

**ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ И СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И КОНТРОЛЯ ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ ПЕРСОНАЛА****Лилия Баграмовна СУНГАТУЛЛИНА**

кандидат экономических наук, доцент кафедры экономического анализа и аудита,
Казанский (Приволжский) федеральный университет, Казань, Российская Федерация
Lilia_sungat@mail.ru

История статьи:

Принята 31.08.2016
Принята в доработанном
виде 12.09.2016
Одобрена 24.09.2016
Доступна онлайн 15.02.2017

УДК 331.2:657

JEL: D24, J30

Аннотация

Тема. Современные конкурентные отношения порождают изменения в системах вознаграждения персонала. Это выдвигает проблемы соответствия программ вознаграждения разным аспектам финансово-экономической деятельности субъекта хозяйствования. Решение этих задач предписывает историческое исследование становления и развития системы бухгалтерского учета и контроля вознаграждения персонала в России.

Цели. Раскрытие основных этапов формирования информации о вознаграждении персонала в учетной системе на основе выделения ключевых положений, выдвигаемых бухгалтерами в различные периоды развития отечественной экономической системы. Определение современных тенденций изменения бухгалтерского учета и контроля затрат труда и его вознаграждения с учетом исторического опыта, актуальных методов управления трудом и бизнес-задач хозяйствующих субъектов.

Методология. Исследование проведено на основе работ специалистов в области истории, теории и практики бухгалтерского учета и контроля затрат труда и его вознаграждения. Использованы общенаучные методы познания, такие как анализ и синтез, сравнительный анализ, системный комплексный подход к изучению предмета исследования.

Результаты. Обобщен исторический опыт становления учетной мысли применительно к затратам труда и его вознаграждению. Выявлены проблемы учетно-контрольной системы в сфере труда, его мотивации и вознаграждения. Обоснованы подходы к дальнейшему развитию теоретических основ учета и контроля вознаграждения персонала коммерческих организаций. Рекомендовано формирование целостного представления о вознаграждении персонала в контуре учетно-контрольной системы с опорой на ключевые принципы, обеспечивающие устойчивый характер ценностей организации.

Область применения. Результаты исследования могут быть использованы при теоретическом обосновании и методическом развитии системы бухгалтерского учета и контроля вознаграждения персонала.

Выводы. На основе сравнительного анализа трудов ученых и практиков и определении современных тенденций в области мотивации деятельности работников сделан вывод, что дальнейшее совершенствование бухгалтерского учета и контроля вознаграждения персонала должно быть ориентировано на формирование комплексной информации о совокупном (общем) вознаграждении работников, отражающей как финансовые, так и нефинансовые формы вознаграждения. Информация, генерируемая учетной системой о затратах труда и его вознаграждении, должна отвечать запросам всех заинтересованных сторон (менеджмент организации, персонал, акционеры, инвесторы, кредиторы и др.) и служить основой для составления управленческой, финансовой и нефинансовой (социальной) отчетности компании.

Ключевые слова: учет,
контроль, вознаграждения,
затраты труда

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Современные рыночные отношения выдвигают высокие требования к количеству и качеству формируемой учетной информации о вознаграждениях персонала. На первый план выходит задача по генерированию информационной совокупности о затратах труда и его вознаграждении, способствующая принятию как оперативных, так и стратегических управленческих решений, ориентированных на долгосрочное успешное развитие организации и рост ее рыночной стоимости. Решение данной задачи

предписывает выработку нового понимания системы бухгалтерского учета и контроля вознаграждения персонала во взаимосвязи с современной политикой и практикой вознаграждения с целью удовлетворения потребностей как организации, так и других участников процесса, с учетом исторического опыта развития исследуемой системы.

На основе исследования эволюционирования системы учета и контроля затрат труда и его вознаграждения в России как в дореволюционный, так и послереволюционный период возможно определение ключевых положений, выдвигаемых бухгалтерами в различные периоды развития экономики.

В начале становления системы бухгалтерского учета и контроля труда и его вознаграждения в России важным является установление выполнения нормы выработки работником. Как отмечают профессора Я.В. Соколов и В.Я. Соколов¹ это приводит к появлению первых документов, отражающих информацию о выполненной работе и ее оплате: книга выполненных работ; переписная книга, содержащая штатное расписание работников; расходная книга, представляющая платежные ведомости. Далее при формировании простой системы учета и контроля труда и его вознаграждения (примерно с середины XVIII в. и до 10-х гг. XX в.) бухгалтеры отмечают необходимость отражения сведений не только о выработке и отработанном рабочем времени, но и представлении данных об использовании средств на обучение и подготовку кадров [1, с. 12–13], [2, с. 8–9].

В современной инновационной экономике данный подход получил развитие, и он предполагает, что для собственников и менеджмента организации значимым является генерирование комплексной учетно-контрольной информации о финансовых ресурсах, направляемых как на вознаграждения работникам за выработанную продукцию или отработанное время, так и на иные траты, связанные с развитием персонала. Вследствие этого одной из ключевых задач учета и контроля является формирование информации о совокупном вознаграждении персонала экономического субъекта, включающего не только традиционные количественные элементы, такие как оплата труда и финансовые поощрения, но и нефинансовые формы вознаграждения (для персонала), такие как обучение, развитие, внутренняя мотивация и т.п.

Позже (в конце XIX в.), когда происходит осознание ценности труда – «не капитал сам по себе дает выгоду, а его рациональное применение, если представляется случай связать его с трудом» [3, с. 148], бухгалтеры определяют труд как составную часть процесса производства и указывают на необходимость системного учета затрат труда и его вознаграждения,

оперативности расчетов, усиления контроля за выплаченными суммами вознаграждения. Формируются первые предпосылки создания единой взаимосвязанной системы производственного учета, планирования и контроля выпуска продукции, рабочего времени и суммы трудового вознаграждения. Бухгалтеры начинают выделять виды вознаграждения по способам его определения, не только за конкретную работу, но и по обобщенному виду выплат, что способствует установлению различных форм вознаграждения и осуществлению контроля эффективности использования средств посредством оценки взаимосвязи трудового вклада и квалификации работника и его вознаграждения.

