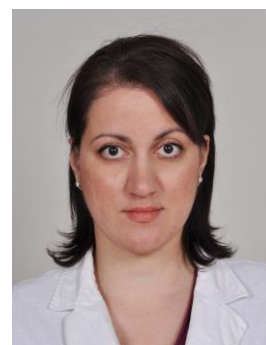


## РАЗХОДИТЕ ЗА ТРУД В ИНДУСТРИАЛНО ПРЕДПРИЯТИЕ – ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА ПОДОБРЯВАНЕ НА УПРАВЛЕНИЕТО И КОНТРОЛА ИМ



*Доц. д-р Йорданка Велчева*  
Дипломиран експерт-счетоводител  
Регистриран одитор



*Докторант Диана Янкова*  
Русенски университет „А. Кънчев“  
Катедра „Икономика“

<b>Ключови думи:</b>	<b>Резюме</b>
<p><i>Разходи на труд</i></p> <p><i>Бюджетиране</i></p> <p><i>Отчитане</i></p> <p><i>Контрол</i></p> <p><i>Анализ</i></p> <p><i>Трудово възнаграждение</i></p> <p><i>Доплащания</i></p> <p><i>Осигуровки</i></p> <p><i>Социални разходи</i></p> <p><i>Обучение</i></p> <p><i>Производителност на труда</i></p> <p><i>Ефективност</i></p> <p><i>Ефикасност</i></p>	<p><i>В статията е показан опит за прилагане на комплексен и системен подход при управлението на разходите за труд. Разработен е концептуален модел на система за управление на разходите на труд в индустриална фирма с модули: бюджетиране, отчитане, анализ и контрол. За всеки модул са посочени основните задачи и проблеми, както и възможностите за тяхното решаване. Основно внимание е отделено на разработения алгоритъм за обосноваване и начисляване на разходите за труд и задължението към персонала по чл. 222 (3) от КТ в микропредприятията и малките предприятия, който се основава на кредитния метод на прогнозираните единици и приложение на функциите на ПП Excel.</i></p>

Развитието и просперитетът на всяка фирма, в нарастваща степен, се определя от професионализма и мотивацията на персонала ѝ. Качествените характеристики на персонала, от своя страна, зависят от разходите за труд и тяхната ефективност.

По последни данни на НСИ за второ тримесечие на годината разходите за труд са се увеличили с 7,3% на годишна база, а за сектора индустрия увеличението е с 8,6% спрямо миналата (според данни на Евростат за четвъртото тримесечие на 2015 г. средното увеличение на разходите за труд за всички страни в ЕС е с 1,9%).

Налице е висок коефициент на безработица (за 2015 г. е 9.1%)<sup>1</sup> при остър недостиг от подходяща работна ръка. В същото време производителността на труда изостава чувствително спрямо ръста на разходите за труд. Относителният дял на разходите за труд в индустриалните предприятия е чувствителен (достига до 10.6%).<sup>2</sup> Всичко това прави проблемите, свързани с разходите за труд, особено актуални.

**Целта** на настоящата разработка е да се разкрият проблемите, свързани с управлението на разходите за труд в индустриалните предприятия, и се очертаят пътища за тяхното решаване.

**Задачите**, които се решават за постигане на целта, са:

- проучване на теорията и анализ на съществуващата у нас практика относно управлението на разходите за труд;
- разработване на концептуален модел на система за управление на разходите за труд в индустриално предприятие;
- разработване на алгоритъм за обосноваване и начисляване на разходи за труд и задължението към персонала по **чл. 222 (3) от КТ**, който се основава на кредитния метод на прогнозираните единици и приложение на функциите на ПП Excel;
- формулиране на специфични цели и задачи за разширяване и задълбочаване на вътрешния контрол на разходите за труд.

**Теоретичните изследвания** относно управлението на разходите за труд най-често са фрагментарни, едностранни – посветени са на отделните управленски функции на разходите, конкретизирани като „планиране (бюджетиране), организация и отчитане, анализ на величината и изменението на разходите, контролинг на разходите и мотивация за намаление на разходите”.<sup>3</sup> В счетоводната литература обстойно се разглежда отчитането на разходите за труд. Налице са специализирани публикации по анализ на разходите за труд [2,3,4,6,8]. В публикации по управленско счетоводство се отделя известно внимание на бюджетите за трудовите разходи и контрола им [1,5].

