно разработанных в теоретическом плане сфер финансового анализа, а система учета без аналитической интерпретации ее данных не способствует эффективному управлению экономическим субъектом, что указывает на необходимость исследований в данной области.

Методика. Исследование основывается на дефиниции эффективности расходов на оплату труда как комплексного показателя, отражающего соотношение уровня достигнутых результатов экономического субъекта на рынках его функционирования и расходов на мотивирование сотрудников к достижению данных результатов в виде оплаты труда. Предлагаемая модель выстраивается путем критического анализа и синтеза имеющихся подходов в экономической литературе в данной области; наличие трех отдельных блоков обоснуется необходимостью оценки эффективности расходов на оплату труда на трех рынках, где предприятие выступает в качестве продавца, покупателя и само в виде эмитированных акций выступает как товар. Практическая апробация модели обеспечивается

путем применения метода бенчмаркинга, позволяющего определить приемлемость показателей на основе сравнения с аналогичными показателями лидеров рынка. Предлагаемая нами модель оценки эффективности расходов на оплату труда с точки зрения обеспечения конкурентных позиций экономического субъекта на рынках его функционирования применима для тех компаний, в которых нет четко сформулированной системы, связывающей оплату труда с достижением конкретных целевых показателей.

Основная часть. Первый рынок, где функционирует экономический субъект, – это рынок товаров и услуг, то есть это рынок, где предприятие находит для произведенной им продукции покупателя. Исходя из этого, можно сказать, что показатель, отражающий конечный результат действий предприятия на данном рынке, – это объем продаж. Также немаловажным результатом является объем продукции, которую предприятие может предложить на рынке. Для оценки эффективности расходов на оплату труда в этом случае необходимо определить показатель, представляющий соотношение объема продукции (реализованной или произведенной) к расходам на оплату труда. Данный показатель в экономической литературе именуется как зарплатоотдача. Исследователи подчеркивают, что зарплатоотдача может быть рассчитана как по выручке, так и по объему производства. Рассчитав зарплатоотдачу по выручке, мы сможем определить, какой доход приносит рубль, который вложен в предприятие в качестве финансирования расходов на оплату труда работников. При определении данного показателя кроме традиционного соотношения мы предлагаем рассматривать отдельно отношение выручки к расходам на оплату труда производственных рабочих, отношение выручки к расходам на оплату труда управленческого персонала, отношение выручки к расходам на оплату труда персонала, занятого реализацией продукции. Зарплатоотдачу по объему производства целесообразно рассчитывать относительно заработной платы производственных рабочих; в то же время можно определить и показатель, отражающий эффективность расходов на оплату труда производственного менеджмента: в этом случае необходимо определить отношение объема производства к расходам на оплату труда управленческого персонала, отвечающего за организацию производства. При определении данного показателя возникают вопросы и относительно числителя: в каком выражении использовать объем производства – в натуральном или стоимостном. Стоимостное выражение объема производства может увеличиться не только в силу увеличения

объема производства как такового, но зачастую и за счет увеличения стоимости материальных ресурсов, в связи с чем, на наш взгляд, целесообразнее использовать объем производства в натуральном выражении.

Некоторые исследователи предлагают использовать для оценки эффективности расходов на оплату труда и обратный показатель – зарплатоемкость. Зарплатоемкость характеризует эффективность затрат на оплату труда и их размер на 1 рубль выручки [4]. Восгрикова Л.А. предлагает рассчитывать два аналитических коэффициента: долю вознаграждения (за исключением премий (бонусов) менеджменту за счет прибыли) в общей сумме продаж и долю бонусов менеджменту в общей сумме чистой прибыли фирмы [5]. Если показатель зарплатоотдачи чем больше, тем лучше для предприятия, то увеличение зарплатоемкости свидетельствует о снижении эффективности расходов на оплату труда [6].