В настоящее время данные аспекты учета и контроля вознаграждения персонала по-прежнему актуальны, поскольку информация, формируемая в рамках комплексной учетно-контрольной системы, позволяет вырабатывать способы мотивации деятельности персонала, способствующие как удовлетворению индивидуальных потребностей работников, так и укреплению трудовых отношений внутри коллектива.

Помимо этого, сведения, генерируемые в контуре единой учетно-контрольной информационной системы, способствуют вознаграждению персонала выполнять возлагаемые на него функции и избегать уравнительности. На данную проблему специалисты обратили внимание еще в конце 10-х гг. XX в. В разные периоды они пытались решить ее различными способами: в годы «военного коммунизма» через тарификацию работ и работников [4, с. 41], в 30-е гг. XX в. путем объединения группы рабочих в один коллектив [5, с. 44], в 50-е гг. XX в. с помощью внедрения системы учета выработки по конечной продукции при бригадной форме организации труда и его вознаграждении, пересмотра системы нормирования труда [6, с. 89], в 60-е гг. XX в. посредством перехода на повременно-премиальную систему вознаграждения работников с формированием единого премиального фонда за счет отчислений от величины плановой прибыли [7, с. 78], [8, с. 8–10], [9, с. 34–36], в 70–80-е гг. XX в. – при помощи разработки и внедрения в практику различных методов распределения заработанных средств коллектива и определения индивидуального вознаграждения отдельного работника [10, с. 6, 12].

Все вводимые новшества были направлены на взаимную обусловленность трудового усилия работника и его вознаграждения. С этой целью с начала 20-х гг. XX в. начинает формироваться комплексная система оперативного учета личного состава предприятия во взаимосвязи с организацией табельного учета, определения выработки продукции, а также порядка анализа и контроля вознаграждений работников. В современном экономическом пространстве комплексность учетной системы вознаграждения

¹ Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: учебник. 3-е изд. перераб. и доп. М.: Магистр, Инфра-М, 2011. С. 286.

персонала продолжает эволюционировать, поскольку система вознаграждения строится на основе соотношения методов учета и контроля с бизнес-задачами и ценностью, которые работники представляют для компании.

В последующие годы XX в. вознаграждение персонала рассматривается с позиции стимулирования роста производительности труда. Ввиду этого начинает выстраиваться учетно-контрольная система, предоставляющая информацию о выполнении норм выработки, об использовании рабочего времени, о величине затрат труда и его вознаграждении. Для усиления контроля взаимосвязи между ростом производительности труда и его вознаграждением уделяется внимание выявлению резервов снижения затрат труда. В организации учета расчетов с персоналом особый акцент делается на вопросах совершенствования системы учета выработки продукции индивидуально по процессу (операции) и по виду изделия; установления двойного контроля определения выработки, как со стороны рабочего, так и со стороны бухгалтерии; предоставления мастеру или бригадиру возможности контроля над производительностью труда рабочего в течение рабочей смены; уменьшения количества первичной документации.

Для решения поставленных задач применяются различные способы. В частности, в 30-е гг. XX в. разрабатывается «процессно-паспортный» метод учета выработки продукции [11, с. 13], позволяющий определять индивидуальную выработку рабочего за смену, выявлять виновников брака и контролировать соотношение производительности труда и затрат труда. С целью сокращения количества первичной документации по учету труда и его вознаграждения в эти годы рекомендуется составление единого документа «Лицевой счет рабочего по учету выработки и заработной платы» [12, с. 39], который являлся оперативным документом и позволял отражать производственные показатели: выполнение норм выработки, количество отработанного времени, простой, процент брака. В этом же документе начисляется и вознаграждение рабочего. Составленный документ являлся основанием для формирования отчетов о размере и структуре вознаграждения, об отработанном и нерабочем времени в часах, о выработке продукции в нормо-часах, о выполнении норм выработки, о размере брака по количеству нормо-часов. Следует отметить, что составляемые отчеты представляли собой своего рода внутренние бухгалтерские отчеты того времени, на основании которых принимались управленческие решения по трудовым показателям и вознаграждению рабочих.

В эти же годы М.Х. Жебраком предлагается соединение планового документа с учетным в «Сменном плане» [13, с. 35], в котором указывается задание, норма

времени, расценка, разряд работы, номер заказа, профессия, табельный номер рабочего, вид оплаты, а также фактическое выполнение задания. После начисления вознаграждения в бухгалтерии данный документ возвращался в цех для информирования рабочих. Извещение работников в настоящее время, как и прежде, является важным элементом самоконтроля персонала за результатами деятельности и суммами вознаграждения в системе мотивации и стимулирования труда, поскольку усиливает внутреннюю вовлеченность сотрудников к достижению высокого уровня эффективности, а также способствует привлечению персонала к развитию форм и систем вознаграждения.

В целом, в период индустриализации прослеживаются процессы интеграции учета, контроля, анализа затрат труда и его вознаграждения с целью формирования оперативной учетно-экономической информации для принятия и реализации решений.

Одним из ключевых моментов в построении учетно-контрольной системы труда и его вознаграждения является задача рационализации их расчетов. Для этого в послевоенные годы рассматриваются различные способы документирования учета всех начислений, удержаний и выдачи вознаграждения. Для ликвидации приписок выработки продукции рекомендуются разные системы учета выработки в зависимости от условий организации производства. В индивидуальных производствах применяются «Учетно-операционные карты» [14, с. 27], объединившие информацию о норме времени, сумму вознаграждения по видам работ и доплаты за работы, вызванные отклонениями от технологии производства. В мелкосерийных и индивидуальных производствах используются «Лимитно-операционные карты» [15, с. 26], позволившие осуществлять контроль над соблюдением лимита количества операций по заказу, что способствовало устранению потерь от приписок, скрытого брака и утери деталей. В условиях поточного производства – безрядные системы учета выработки продукции [16, с. 15], в частности система операционных билетов, позволившая устанавливать виновника брака; жетонная система, сопровождающая партию и передаваемая рабочим счетному работнику; система записи выработки рабочим, бригадиром или мастером (с последующим контролем этих записей); инвентарная система, дающая возможность определять выработку на последней или промежуточной операции на основе данных запуска и инвентаризации незавершенного производства.