**Проучването на практиката**<sup>4</sup> в индустриалните предприятия по отношение управлението на разходите за труд показва, че голяма част от предприятията не изпълняват функцията бюджетиране. Непълнен е анализът на разходите за труд – изчисляват се показатели основно за структурата и динамиката на разходите, липсва факторен и сравнителен анализ, както и анализ на изпълнението на бюджетите за труд. Контролът е частичен – свежда се до контрол по начисляването на разходите за трудовите възнаграждения, осигуровките, доплащанията, плащанията и задълженията към персонала и осигурителните задължения. Малка част от предприятията стимулират работниците и служителите си за по-високи

<sup>1</sup> [http://www.capital.bg/politika\\_i\\_ikonomika/mnenia/2016/03/27/2731119\\_razhodite\\_za\\_trud\\_pak\\_izprevarvat\\_proizvoditelnostta](http://www.capital.bg/politika_i_ikonomika/mnenia/2016/03/27/2731119_razhodite_za_trud_pak_izprevarvat_proizvoditelnostta)

<sup>2</sup> [http://www.nsi.bg/sites/default/files/files/pressreleases/LCI\\_2016q2\\_P9J63G0.pdf](http://www.nsi.bg/sites/default/files/files/pressreleases/LCI_2016q2_P9J63G0.pdf)

<sup>3</sup> Савов, С. „Управление на разходите в индустриалните фирми и резултати от анкетно проучване на практиката“, сп. Икономически алтернативи, бр. 4, 2008, <http://alternativi.unwe.bg/alternativi/index.php?nid=27&hid=842>.

<sup>4</sup> Изводите са направени въз основа на анкетно проучване и практическия опит на авторите.

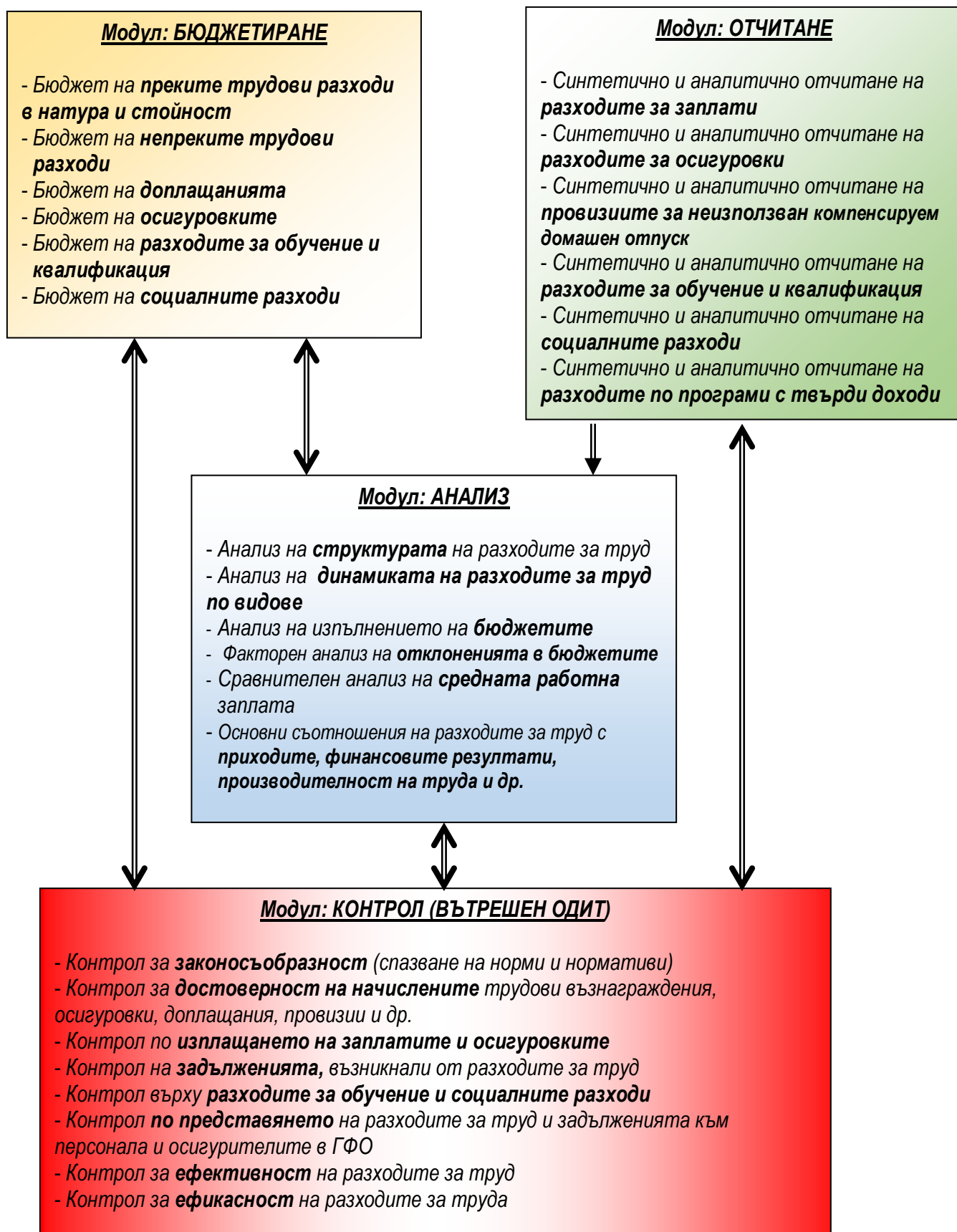
результати от труда.<sup>5</sup> Основно внимание се отделя на отчитането на разходите за труд – начисляване и изплащане на работните заплати и на социалните осигуровки, където има законови норми и стандарти, чието спазване се контролира от държавните органи. В микропредприятията и в по-голямата част от малките предприятия (с персонал до 50 човека) не се начисляват провизии по чл. 222 (3) от КТ.