После определения данных показателей, у лица принимающего решения, может возникнуть правомерный вопрос: является ли приемлемыми для предприятия полученные на данный момент уровни зарплатоотдачи и зарплатоемкости (а не их динамика), то есть на самом ли деле эффективны расходы на оплату труда. Для ответа на данный вопрос можно предложить использовать метод экспертных оценок либо метод бенчмаркинга. В нашем исследовании будет продемонстрирован метод бенчмаркинга, предполагающий сравнение показателей лидеров рынка, на примере компаний стекольной промышленности. Одним из базовых продуктов стекольной промышленности выступает листовое стекло, которое применяется в архитектурно-строительных целях. Крупнейшими производителями листового стекла в России выступают следующие компании: ОАО «Эй Джи Си БСЖ», АО Саратовстройстекло, АО «Салаватстекло». Согласно финансовой отчетности компаний за 2016 год, платежи в связи с оплатой труда работников в ОАО «Эй Джи Си БСЖ» составляют 1 181 413 тыс. руб. [7], в АО Саратовстройстекло – 261854 тыс. руб. [8], в АО «Салаватстекло» – 641 273 тыс. руб. [9], что в общей структуре денежных оттоков компаний составляет 16 %, 10 % и 11 % соответственно. По сравнению с данными за 2015 год в первой компании наблюдается рост денежных оттоков по данному направлению на 14 %, во второй компании – спад на 4 %, в третьей компании – рост на 18 %. В структуре затрат на производство расходы на оплату труда составляют 12 %, 8 % и 13 % соответственно. Исходя из допущения, что доля расходов на оплату труда работников основного

производства в произведенной и реализованной продукции составляет приблизительно одинаковую величину, рассчитаем показатели зарплато-

отдачи по выручке (для заработной платы работников основного производства) (табл. 1).

Таблица 1

Оценка эффективности расходов по оплате труда компаний рынка стекла

Наименование экономического субъекта	Зарплатоотдача, в долях	Зарплатоемкость, в долях
«Эй Джи Си БСЗ»	15,00	0,07
«Саратовстройстекло»	23,39	0,04
«Салаватстекло»	14,09	0,08

В компании «Эй Джи Си БСЗ» на рубль, вложенный в расходы по оплате труда работников основного производства, приходится 15 руб. доходов от реализации листового стекла, в «Саратовстройстекло» - 23,39 руб., в «Салаватстекло» - 14,09 руб.. Как свидетельствуют показатели зарплатоемкости, больше всего доходов, полученных от основной деятельности необходимо направить на покрытие расходов по оплате труда в ОАО «Салаватстекло», меньше всего – в ОАО «Саратовстройстекло». Как показывают показатели зарплатоотдачи, рассчитанные для последних пяти лет (Рис. 1), в «Саратовстройстекло» и «Салаватстекло» ниспадающая тенденция сменяется положительной; последние два года наблюдается рост доходов, приходя-

щихся на 1 рубль расходов по оплате труда работников основного производства. Иная ситуация наблюдается в «Эй Джи Си БСЗ». После 2014 года наблюдается некоторый рост показателя зарплатоотдачи, который до этого характеризовался спадом, но к 2016 году показатель возвращается к прежней тенденции. В связи с этим мы предлагаем по компании «Эй Джи Си БСЗ» рассмотреть показатели зарплатоотдачи и для управленческого персонала, и для персонала, занятого реализацией продукции (табл. 2). На рубль, вложенный в оплату труда данных категорий персонала, приходится около 50 и 46 рублей дохода соответственно. Если сравнить с показателями пятилетней давности, можно констатировать очевидно негативную тенденцию.

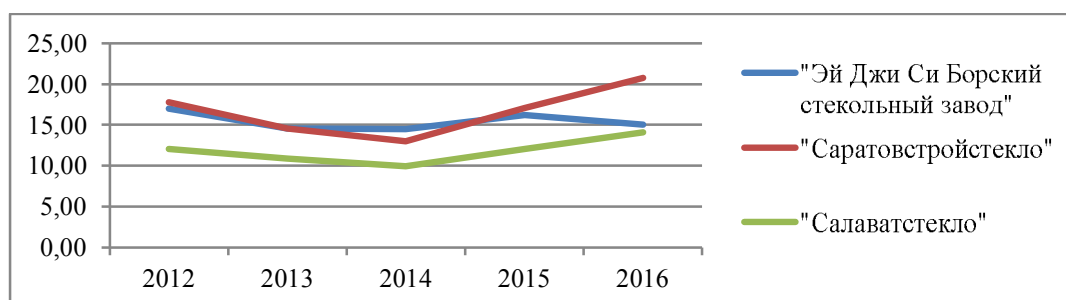


Рис 1. Динамика показателей зарплатоотдачи компаний-лидеров рынка стекла

Таблица 2

Показатели зарплатоотдачи компании «Эй Джи БСЗ»