Все эти способы достаточно эффективны, но громоздки, так как набирается большое количество документов. Поэтому с 50-х гг. XX в. специалисты уделяют внимание упрощению учетного процесса затрат труда и его вознаграждения, в отличие от 40-х гг. XX в. – периода ужесточения контроля выработки продукции и усиления проверки рациональности

использования средств, направляемых на вознаграждения, с целью определения резервов снижения себестоимости продукции в условиях внеэкономического принуждения, жесткой централизации и административно-командного стиля руководства.

Впоследствии главный акцент делается на совершенствовании учета выработки продукции. Происходит переход от сплошного пооперационного контроля выработки и замена его выборочным, осуществляемым бригадами, мастерами. Укрупнение технологических процессов позволяет применять типовые нормы выработки и укрупненные расценки, а также отказаться от применения сдельной оплаты труда на участках, где нет условий для технического нормирования и точного учета объема выполненных работ.

В массово-поточном производстве внедряется бригадная форма организации труда с учетом выработки продукции, принятой ОТК на конечной операции [17, с. 75]. При этом в основе организации производственной бригады закладывается принцип солидарной ответственности всех ее участников за возможные приписки к выработке и потери деталей. Вознаграждение каждого рабочего производственной бригады ставится в зависимость от фактической его выработки на той операции, которую он выполнял, индивидуально учитываемой за каждую смену, и от общей выработки и сдачи бригадой годных изделий, точность которой гарантируется приемкой контролером. Для целей контроля эффективного расходования средств на вознаграждения предлагается оценивать использование финансовых ресурсов, включаемых в фонд заработной платы, по статьям: по основным сдельным расценкам; по тарифным ставкам или окладам; премиальные выплаты; непроизводительные выплаты; оплата отпусков. В современной конкурентной экономике все эти аспекты остаются значимыми. Вместе с тем, трансформируются способы и приемы учета и контроля труда и его вознаграждения, на первый план выступают вопросы отражения не столько самого трудового вклада работника, а достижения оптимальных результатов работы организации, команд и отдельных работников. Иными словами, учетно-контрольная система должна быть нацелена на формирование информации, способствующей управлению эффективностью, поскольку это играет существенную роль при мотивации персонала, создает основу для выстраивания разных систем финансового и нефинансового стимулирования.

В дальнейшем в 60–70-е гг. XX в. совершенствуется учет выработки продукции по конечной операции с использованием накопительной ведомости на основе маршрутной системы и безрядной системы с целью формирования оптимальной системы учета затрат труда и его вознаграждения.

Указанные подходы способствуют усилению контроля выработки, определению соответствия данных о выработке начисленной сумме вознаграждения, уменьшению количества документов, сокращению аппарата технических контролеров, улучшению ритмичности работы поточных линий. В условиях применения нормативного учета затрат специалисты предлагают учет отклонений от норм с использованием шифров причин и виновников отклонений с последующим сводом этих отклонений в целях оперативного контроля использования средств на вознаграждения.

В эти годы П.С. Безруких обращает внимание на то, что расходы, связанные с воспроизводством рабочей силы, не отражаются в затратах предприятия [18, с. 50–51]. В результате, вознаграждения персонала не отражают затраты организации на денежные и неденежные формы вознаграждения. В современных условиях хозяйствования вопрос раскрытия в учетной системе совокупного вознаграждения по-прежнему является актуальным, ввиду того, что все аспекты вознаграждения связаны между собой и должны отражаться комплексно, как единое целое, что усиливает воздействие поощрительных мероприятий на повышение мотивации и вовлеченности персонала. Более того, сведения, формируемые в учете, служат информационной базой контроля совокупного вознаграждения с целью выявления причин проблем и просчетов реализации политики и практики вознаграждения персонала исходя из целей коммерческой организации и с учетом социальной ответственности бизнеса.

На отдельные аспекты такого комплексного подхода в 70-е гг. XX в. указывают многие специалисты. В частности, Н.Р. Вейцман отмечает, что контроль «...сохраняет строгую целенаправленность, будучи призван содействовать мобилизации трудовых... ресурсов, быстро устранять обнаруженные недочеты и ошибки в деятельности предприятия» [19, с. 35]. С этой позиции А.Д. Шереметом [20, с. 63–67] предлагается схема формирования и оценки показателей по труду, разрабатывается классификация факторов, определяющих использование средств на вознаграждения работников в контрольной системе.

Схожей точки зрения придерживаются А.Ш. Маргулис и В.А. Белобородова [21, с. 108–123]. Учеными рекомендуется при исследовании средств на вознаграждения работников уделять внимание вопросам контроля изменения количественного состава рабочей силы вследствие роста или снижения производительности труда, оценки взаимосвязи трудоемкости продукции и часовой выработки рабочего, анализа влияния потерь рабочего времени на себестоимость продукции.

Нужно отметить, что в настоящее время комплексный контроль затрат труда и его вознаграждения служит не

только для выполнения перечисленных задач, но и является инструментом для развития профессиональных навыков работников в рамках достижения поставленных целей управления персоналом и финансами экономического субъекта. Вследствие этого, расширение совокупности контрольных задач и применение новых способов отслеживания и оценки размещения и использования средств на вознаграждения персонала способствуют формированию релевантной информации для принятия решений.

Совершенствование хозяйственного расчета в 80-е гг. XX в. усиливает зависимость вознаграждения от конечных результатов работы коллектива и каждого работника, что вызывает дальнейшие изменения в системе учета выработки. В частности, внедряются многодневные накопительные наряды и лицевые счета при индивидуальном и мелкосерийном производстве, маршрутные листы при серийном производстве, специальные ведомости или единые наряды при массовом и крупносерийном производстве [22, с. 29–30].