Подобряването на контрола и управлението на разходите за труд изискват прилагането на комплексен и системен подход. Това означава, че трябва да се реализират всички функции на управлението на разходите за труд – бюджетиране, отчитане, анализ и контрол, обвързани в една система (фиг. 1).

---

<sup>5</sup> Ганчев, П. „Къде са скритите разходи за труд“, [http://www.karieri.bg/management/2395443\\_kude\\_sa\\_skritite\\_razhodi\\_za\\_trud](http://www.karieri.bg/management/2395443_kude_sa_skritite_razhodi_za_trud)

## СИСТЕМА ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА РАЗХОДИТЕ ЗА ТРУД (Концептуален модел)



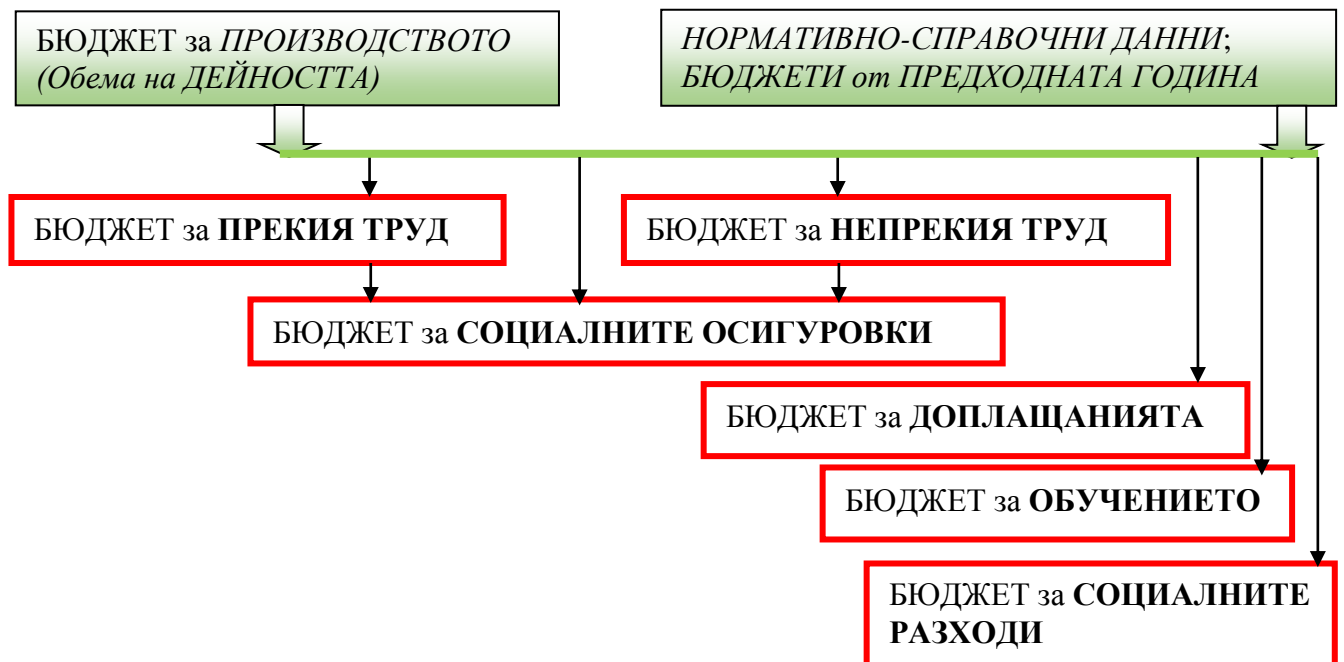
Фиг. 1 Основни модули и задачи на система за управление на разходите за труд

### Модул „БЮДЖЕТИРАНЕ НА РАЗХОДИТЕ ЗА ТРУД“

В по-голямата част от предприятията **не се разработват детайлни бюджети** на разходите за труд. Извършва се в известна степен прогнозиране на разходите за труд, като се изхожда от данните за предходната година.