Показатель	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
Зарплатоотдача от расходов по оплате труда персонала, занятого реализацией продукции	55,92	53,94	47,44	47,10	49,89
Зарплатоотдача от расходов по оплате труда административно - управленческого персонала	59,97	50,27	48,56	43,56	46,23

Так, на фоне роста расходов на оплату труда, входящих в категорию коммерческих, то есть напрямую связанных с реализацией продукции, наблюдается снижение объемов продаж организации. Ситуация может быть вызвано изменениями во внешней экономической среде организации, но именно в этих условиях, на наш взгляд, необходимо выстраивать более эффективную систему управления расходами на оплату труда, которая с одной стороны, обеспечивала бы до-

стижение результата, а с другой, не приводила бы к необоснованному росту расходов.

Расходы на оплату труда должны мотивировать не только на результат, но и также должны обеспечивать сохранение кадров, привлеченных в предприятие. Таким образом, возникает вопрос, эффективны ли расходы на оплату труда с точки зрения рассмотрения предприятия как участника отношений на рынке труда. Причиной повышения интереса руководства организаций к

стратегическому управлению персоналом является ужесточение конкуренции компаний на рынке труда [10]. В связи с этим мы предлагаем в системе показателей выделить отдельный блок показателей для оценки их эффективности на рынке труда. Для оценки эффективности управления персоналом исследователи в данной области предлагают использовать такие индикаторы, как коэффициент оборота по приему, коэффициент оборота по выбытию, коэффициент постоянства состава, коэффициент текучести кадров, динамику реальной и номинальной заработной платы [11]. Вместе с тем в своей модели мы предлагаем сопоставлять количество уволенных сотрудников за год с изменением расходов на оплату труда соответствующей категории персонала. Таким образом, рассчитанный показатель будет наглядно отражать, к какому изменению персонала приводит дополнительно вло-

женный (извлеченный) рубль в оплату труда. Для того, чтобы оценить насколько система управления расходами на оплату труда соответствует рыночным требованиям, можно сопоставить уровень оплаты труда, принятый в компании, с показателями конкурентов; в случае, если компании находятся в разных регионах, мы считаем, что необходимо находить соотношения средней оплаты труда за месяц и прожиточного минимума, принятого в регионе. Исходя из данных годовых и квартальных отчетов за 2015 год, получим следующие показатели по рассматриваемым нами компаниям (табл. 3). Актуально производить такой расчет по тем компаниям, в которых наблюдается рост коэффициента текучести кадров, и тем компаниям, которые стремятся к экстенсивному расширению трудового потенциала.

Таблица 3

Показатели для оценки эффективности расходов на оплату труда компаний-лидеров стекольной промышленности на рынке труда

Наименование компании	Средняя оплата труда в месяц	Прожиточный минимум региона	Средняя оплата труда в месяц/ Прожиточный минимум региона
«Эй Джи Си БСЗ»	48806	9001	5,42
«Салаватстекло»	34867	8863	3,93

Следующий рынок, где необходимо оценить эффективность расходов на оплату труда, это рынок капитала, где предприятие в виде эмитированных ценных бумаг выступает в качестве товара, и его показатели являются обоснованием для совершения инвесторами покупки – для осуществления инвестиционных вложений. Инвестор традиционно оценивает показатели рентабельности компании, в частности, рентабельность, приходящуюся на инвестированный капитал. В то же время в современных условиях возрастает внимание не только к капиталу предприятия в виде его активов, но и к его человеческому капиталу. В связи с этим возникает необходимость расчета и рентабельности человеческого капитала. Согласно исследованиям Куликова В.С., рентабельность человеческого капитала определяется показателем зарплаторентабельности. Зарплаторентабельность будет отражать то, насколько эффективны расходы на оплату труда с точки зрения обеспечения прибыли.