Вместе с тем, технологические изменения в характере труда вызывают изменения и в системе вознаграждения: гораздо шире применяют повременную и повременно-премиальную системы вознаграждения. Их использование инициирует необходимость развития технически обоснованных норм труда, а также организацию учета выполнения установленных бригаде нормированных заданий, норм обслуживания, нормативов численности. Для учета фактически выполненного задания применяются многодневные накопительные документы, лицевые счета экономии, облегчающие учет и контроль показателей хозрасчетной деятельности бригады. Бригадная форма организации труда вызывает различные способы распределения коллективного заработка между членами бригады. Изменения, обусловленные распределением заработка между членами бригады, влечет за собой развитие алгоритмов расчета вознаграждения на ЭВМ, а также форм первичных документов, используемых в автоматизированном учете затрат труда и его вознаграждения. В целом, использование ЭВМ позволяет улучшить технологию обработки первичных документов по учету труда: появляется комплексность, непрерывность, многовариантность расчетов, сокращаются сроки обработки информации, повышается аналитичность информации [1, с. 30].

В настоящих условиях функционирования экономических субъектов, результат эволюционного развития средств вычислительно-информационной техники позволяет расширять область управления трудом и его вознаграждением, интегрировать внутреннюю и внешнюю информацию о вознаграждении персонала в рамках учетной системы,

поскольку политика и практика управления вознаграждением осуществляется как в контексте корпоративной, так и внешней среды (глобальная и/или национальная конкуренция, вмешательство государства, сфера производственных отношений).

Контроль в эти годы развивается в направлении оценки рациональности расходования выделенных ресурсов на вознаграждения. С целью усиления контроля использования средств, направляемых на вознаграждения, в частности фонда заработной платы (ФЗП), устанавливается коэффициент корректировки планового фонда промышленно-производственного персонала (ППП) за каждый процент перевыполнения или недовыполнения плана по объему производства [23, с. 14]. Но он жестко регламентируется и, кроме того, не учитываются фактические сдвиги в структуре производства. В связи с чем В.П. Бабиным предлагается определять расчетные коэффициенты отдельно по переменной части ФЗП и постоянной части, а также использовать процент выполнения плана по выпуску продукции в сопоставимой трудоемкости [24, с. 28].

Иным направлением контроля использования финансовых ресурсов, направляемых на вознаграждения, становится планирование, в частности ФЗП, на основе нормативов суммы вознаграждения на рубль нормативно-чистой продукции (НЧП). С этой целью Л.Т. Гиляровой рекомендуется оценивать взаимосвязь использования ФЗП с установленным нормативом на рубль НЧП и фактически сложившимися данными затратами, а также выделять количественные и качественные факторы [25, с. 12]. Для более обоснованного планирования ФЗП А.Н. Журловым разрабатывается методика факторного анализа затрат труда и его вознаграждения на рубль НЧП с исчислением группы факторов: совершенствование организации труда и изменение объема и структуры производства [26, с. 33–34]. В это время особое значение придается вознаграждению труда работников в соответствии с количеством и качеством вложенного труда. В связи с этим А.Д. Шереметом и В.А. Протопоповым предлагается оценивать эффективность не только материального, но и морального стимулирования, включающего как поощрение, так и наказание, соизмеримые с трудовым вкладом работников [27, с. 343–344].

Таким образом, в этот период, особенно во второй половине 80-х гг., пристальное внимание уделяется экономическим рычагам воздействия на производство, в том числе и в системе вознаграждения работников. Переход предприятий на хозрасчетную основу вызывает изменения в системе бухгалтерского учета вознаграждения, усиливающие контроль и рациональность расходования средств на вознаграждения.

Данная тенденция продолжается и в 90-е гг. в связи с переходом к рыночным условиям хозяйствования. В это

время экономическая заинтересованность работников заключается в увеличении личного вклада в конечные результаты деятельности бригады, участка, цеха, организации, поэтому разрабатываются и внедряются в практику разнообразные методы распределения заработанных средств коллективом и определения индивидуального вознаграждения работника.

На рубеже 80–90-х гг. XX в. появляются новые виды вознаграждения работников: земельные пай, предоставляемые при разделе имущества совхозов и колхозов; арендная плата, за использование земельного пая работника [28, с. 103–105, 119–121]; дивиденды, проценты, начисляемые работникам предприятия по акциям, облигациям и иным ценным бумагам и вкладам в активы организации. Кроме того, значительную долю составляют выплаты стимулирующего характера: надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство и высокие достижения в труде, надбавки за выслугу лет, надбавки за непрерывный стаж работы по специальности и др. Развитие рыночных отношений сопровождается расширением договорных основ в процессе регулирования трудовых отношений между работником и организацией. Формы и системы вознаграждения устанавливаются экономическими субъектами самостоятельно, независимо от их отраслевой принадлежности и формы собственности, вводятся льготные выплаты в виде: дополнительных отпусков сверх предусмотренных законодательством; надбавки к пенсиям; оплату путевок работникам и их детям на лечение и отдых за счет средств предприятия; премий, не связанных с производственными результатами; поощрений за долголетнюю трудовую деятельность и др. Источниками их возмещения становятся фонды потребления, образуемые в порядке распределения прибыли [1, с. 31].

В настоящее время стимулирующие схемы вознаграждения персонала расширяются, обеспечивая сотрудникам нефинансовую мотивацию в форме признания, предоставления возможностей достижения успеха, развития навыков и умений, карьерного роста, повышения преданности делу и работе. Это требует выработки новых подходов к процессу генерирования информационной совокупности о вознаграждении персонала в контуре учетно-контрольной системы, отвечающей запросам внутренних и внешних пользователей информации с целью оценки уровня вознаграждения и его соответствия ценности выполняемых работ, предоставления сведений в статистические органы для наблюдений в сфере вознаграждения и соответствия требованиям МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»², МСФО (IAS)

² О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации: Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н (с изм. От 11.07.2016).

26 «Учет и отчетность по пенсионным программам»³, МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»⁴, составления корпоративной нефинансовой (социальной) отчетности в соответствии со стандартами GRI-G4 (Global Reporting Initiative)⁵, SA 8000 (Social Accountability 8000)⁶, AA 1000 SES (Stakeholders Engagement Standard)⁷, ISO 26000 (Social Responsibility Standards)⁸.