*Разходите за пряк труд на работниците*, на които заплащането се определя по сделната система, се прогнозира на база отчетените разходи от този вид за предходния период, коригирани с коефициента за очакваните промени в обема на съответното производство. *Разходите за труд на работниците и служители, чиито възнаграждения се определят по повременната система*, се прогнозира на база отчетената за предходния период средна работна заплата за съответната категория и предвижданите промени в средносписъчния брой за тази категория персонал.

За да се контролират по-добре разходите за труд, е целесъобразно разработването на няколко бюджета (фиг. 1), които са елемент от цялостната бюджетна система на предприятието.



Фиг. 2 Система от бюджети за разходите на труд

За разработването на *бюджета за преките трудови разходи* са необходими данни за:

- количеството продукция или услуги от  $j$ -ия вид, които следва да се произведат (окажат) съобразно бюджета за производството  $Q_j$  ( $j$  се изменя от 1 до  $n$  – броя на видовете продукти);
- нормите за разход на труд  $t_j$ ;
- разценките за единица вложен труд  $r_j$ .

*Трудовите разходи в натура  $T$*  (количеството на необходимите човечески часове за осигуряване на производството) се определят по формулата:

$$T = \sum_{j=1}^n t_j \cdot Q_j$$

*Трудовите разходи в стойност TR* се получават като сума от произведенията на количеството на необходимите човечески часове за отделните продукти по съответните разценки.

$$TR = \sum_{j=1}^n T_j \cdot r_j$$

Ако нормите за труд и съответните разценки са по технологични операции, е необходимо най-напред да се определят разходите на труд в натура и стойност за отделния вид продукция, а след това да се обобщят данните.

Ако се прилага повременна форма на заплащане, бюджетът на преките трудови разходи е сума от произведенията на работните заплати по съответния брой работници, необходими за производството на продуктите, включени в бюджета за производството.

**Бюджетът за непрекия труд** включва *непреките производствени разходи за труд* и *непреките непроизводствени разходи за труд*. Тези видове разходи имат относително постоянен характер и бюджетите им се съставят чрез корекции на бюджетите от предходната година, като се вземе предвид фактическото им изпълнение и очакваните промени в количествената и квалификационна структура на съответния персонал. По подобен начин се разработва и **бюджетът за доплащанията**.

**Бюджетът за осигуровките** се получава въз основа на информацията от бюджетите за прекия и непрекия труд и доплащанията и очакваните нормативи за размера на осигуровките по различните фондове, които са за сметка на работодателя.

**Бюджетът на разходите за обучение и квалификация** и **бюджетът на социалните разходи** са в зависимост от политиката на предприятието и разработените конкретни програми за текущата година относно необходимостта от квалификация и преквалификация на персонала и допълнителни социални разходи.

Бюджетите за разходите на труд би следвало да се разработват отдолу – нагоре – най-напред по центрове на разходите, а след това да се обобщават на ниво предприятие. Обобщените бюджети се анализират, контролират, коригират при необходимост, одобряват и връщат за изпълнение.

## Модул „ОТЧИТАНЕ НА РАЗХОДИТЕ ЗА ТРУД“

При реализирането на функция „Отчитане на разходите за труд“ се спазват изискванията на Закона за счетоводството, счетоводните стандарти, нормите на трудовото, социално и данъчно законодателство и вътрешните правила за оперативно отчитане на разходите за труд в предприятието. Допълнително се изисква отчетната информация да осигурява възможност за съпоставимост с

показателите от бюджетите, свързани с разходите за труд и анализ на тяхното изпълнение.

Отчитането на разходите за труд би могло да се подобри в следните посоки:

- да се увеличат аналитичните признаци, съобразно които се създава аналитичната информация за разходите на труд;
- да се осигурява отчетна информация за разходите на труд в натура и стойност, необходима за анализа на изпълнението на съответните бюджети;
- да се обосновават и начисляват *разходите за текущ трудов стаж* и се отразява задължението към персонала **по чл. 222 (3) от КТ** и в микро- и малките предприятия;
- да се отчитат разходите за обучение и квалификация и социалните разходи по видове и се създават отчетни показатели за пълните разходи за персонала.

Подобряването на отчетността на разходите за труд **в първото направление** включва изискване по *с/ка 604 Разходи за заплати* да се осигури аналитичност не само за видовете възнаграждения над основното, за видовете доплащания по КТ, за доплащанията по колективни и индивидуални трудови договори, но и за *променливия и постоянния* разход на труд, както и за отделяне на *прекия от непрекия труд*. Шифрите на аналитичните сметки следва да осигуряват възможност за разграничаване и обобщаване на *променливата част на възнагражденията*, на доплащанията по КТ и на останалите доплащания.