Крупнейшей компанией в области производства стекла является компания «Anadolu Cam Sanayii A.S.», которая осуществляет инвестиционные проекты и в регионах России. В «Anadolu Cam Sanayii A.S.» 51 % всех расходов на оплату труда приходится на оплату труда работников

основного производства, 48 % – на оплату труда управленческого персонала и персонала, занятого реализацией продукции; а в ранее рассмотренной нами крупнейшей российской компании «Эй Джи Си БСЗ» – 62 % и 38 % соответственно. Как наглядно показывает таблица 4, показатель зарплаторентабельности компании «Эй Джи Си БСЗ» является достаточно привлекательным на фоне показателя «Anadolu Cam Sanayii A.S.», но по своей динамике является достаточно волатильным и характеризуется большой амплитудой отклонений.

Для обеспечения стабильной эффективности расходов на оплату труда можно предложить модель «Система сбалансированных показателей – ключевые показатели эффективности» (ССП-КПИ). СПП складывается из четырех составляющих – финансовой, клиентской, внутренних бизнес-процессов и обучения и развития персонала, цели и задачи которых отражаются финансовыми и нефинансовыми показателями [12]. КПИ представляет собой систему, используемую для достижения главных целей любого бизнеса, таких как привлечение и удержание потребителей (клиентов), рост профессионализма сотрудников, увеличение доходов и снижение затрат [13].

Таблица 4

Показатели зарплаторентабельности компаний рынка стекла

Наименование компании	2012 г.	2013 г.	2014 г.	2015 г.	2016 г.
«Эй Джи БСЗ»	1,41	0,72	0,39	0,45	0,93
«Anadolu Cam Sanayii A.S.»	0,77	0,13	0,22	0,55	0,58

Одним из этапов внедрения программ оплаты труда по результату является анализ соответствия моделей и форм оплаты труда в отдельных подразделениях и в компании в целом ее глобальным целям и стратегии [14]. В этом случае обеспечение взаимосвязи стратегии компании и деятельности сотрудников в направлении ее достижения происходит за счет создания системы мотивации на основе ключевых показателей эффективности, предназначенных для измерения степени достижения факторов успеха: переменная часть расходов на оплату труда будет зависеть от уровня выполнения КРІ. Если оплата труда привязана к результатам работы, то это

побуждает сотрудников работать более усердно не только из чувства ответственности, но и из желания получить дополнительную плату [15]. Величина расходов на оплату труда одного сотрудника при применении модели КРІ будет представлять собой сумму оклада и процента от оклада умноженного на сумму произведений весов установленных КРІ и коэффициента их выполнения сотрудником. Для увеличения доходов организации можно предложить разработанную нами модель «ССП – КРІ», которая может быть применима, когда целевым показателем выступает увеличение деловой активности (табл. 5).

Таблица 5

Модель «ССП – КРІ» в рамках стратегической цели «Увеличение деловой активности»

Перспектива ССП	КРІ
Финансы	Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности Прирост выручки к приросту выручки за прошлый год Отклонение фактического роста продаж от планового Выручка на одного покупателя
Клиенты	Доля рынка по маркам Индекс численности дистрибуции по группам товаров Коэффициент оценки количества утраченных клиентов компании за период
Бизнес-процессы	Точность планирования сбыта Выполнение плана продаж Наличие ассортимента на складах компании относительно плана Коэффициент разработки и реализации мероприятий компании продвижения
Персонал	Выручка на 1 работника Текучесть кадров Квалификация сотрудников отдела