Развитие рыночных отношений в 90-е гг. XX в. порождает изменения в стимулировании труда персонала, начинают формироваться системы вознаграждения, связанные с эффективностью деятельности организации. Это влечет необходимость учета и контроля дивидендной политики организации, поскольку выплаты долгосрочного характера призваны обеспечивать заинтересованность работников в эффективности производства и соответственно в росте акционерной стоимости компании. Исследуются методы оценки дивидендных выплат, в частности В.В. Ковалевым выделяются методики постоянного процентного распределения прибыли, фиксированных дивидендных выплат, выплат гарантированного минимума и экстра-дивидендов, выплаты дивидендов акциями [29, с. 323–326]. Для оценки рациональности расходования средств на вознаграждения персонала используются неколичественные критерии, такие, как повышение производительности труда, совершенствование качественного состава рабочей силы, текучесть рабочей силы и др. [30, с. 102]. Начиная применяться методики более углубленной оценки рабочей силы, занятой на предприятии, оцениваются состав и структура работников по возрасту, стажу, образованию, полу, профессиональным характеристикам, устойчивости занятости, причинам увольнений [31, с. 146–158].

Все эти изменения обуславливаются сближением отечественной системы учета с западной, появлением новых для нашей страны методов учета. На предприятиях формируются информационные системы, обеспечивающие экономической информацией потребности как внешних пользователей (акционеров, партнеров, кредиторов, статистических, налоговых органов, финансирующих банков и т.п.), так и внутренних (менеджмента организации всех уровней управления, персонала компании) о политике и практике вознаграждения для принятия решений при

³ Там же.

⁴ Там же.

⁵ Global Reporting Initiative.
URL: <https://www.globalreporting.org/Pages/default.aspx>

⁶ Social Accountability 8000 International Standard by Social Accountability International. URL: http://sa-intl.org/_data/n_0001/resources/live/SA8000%20Standard%202014.pdf

⁷ AA1000 Stakeholder Engagement Standard (AA1000SES)/AccountAbility.
URL: <http://www.accountability.org/standards/aa1000ses/index.html>

⁸ ISO 26000:2010(en) Guidance on Social Responsibility.
URL: <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:42546:en>

планировании, прогнозировании средств на вознаграждения, оценки рациональности использования финансовых ресурсов на вознаграждения персонала, контроля правильности исчисления сумм вознаграждения, полноты и своевременности уплаты налогов в бюджет [32, с. 70].

В 2000-е гг. система бухгалтерского учета существенно расширяется. Объектами исследования со стороны бухгалтеров становятся все новые подходы к управлению предприятием. Причем многие методы менеджмента становятся одновременно и методами бухгалтерского учета. Именно в эти годы начинает формироваться интегрированная система бухгалтерского учета, контроля и анализа вознаграждения персонала. Для реализации стратегии компании, в том числе и направления «Обучение и развитие персонала», обсуждаются возможности применения, как инструмента повышающего существенную определенность учетного обеспечения принятия решений, сбалансированной системы показателей (BSC) и системы ключевых показателей эффективности (KPI) деятельности работников, интегрируемой в сферу BSC.

Использование системы KPI, указывает М.В. Мельник и В.В. Бердниковым⁹, предполагает изменения в структуре и периодичности представления внутренней бухгалтерской отчетности, поскольку нефинансовые индикаторы должны отслеживаться с различной периодичностью в отличие от финансовых показателей, формируемых по мере завершения отчетного периода. М.А. Вахрушиной¹⁰ отмечается, что именно в рамках BSC финансовые и нефинансовые индикаторы интегрируются вследствие причинно-следственных связей между результативными и ключевыми критериями деятельности персонала.

По мнению западных исследователей Э. Аткинсона, Р. Банкера, Р. Каплана, М. Янга, при построении эффективной системы учета и контроля вознаграждения персонала, более значимым является отражение внешних критериев, мотивирующих желаемое поведение работника посредством обеспечения финансового поощрения, нежели внутренних – удовлетворение от выполнения работы и возможности карьерного роста [33, с. 613–614, 621]. В связи с чем важно стимулировать персонал на основе конечных результатов, и, по мнению П. Чингоса, эффективной моделью вознаграждения работников является – по внешнему результату [34, с. 266–271].

Между тем, развитие конкурентных отношений между экономическими субъектами предполагает достижение высокого уровня эффективности деятельности персонала посредством согласования внутренних и

внешних результатов, что лежит в основе теорий мотивации. Это становится возможным при выстраивании комплексной системы бухгалтерского учета и контроля вознаграждения персонала, генерирующей совокупную информацию о средствах, направляемых на удовлетворение как внутренней мотивации работников (возможность применения навыков, умений, способностей; профессиональный рост; уверенность в значимости работы), так и внешней (финансовое и нефинансовое вознаграждение), то есть информации об общем (совокупном) вознаграждении персонала.

Наряду с этим значимость приобретают вопросы оценки соответствия вознаграждения персонала экономической политике предприятия с выделением элементов экономического развития, целевых установок и критериев соответствия. Так, В.Э. Керимовым¹¹, Н.П. Кондраковым¹² предлагается уделять существенное внимание неэффективным затратам в части вознаграждения работников (потери от брака, простои работников и т.п.), вследствие которых не будут получены доходы, не являющиеся неотвратимыми и не соответствующие нормальным условиям деятельности организации. При исследовании вознаграждения персонала, по мнению Э. Берндта¹³, важным является оценка таких детерминант как норма отдачи от образования, отдача от обучения трудовым навыкам на рабочем месте, отдача от профессионального опыта, половые различия и их влияние на величину вознаграждения и т.п.

В целом, с 2000-х гг. и по настоящее время формируются и развиваются новые тенденции в области вознаграждения персонала организации. Это связано с тем, что возрастает ценность труда, появляется все больше высокообразованных сотрудников, в круг интересов которых входят не только базовое вознаграждение, но и условия труда, возможности дальнейшего обучения, пенсионного обеспечения. Это ведет к появлению видимых выплат (фиксированное вознаграждение, премии, оплата отпусков и т.п.) и невидимых выплат – для поддержания необходимого соотношения между работой и личной жизнью, обеспечения возможностей профессионального роста.