Аналитичността по сметките от *гр. 61 Разходи за дейността* трябва да позволява отчитането на разходите за труд не само по видове основна и спомагателни дейности, по производствени звена (*центрове на разходи*), по продукти и статии на калкулацията, но и по разновидностите на разхода, включително за променливата и постоянната му част. По подобен начин следва да се отчитат разходите за труд за административните дейности и по продажби.

**Второто направление** за подобряване на отчетната информация за разходите на труд е по отношение на *изпълнението на бюджетите за разходите на труд*. Всички показатели, заложен в различните бюджети за разходите на труд, следва да бъдат отчитани.

За подобряване на отчитането на разходите за труд в **третото направление** – **обосноваване и начисляване на провизии** във връзка с *изплащането на обезщетение при пенсионирането на работниците и служителите по чл. 222 (3) от КТ* е разработен и се предлага **алгоритъм, който се основава на кредитния метод на прогнозираните единици и приложение на функциите на ПП Excel**.

Кредитният метод на прогнозираните единици, наречен още метод на начислените доходи, изчислени на базата на трудов или служебен стаж, или метод на съотношението доходи/години трудов стаж, разглежда всеки период от прослужения стаж като пораждащ допълнителна единица право на доходи (МСС 19 – пар. 67-71) и измерва всяка такава единица поотделно, за да определи окончателното задължение.

За определяне на началното задължение се съставя електронна таблица (табл. 1), за която са необходими следните първоначални данни:

- списък на наличните работници и служители (с ЕГН и имена);
- годините трудов стаж във фирмата до момента (Гтс);
- броят на годините, оставащи до пенсионирането на лицето (Гп);
- очакваният размер на brutното възнаграждение на всяко лице към годината на пенсиониране (**РЗп**).

Освен горните данни е необходима информация за лихвения % по дългосрочните държавни ценни книжа (ДЦК) – (лихвен коефициент – *i*).

За корекция на общото крайно задължение може са необходими данни за текучеството и демографските тенденции.

За да се определи полагащият се брой заплати по чл. 222 (3) от КТ (6 заплати или 2 заплати), се въвежда условието: ако сумата от броя на годините трудов стаж във фирмата и броя на годините, оставащи до пенсионирането на работника или служителя, е равен или по-голям от 10 години – се начислява разход за 6 заплати, а в противен случай – 2 заплати. Използва се стандартна логическа функция на ПП Excel – **IF (табл. 2)** (например за първото лице от примерния списък (табл. 1) по формулата =IF(C2+D2>10;6;2) се полагат 6 заплати при пенсиониране, тъй като ще има общо 18 г. трудов стаж, а за второто лице – по формулата =IF(C3+D3>10;6;2) се полагат 2 заплати, защото има 5 г. трудов стаж във фирмата и се очаква да се пенсионира след 3 години).

За определяне на очакваната заплата към датата на пенсиониране би следвало да се направят предварителни прогнози – как се очаква да растат през годините заплатите за съответната категория персонал.

Броят на полагащите се заплати при пенсиониране (*Npz*) и прогнозираната брутна заплата на лицето (**РЗп**) определят размера на крайния доход на лицето, който трябва да се изплати при пенсионирането му.

$$OЗД1 = Npz \cdot PЗп$$

(за първото лице от списъка (табл. 1) полагащият се краен доход е:

$$OЗД1 = 6 \cdot 1000 = 6000 \text{ лв.})$$

Този краен доход на лицето, съгласно *кредитния метод на прогнозираните единици*, се разпределя на годините, оставащи до пенсионирането му:

$$ЗД_г = \frac{OЗД1}{Гп}$$

(за първото лице от списъка (табл. 1) полагащият се годишен доход е:

$$ЗД_г = \frac{6000}{3} = 2000 \text{ лв.})$$

За намиране на настоящата стойност на годишното задължение към всеки работник и служител се използва формулата за настояща стойност (PV) на бъдеща парична сума (FV) с годишно дисконтиране (дисконтовият фактор DF).



$$PV = FV.DF = FV.(1+i)^{-n}$$

FV е годишното задължение ( $ЗД_2$ ),  $i$  е лихвен коефициент, който е равен на лихвения % по дългосрочните ДЦК, разделен на 100, а  $n$  е броят години, оставащи до пенсионирането ( $\Gamma_n$ ), или формулата добива вида:

$$PV_{ЗД_2} = ЗД_2.(1+i)^{-\Gamma_n}$$

(настоящата стойност на задължението към първото лице от списъка (табл. 1) е:

$PV_{ЗД_2} = 2000.(1+0,0204)^{-2} = 1920,83$  лв. Начисляването е в края на първата година, поради което дисконтирането е за оставащите 2 години).