Выводы. Исходя из проведенного нами исследования, можно сделать вывод, что эффективность расходов на оплату должна быть оценена с использованием комплексного подхода; оценка должна оперировать показателями, отражающими эффективность персонала, а, значит, и расходов на оплату их труда, на различных рынках функционирования предприятия: на рынке товаров и услуг, на рынке труда и на рынке капитала. Для выстраивания систем стимулирования, обеспечивающих стабильность эффективности расходов на оплату труда, целесообразно применять модели, связывающие переменную часть оплаты труда с достижением целевых показателей.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Ендовицкий Д.А., Вострикова Л.А. Системный подход к экономическому анализу вознаграждения персонала // Аудит и финансовый анализ. №1. 2006. С. 48–57.
2. Романова Л.Е. Анализ эффективности использования персонала организации // Экономический анализ: теория и практика. 2010. №28. С. 9–11.
3. Куликов В.С. Аудит эффективности вознаграждения персонала организации с использованием инструментария экономического анализа: Автореф. дис. канд. эк. наук. Воронеж, 2009. 24 с.
4. Баянова О.В. Управление затратами на оплату труда по данным управленческого анализа // Известия УГЭУ. 2011. №2. С. 124–133.

5. Восприкова Л.А. Экономический анализ вознаграждения персонала: Автореф. дис. канд. эк. наук. Воронеж, 2005. 24 с.
6. Баянова О.В. Формирование учетно-аналитической системы управления затратами на оплату труда. Пермь: ИПЦ «ПрокростЪ», 2014. 312 с.
7. ОАО «Эй Джи БСЗ». Бухгалтерская (финансовая) отчетность [Электронный ресурс]. URL: <http://www.e-disclosure.ru/portal/files.aspx?id=10279&type=3> (дата обращения: 25.04.2017).
8. ОАО «Саратовстройстекло». Бухгалтерская (финансовая) отчетность [Электронный ресурс]. URL: <https://disclosure.1prime.ru/portal/default.aspx?emId=6453054397> (дата обращения: 25.04.2017)
9. ОАО «Салаватстекло». Бухгалтерская (финансовая) отчетность [Электронный ресурс]. URL: <https://disclosure.1prime.ru/portal/default.aspx?emId=0266004050> (дата обращения: 25.04.2017)
10. Парушина Н.В., Лытнева Н.А. Развитие методического инструментария в управлении оценкой эффективности персонала // Вестник Орел ГИЭТ. 2015. №2. С. 101–106.
11. Шаталов М.А., Мешкова Т.Р. Учет и анализ использования трудовых ресурсов в системе менеджмента организации // Территория науки. 2014. №3. С. 79-85.
12. Robert S. Kaplan, David P. Norton. The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Harvard Business Review, 1996. 336 p.
13. Клочков А.К. КPI и мотивация персонала. Полный сборник практических инструментов. М.: Эксмо, 2010. 103 с.
14. Peter T. Chingos Paying for Performance: A Guide to Compensation Management. John Wiley & Sons Inc, 2002. 416 p.
15. Eckerson Wayne W. Performance Dashboards: Measuring, Monitoring, and Managing Your Business. John Wiley & Sons, 2010. 336 p.

Adgamova L.R.

**ANALYSIS OF LABOR PAYMENT EXPENSES' EFFICIENCY: COMPLEX APPROACH
(ON THE EXAMPLE OF GLASS INDUSTRY COMPANIES)**

The successful functioning of the economic entity is directly related to the effectiveness of its staff; this is one of the main internal factors that determines the enterprise's position in the market. The crisis phenomena, which observed in the industries, points to the need for a more efficient labor costs managing system, which, on the one hand, would ensure the achievement of the result, and on the other, would not lead to an unjustified increase expenses. In this study, by setting targets for enterprise activity in three microeconomic markets, indicators are set for a comprehensive assessment of the labor payment expenses' efficiency. The author's model "Balanced Scorecard - Key Performance Indicators" is given in the work, which can be used to build labor remuneration within the framework of achieving a strategic goal involving an increase in business activity. Applicability of theoretical conclusions in practical analytical activity will be based on the example of glass industry enterprises.

Key words: *expenses' efficiency, labor compensation, balanced scorecard, key performance indicators*

Адгамова Лейсан Рафаиловна, магистрант кафедры финансового учета
Институт управления, экономики и финансов, Казанский (Приволжский) федеральный университет
Адрес: Россия, 420012, г. Казань, ул. Бутлерова, 4
E-mail: a.leisanka.r@mail.ru