Все это должно находить отражение в системе бухгалтерского учета и контроля вознаграждения персонала. Бухгалтер должен формировать, систематизировать и оценивать информацию о постоянной и переменной части вознаграждения, краткосрочных и долгосрочных премиальных планах,

⁹ Мельник М.В., Бердников В.В. Анализ и контроль в коммерческой организации: учебник. М.: Эксмо, 2011. С. 319.

¹⁰ Вахрушина М.А., Сидорова М.И., Борисова Л.И. Стратегический управленческий учет: Полный курс МВА. М.: Рид Групп, 2011. С. 89.

¹¹ Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы: учебник. М.: Дашков и К, 2005. С. 27–28.

¹² Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: учебник. М.: ИНФРА-М, 2007. С. 510.

¹³ Берндт Э.Р. Практика эконометрики: классика и современность: учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. С. 178–185, 199–207, 224–227.

компенсационных выплатах, социальных видах мотивации (пенсии, пособия, дополнительные виды страхования и т.п.), обучении и развитии работников, на основе которой принимаются решения в части размещения и использования средств на вознаграждения персонала компании.

Помимо этого, в современной конкурентной среде значимость приобретает устойчивость развития экономического субъекта, в которой долгосрочная эффективность сочетается с социальной ответственностью компании. Управление экономическими аспектами во взаимосвязи с социальными сторонами функционирования субъекта хозяйствования требует информационного обеспечения о результатах деятельности организации, отражающего как положительные, так и отрицательные стороны их взаимодействия. Ввиду этого, информация о вознаграждении персонала, формируемая в рамках учетно-контрольной системы должна позволять оценивать вклад организации в социальную сферу и являться основой для составления нефинансовой (социальной) отчетности компании. При этом социальный отчет позволяет информировать стейкхолдеров (акционеров, кредиторов, инвесторов и пр.) о том, как решаются социальные инициативы хозяйствующего субъекта в области устойчивого развития во взаимосвязи с социальной политикой исходя из стратегии ведения бизнеса.

Одновременно информация о социальных аспектах функционирования экономического субъекта тесно взаимосвязана с мониторингом и оценкой соблюдения одного из важнейших принципов деятельности организации – это получение равного вознаграждения за работу одинаковой значимости, то есть предотвращение дискриминации по различным признакам.

Современная учетная система должна предоставлять информацию для сравнительного анализа уровня стимулирующих выплат за заслуги или результаты

работы сотрудников; распределения и использования рыночных надбавок и их относительной ценности по различным категориям работников; оценки средних и индивидуальных сумм вознаграждения всех сотрудников, осуществляющих одинаковую работу или работу равной значимости; выявления признаков, порождающих неравенство в вознаграждении труда между должностями в разных профессиональных группах. Тем самым система бухгалтерского учета и контроля в современной рыночной экономике должна генерировать сведения не только для целей распределения и использования средств на вознаграждения персонала, определения факторов, стимулирующих работников, вовлеченность их в работу, но и соответствия форм и систем вознаграждения требованиям современных методов управления трудом, теорий мотивации и в целом устойчивого развития организации с учетом ожиданий и интересов всех заинтересованных сторон.

Таким образом, бухгалтерский учет и контроль вознаграждения персонала зарождался постепенно в зависимости от развития средств производства, организации труда и управления производства, применяемых форм и систем вознаграждения, личной и командной мотивации работников.

Выделенные этапы становления системы учета и контроля исследуемого объекта следует принимать во внимание при выстраивании новой парадигмы бухгалтерского учета и контроля вознаграждения персонала. Современное понимание учетной системы должно опираться как на ключевые принципы, обеспечивающие устойчивый характер ценностей организации, так и на основные элементы системы управления вознаграждением персонала (политика вознаграждения; процессы оценки относительного объема работ и индивидуальной эффективности работника; структура вознаграждения). Это необходимо осмыслить и использовать для научного обоснования современной концепции комплексной учетно-контрольной системы вознаграждения персонала.

Список литературы

1. *Сунгатуллина Л.Б.* Бухгалтерский управленческий учет расходов на вознаграждения работников: монография. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2015. 400 с.
2. *Сунгатуллина Л.Б.* Управленческий анализ расходов на вознаграждения работников: монография. Казань: Казан. ун-т, 2014. 264 с.
3. *Гомберг Л.И.* Об объекте счетоводства // Счетоводство. 1899. № 11-12. С. 147–153.
4. *Илюхов А.А.* Как платили большевики: Политика советской власти в сфере оплаты труда в 1917–1941 гг. М.: Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН); Фонд первого Президента России Б.Н. Ельцина, 2010. 415 с.
5. *Коган А.* Учет зарплаты коллектива-коммуны рабочих на производстве // За социалистический учет. 1930. № 2. С. 44–48.