Сумата от настоящите стойности на годишните задължения към отделните членове на персонала определя общото годишно текущо задължение или

$$ОЗД_{те} = \sum PV_{ЗД_2}$$

(за първата година текущото задължение възлиза на 12727,46 лв. – табл.1 ).

За всяка следваща година текущото задължение представлява сума от лихвата за периода и текущото общо задължение.

$$ОЗД_t = \sum Л_t + \sum PV_{ЗД_t}$$

Лихвата за всеки период се определя като разлика между настоящите стойности на задължението през текущата и предходната година, като за предходната година се включват само задълженията, които не се изплащат през текущата година (настоящата стойност на тези задължения за текущата година =0).

$$Л_t = PV_{ЗД_t} - PV'_{ЗД_{t-1}}$$

(текущото задължение за втората година е 5027,98 лв., а начислената лихва –  $Л_t = 5027,98 - 4927,46 = 100,52$  лв.).

(текущото задължение за втората година е:

$$ОЗД_t = 100,52 + 5027,98 = 5128,50 \text{ лв.})$$

Натрупаното общо задължение към персонала по чл. 222 (3) от КТ за текущата година представлява сума от начислените задължения за предходните периоди, лихвата за периода и текущото общо задължение, намалена с изплатените през годината задължения:

$$\sum ОЗД_t = \sum ОЗД_{t-1} + Л_t + PV_{ЗД_t} - ЗД'_t$$

(в примера натрупаното задължение в края на втората година ще е:

$$\sum ОЗД_t = 12727,46 + 100,52 + 5027,98 - 7800 = 10055,96 \text{ лв.})$$

Общото задължение за текущата година би могло да се коригира (да се намали) с коефициент за текущността и с коефициент за демографските тенденции. Ако коефициентът за текущността (Ктек) е 15% - може да се очаква, че 15% от наличния персонал няма да се задържи във фирмата до пенсионирането си, което би следвало да намали задължението.

Ежегодно биха могли да се правят актуализации на очаквания размер на индивидуалната работна заплата към годината на пенсиониране предвид тенденциите в ръста на работните заплати и инфлационните процеси.

**Таблица 1** Примерна електронна таблица за определяне на задълженията по чл. 222 (3) от КТ

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>E</b>	<b>F</b>	<b>G</b>	<b>H</b>	<b>I</b>	<b>J</b>	<b>K</b>	<b>L</b>
<b>1</b>	ЕГН	Име, презиме и фамилия	Трудов стаж във фирмата	Години до пенсиониране	Очаквана брутна РЗ	Коефициент (бр.заплати)	Очаквано плащане	Разход за година	PV1	PV2	Лихва	Изплатени
<b>2</b>			15	3	1000	6	6000	2000	1920.83	1960.02	39.18	
<b>3</b>			3	5	1200	2	2400	480	442.75	451.78	9.03	
<b>4</b>			5	2	1500	2	3000	1500	1470.01	1500.00	29.99	
<b>5</b>			2	20	1600	6	9600	480	327.04	333.71	6.67	
<b>6</b>			7	10	900	6	5400	540	450.26	459.44	9.19	
<b>7</b>			10	15	1050	6	6300	420	316.57	323.02	6.46	
<b>8</b>			25	1	1300	6	7800	7800	7800.00	0.00	0.00	7800
<b>9</b>									12727.46	5027.98	100.52	<b>7800</b>

**Таблица 2** Формулите, по които са изчислени показателите от табл.1

ЕГН	Коефициент (бр. заплати)	Очаквано плащане	Разход за година	PV 1	PV2	Лихва	Изплатени
	=IF(C2+D2>10;6;2)	=E2*F2	=G2/D2	=IF(D2-1<0;0;H2*(1+0.0204)^-(D2-1))	=IF(D2-2<0;0;H2*(1+0.0204)^-(D2-2))	=IF(J2>0;J2-I2;0)	
	=IF(C3+D3>10;6;2)	=E3*F3	=G3/D3	=IF(D3-1<0;0;H3*(1+0.0204)^-(D3-1))	=IF(D3-2<0;0;H3*(1+0.0204)^-(D3-2))	=IF(J3>0;J3-I3;0)	
	=IF(C4+D4>10;6;2)	=E4*F4	=G4/D4	=IF(D4-1<0;0;H4*(1+0.0204)^-(D4-1))	=IF(D4-2<0;0;H4*(1+0.0204)^-(D4-2))	=IF(J4>0;J4-I4;0)	
	=IF(C5+D5>10;6;2)	=E5*F5	=G5/D5	=IF(D5-1<0;0;H5*(1+0.0204)^-(D5-1))	=IF(D5-2<0;0;H5*(1+0.0204)^-(D5-2))	=IF(J5>0;J5-I5;0)	
	=IF(C6+D6>10;6;2)	=E6*F6	=G6/D6	=IF(D6-1<0;0;H6*(1+0.0204)^-(D6-1))	=IF(D6-2<0;0;H6*(1+0.0204)^-(D6-2))	=IF(J6>0;J6-I6;0)	
	=IF(C7+D7>10;6;2)	=E7*F7	=G7/D7	=IF(D7-1<0;0;H7*(1+0.0204)^-(D7-1))	=IF(D7-2<0;0;H7*(1+0.0204)^-(D7-2))	=IF(J7>0;J7-I7;0)	
	=IF(C8+D8>10;6;2)	=E8*F8	=G8/D8	=IF(D8-1<0;0;H8*(1+0.0204)^-(D8-1))	=IF(D8-2<0;0;H8*(1+0.0204)^-(D8-2))	=IF(J8>0;J8-I8;0)	7800
				=SUM(I2:I8)	=SUM(J2:J8)	=SUM(K2:K8)	7800