6. *Шаталов П.И.* Учет выработки и заработной платы в массовом производстве // В кн.: Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости промышленной продукции. М.: МАШГИЗ, 1960. С. 88–98.
7. *Додонов А.А.* Проблемы бухгалтерского учета в промышленности СССР. М.: Экономика, 1964. 327 с.
8. *Поклад И.* Вопросы методологии учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. М.: Госфиниздат, 1960. 228 с.
9. *Гвоздев Н.* Учет выработки при повременной оплате труда // Бухгалтерский учет. 1961. № 6. С. 34–36.
10. *Петров Н.И.* Бригада на подряде. Опыт промышленности: Вопросы и ответы М.: Политиздат, 1989. 222 с.
11. *Шохман Д.* Учет выработки в пошивочном отделении обувной фабрики // За социалистический учет. 1931. № 11. С. 13–14.
12. *Пушинова Л., Донич К.* Лицевой счет рабочего // Бухгалтерский учет. 1938. № 8. С. 39–43.
13. *Жебрак М.Х.* Рационализация учета заработной платы // Бухгалтерский учет. 1938. № 4. С. 34–38.
14. *Романов П.* Пооперационный учет выработки // Бухгалтерский учет. 1949. № 12. С. 26–27.
15. *Вайнштейн А.* Лимитно-операционная карточка учета выработки // Бухгалтерский учет. 1949. № 8. С. 24–27.
16. *Калькутин В.* Вопросы учета заработной платы и расчетов с рабочими в промышленных предприятиях // Бухгалтерский учет. 1948. № 8. С. 11–19.
17. *Степанов М.П.* Учет выработки и заработной платы в поточно-массовом производстве // В кн.: Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости промышленной продукции. М.: МАШГИЗ, 1960. С. 74–87.
18. *Безруких П.С.* Бухгалтерский учет в СССР. М.: Финансы, 1976. 96 с.
19. *Вейцман Н.Р.* 50 лет экономического анализа // Бухгалтерский учет. 1972. № 12. С. 34–38.
20. *Шеремет А.Д.* Комплексный экономический анализ деятельности предприятия (вопросы методологии). М.: Экономика, 1974. 207 с.
21. Экономический анализ работы предприятий / под ред. А.Ш. Маргулиса. М.: Финансы, 1977. 424 с.
22. *Васин Ф.П.* Совершенствование учета выработки и оплаты труда // Бухгалтерский учет. 1981. № 4. С. 29–31.
23. *Галузин М.Я., Филимонова Л.Д.* Анализ использования заработной платы в швейной промышленности // Бухгалтерский учет. 1982. № 5. С. 13–14.
24. *Бабич В.П.* Внутривзаводской анализ использования фонда заработной платы // Бухгалтерский учет. 1981. № 8. С. 27–29.
25. *Гиляровская Л.Т.* О факторном анализе использования фонда заработной платы // Бухгалтерский учет. 1982. № 11. С. 11–14.
26. *Журлов А.Н.* Анализ заработной платы на рубль нормативно-чистой продукции // Бухгалтерский учет. 1981. № 11. С. 31–34.
27. *Шеремет А.Д., Протопопов В.А.* Анализ экономики промышленного производства. М.: Высш. шк., 1984. 352 с.
28. *Козменкова С.В.* Формирование бухгалтерской информации в системе управления рынком земель сельскохозяйственного пользования: монография. Нижний Новгород: Изд-во Нижегородской ГСХА, 2002. 338 с.
29. *Ковалев В.В.* Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. М.: Финансы и статистика, 1997. 512 с.
30. *Мюллер Г., Гернон Х., Мишк Г.* Учет: международная перспектива. М.: Финансы и статистика, 2003. 136 с.

31. *Ришар Ж.* Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. 375 с.
32. *Сунгатуллина Л.Б.* Современная парадигма управленческого учета и анализа расходов на вознаграждения работников // Аудит и финансовый анализ. 2014. № 1. С. 70–75.
33. *Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С.* Управленческий учет. М.: Вильямс, 2007. 880 с.
34. *Чингос П.Т.* Оплата по результату. Из опыта оплаты труда персонала в США. М.: Вильямс, 2004. 416 с.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

THE ACCOUNTING AND CONTROL SYSTEM FOR STAFF REMUNERATION: HISTORICAL PERSPECTIVE AND CURRENT TRENDS IN THE DEVELOPMENT

Liliya B. SUNGATULLINA

Kazan (Volga Region) Federal University, Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation

Lilia_sungat@mail.ru

Article history:

Received 31 August 2016

Received in revised form

12 September 2016

Accepted 24 September 2016

Available online

15 February 2017

JEL classification: D24, J30

Abstract

Subject The article deals with the issues of formation and development of the accounting and control system for remuneration of staff in Russia.

Objectives The paper aims to disclose the major stages of formation of information on the remuneration of staff in the accounting system based on the determination of key provisions put forward by the accountants in various periods of development of the domestic economic system. It also aims to identify the modern trends in accounting and control of labor costs and remuneration, taking into account the historical experience, current management practices and business tasks of economic entities.

Methods I studied the works of specialists in the field of history, theory and practice of accounting and control of labor costs and remuneration. For the study, I used scientific methods of cognition, such as analysis and synthesis, comparative analysis, a systems integrated approach.

Results I summarized the historical experience of the formation of thoughts in relation to account labor costs and remuneration. I show the problems of the accounting control system in the sphere of labor, motivation and reward. I ground approaches to the further development of theoretical bases of accounting and control of staff remuneration in commercial organizations and recommend forming a holistic view of staff remuneration in the accounting and control system based on the key principles that ensure the values sustainability.

Conclusions I conclude that the further improvement of accounting and control of staff remuneration should be geared to the formation of integrated information on total compensation of employees, reflecting both financial and non-financial forms of remuneration. The information generated by the accounting system on labor cost and remuneration must meet the demands of all stakeholders: management, staff, shareholders, investors, lenders, etc., and serve as a basis for the formulation of management, financial and non-financial social reporting of the company. The results of the research can be used in the theoretical rationale and methodological development of the accounting and control system for remuneration of staff.

Keywords: accounting, control, remuneration, labor costs

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Sungatullina L.B. *Bukhgalterskii upravlencheskii uchet raskhodov na voznagrazhdeniya rabotnikov: monografiya* [Management accounting of staff remuneration costs: a monograph]. Moscow, Magistr, INFRA-M Publ., 2015, 400 p.
2. Sungatullina L.B. *Upravlencheskii analiz raskhodov na voznagrazhdeniya rabotnikov: monografiya* [A managerial analysis of staff remuneration costs: a monograph]. Kazan, Kazan University Publ., 2014, 264 p.
3. Gomberg L.I. [On bookkeeping object]. *Schetovodstvo = Bookkeeping*, 1899, no. 11-12, pp. 147–153. (In Russ.)
4. Il'yukhov A.A. *Kak platili bol'sheviki: Politika sovetskoi vlasti v sfere oplaty truda v 1917–1941 gg* [The way the Bolsheviks paid: The Soviet Government policy in the field of labor remuneration in 1917–1941]. Moscow, Rossiiskaya politicheskaya entsiklopediya (ROSSPEN), Fond pervogo Prezidenta Rossii B.N. Yeltsina, 2010, 415p.
5. Kogan A. [Workers' collective-community remuneration accounting in industries]. *Za sotsialisticheskii uchet = For Socialist Accounting*, 1930, no. 2, pp. 44–48. (In Russ.)
6. Shatalov P.I. *Uchet vyrabotki i zarabotnoi platy v massovom proizvodstve. V kn.: Uchet zatrat na proizvodstvo i kal'kulirovanie sebestoimosti promyshlennoi produktsii* [Production and remuneration accounting in mass production. In: Costs accounting of production and calculating production costs]. Moscow, MASHGIZ Publ., 1960, pp. 88–98.

7. Dodonov A.A. *Problemy bukhgalterskogo ucheta v promyshlennosti SSSR* [Problems of accounting in the USSR industry]. Moscow, Ekonomika Publ., 1964, 327 p.
8. Poklad I. *Voprosy metodologii ucheta i kal'kulirovaniya sebestoimosti promyshlennoi produktsii* [Issues of accounting methodology and calculation of production costs]. Moscow, Gosfinizdat Publ., 1960, 228 p.
9. Gvozdev N. [Production accounting in remuneration of timework]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1961, no. 6, pp. 34–36. (In Russ.)
10. Petrov N.I. *Brigada na podryade. Opyt promyshlennosti: Voprosy i otvety* [Work team under contract. Industrial experience: Questions and answers]. Moscow, Politizdat Publ., 1989, 222 p.
11. Shokhman D. [Output accounting in the sewing room of a shoe factory]. *Za sotsialisticheskii uchet = For Socialist Accounting*, 1931, no. 11, pp. 13–14. (In Russ.)
12. Pushnova L., Donich K. [Personal account of a worker]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1938, no. 8, pp. 39–43. (In Russ.)
13. Zhebrak M.Kh. [Rationalization of labor accounting]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1938, no. 4, pp. 34–38. (In Russ.)
14. Romanov P. [Transaction-based accounting of production]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1949, no. 12, pp. 26–27. (In Russ.)
15. Vainshtein A. [Operation limit card of production accounting]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1949, no. 8, pp. 24–27. (In Russ.)
16. Kal'kutin V. [Problems of payroll accounting and receivables from employees in industries]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1948, no. 8, pp. 11–19. (In Russ.)
17. Stepanov M.P. *Uchet vyrabotki i zarabotnoi platy v potочно-massovom proizvodstve. V kn.: Uchet zatrat na proizvodstvo i kal'kulirovanie sebestoimosti promyshlennoi produktsii* [Production and payroll accounting in mass production. In: Cost accounting in production and calculating the unit cost of a product]. Moscow, MASHGIZ Publ., 1960, pp. 74–87.
18. Bezrukikh P.S. *Bukhgalterskii uchet v SSSR* [Accounting in the USSR]. Moscow, Finansy Publ., 1976, 96 p.
19. Veitsman N.R. [50 years of economic analysis]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1972, no. 12, pp. 34–38. (In Russ.)
20. Sheremet A.D. *Kompleksnyi ekonomicheskii analiz deyatel'nosti predpriyatiya (voprosy metodologii)* [A comprehensive economic analysis of the enterprise activity: methodology issues]. Moscow, Ekonomika Publ., 1974, 207 p.
21. *Ekonomicheskii analiz raboty predpriyatii* [An economic analysis of the enterprise activity] A.Sh. Margulis ed. Moscow, Finansy Publ., 1977, 424 p.
22. Vasin F.P. *Sovershenstvovanie ucheta vyrabotki i oplaty truda* [Improving the production and payroll accounting]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1981, no. 4, pp. 29–31. (In Russ.)
23. Galuzin M.Ya., Filimonova L.D. [An analysis of payroll use in the wearing-apparel industry]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1982, no. 5, pp. 13–14. (In Russ.)
24. Babich V.P. [An intrafactory analysis of pay-roll fund using]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1981, no. 8, pp. 27–29. (In Russ.)
25. Gilyarovskaya L.T. [On factor analysis of pay-roll fund using]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1982, no. 11, pp. 11–14. (In Russ.)
26. Zhurlov A.N. [An analysis of payroll per ruble of standard net output]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1981, no. 11, pp. 31–34. (In Russ.)
27. Sheremet A.D., Protopopov V.A. *Analiz ekonomiki promyshlennogo proizvodstva* [An analysis of industrial production economy]. Moscow, Vysshaya shkola Publ., 1984, 352 p.

28. Kozmenkova S.V. *Formirovanie bukhgalterskoi informatsii v sisteme upravleniya rynkom zemel' sel'skokhozyaistvennogo pol'zovaniya: monografiya* [Accounting information formation in the management system of agricultural lands: a monograph]. Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod State Agricultural Academy Publ., 2002, 338 p.
29. Kovalev V.V. *Finansovyi analiz: Upravlenie kapitalom. Vybor investitsii. Analiz otchetnosti* [Financial analysis: Capital management. Choice of investments. Reporting analysis]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 1997, 512 p.
30. Mueller G., Gernon H., Meek G. *Uchet: mezhdunarodnaya perspektiva* [Accounting: An International Perspective]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 2003, 136 p.
31. Richard J. *Audit i analiz khozyaistvennoi deyatel'nosti predpriyatiya* [L'audit des performances de l'entreprise]. Moscow, Audit, YUNITI Publ., 1997, 375 p.
32. Sungatullina L.B. [The modern paradigm of managerial accounting and analysis of expenses for employee remuneration]. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*, 2014, no. 1, pp. 70–75. (In Russ.)
33. Atkinson E.A., Banker R.D., Kaplan R.S., Yang M.S. *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, Vil'yams Publ., 2007, 880 p.
34. Chingos P.T. *Oplata po rezul'tatu. Iz opyta oplaty truda personala v SShA* [Paying for Performance. A Guide to Compensation Management]. Moscow, Vil'yams Publ., 2004, 416 p.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.