Поради малката съвкупност на персонала измененията в демографските характеристики не биха имали съществено отражение.

**Таблица 3 Доходи на и задължения към първото лице от примерния списък**

	ГОДИНИ		
	1	2	3
Доходи			
Предходни години	0	2000	4000
Текуща година	2000	2000	2000
	2000	4000	6000
Начално задължение (на 01.01.)		1920.83	3920.03
Лихва 2,04%		39.18	79.97
<b>Разходи за текущ трудов стаж</b>	1920.83	1960.02	2000.00
<b>Крайно задължение (на 31.12.)</b>	1920.83	3920.03	<b>6000.00</b>

**Таблица 4 Доходи на и задължения към второто лице от примерния списък**

	ГОДИНИ				
	1	2	3	4	5
Доходи					
Предходни години	0	480	960	1440	1920
Текуща година	480	480	480	480	480
	480	960	1440	1920	2400
Начално задължение (на 01.01.)		442.75	903.57	1383.00	1881.62
Лихва 2,04%		9.03	18.43	28.21	38.38
<b>Разходи за текущ трудов стаж</b>	442.75	451.78	461.00	470.40	480.00
<b>Крайно задължение (на 31.12.)</b>	442.75	903.57	1383.00	1881.62	<b>2400.00</b>

#### Модул „АНАЛИЗ НА РАЗХОДИТЕ ЗА ТРУД“

Анализът на разходите за труд може да бъде задълбочен и разширен на база по-доброто информационно осигуряване от модул Бюджетиране и модул Отчитане.

Показателите за **структурата на разходите за труд** са с по-голяма степен на аналитичност, тъй като отчетната информация включва допълнителни аналитични признаци.

Показателите за анализ на **динамиката на разходите за труд** могат да се изчисляват не само по основни видове, но и по отчитаните разновидности на разходите.

Създава се възможност за определяне на нови показатели в резултат от разработването на различните видове бюджети за разходите на труд. Изчисляват се **отклоненията в изпълнението на бюджетите за разходите на труд** – абсолютни и относителни величини.

Може да бъде извършен **факторен анализ на отклоненията** в изпълнението на бюджетите за разходите на труд.

Отклоненията в изпълнението на бюджета за преките трудови разходи може да се дължат на промени в количествата на вложения труд, измерен в чч или в разценката за 1 чч (възможно е в отделни случаи вложеният труд да се измерва с човекодни и заплащането да бъде на човекоден).

Съвкупното отклонение се определя по формулата:

$$\Delta_{TR} = T_1 \cdot rt_1 - T_o \cdot rt_o$$

Отклонението на трудовите разходи по отчет спрямо бюджетните трудови разходи  $\Delta_{TR}$  се получава като от количеството вложен труд по отчет  $T_1$ , умножено по фактичестката разценка  $rt_1$ , се извади бюджетното количество труд  $T_o$ , умножено по бюджетната разценка  $rt_o$ .

Отклонението, което се дължи на промяната в заплащането  $\Delta_{rt}$ , се изчислява по формулата:

$$\Delta_{rt} = (rt_1 - rt_o) \cdot T_1$$

Отклонението, което се дължи на промяната в количеството на вложения труд  $\Delta_T$ , се изчислява по формулата:

$$\Delta_T = (T_1 - T_o) \cdot rt_o$$

От своя страна отклонението, което е под влияние на промяната в количеството на вложения труд, може да се дължи на промяна в нормата за труд или промяна в количеството на произведената продукция.

Влиянието на промяната в разходната норма  $\Delta_t$  е:

$$\Delta_t = (t_1 \cdot Q_1 - t_o \cdot Q_1) \cdot rt_o$$

Влиянието на промяната в произведената продукция  $\Delta_Q$  е:

$$\Delta_Q = (t_o Q_1 - t_o Q_o) \cdot rt_o$$

Отклонението в резултат от промените в количествата на вложения труд е сума от отклоненията по влияние на измененията в разходните норми и в количеството произведена продукция.

$$\Delta_T = \Delta_t + \Delta_Q$$

За **анализ на средната работна заплата** се генерират:

- показатели за динамиката на средната работна заплата като отношение на средната работна заплата през текущия период към средната работна заплата през предходни периоди;
- показатели за сравнение на средната работна заплата на предприятието с тази за отрасъла, региона, страната и др. сравнителен анализ.

За **анализ на ефективността от разходите за труд** се изчисляват следните показатели:

- *разходи на труд на 1 лев приходи от продажба;*

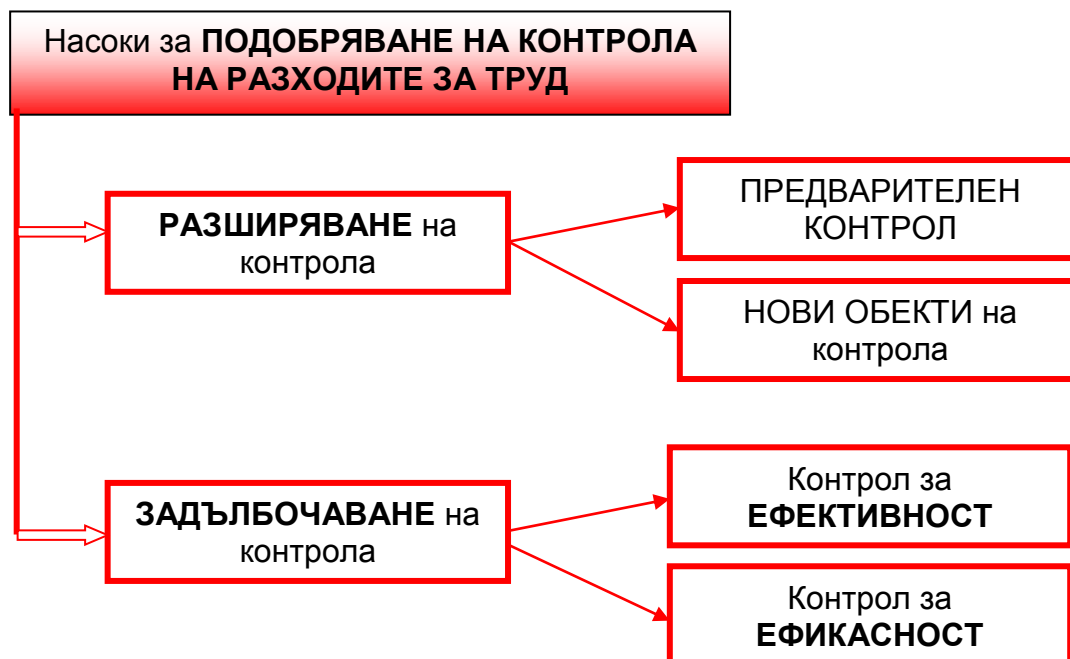
- приходи, финансов резултат на 1 лев разходи за труд;
- съотношение на ръста на производителността на труда към ръста на работната заплата;
- разходите на труд на човекоден към приходите на човекоден.

### Модул „КОНТРОЛ НА РАЗХОДИТЕ ЗА ТРУД“

Реализирането на функцията бюджетиране, подобряването на отчетността и анализа на разходите за труд са предпоставка и за **разширяване и засилване на контрола** им.

Вътрешният контрол се реализира от оторизирани за целта лица. В зависимост от големината на предприятието и управленската му структура контролът върху разходите за труд се осъществява от мениджър „Човешки ресурси“ или отдел „Административно-правен“, изпълнителен директор, финансов мениджър. Контролът на разходите за труд обхваща:

- контрол за съблюдаване на законовите разпоредби, вътрешните правила за организация на работната заплата, Кодекса на труда, колективния и индивидуалните трудови договори и др.;
- контрол за коректност на входните данни за начисляване на трудовите възнаграждения и осигуровките;
- контрол за правилното отнасяне на преките разходи за труд и обосноваването на разпределението на непреките разходи за труд по направления – организационно-производствени и функционални звена (центрове на разходи), продукти или услуги и др.;
- контрол за коректното документиране, целесъобразното и ефективно изразходване на разходите за обучение и квалификация.



Фиг. 3 Насоки за подобряване на контрола на разходите за труд

**Контролът за ефективност** обхваща текущия и в най-голяма степен последващия контрол на разходите за труд. Контролира се:

- изпълнението на бюджетите за преките и непреки разходи за труд – доколко с направените разходи за труд е постигнато планираното количество и качество на продукцията или услугите и основните финансови показатели;
- изпълнението на бюджета на разходите за обучение и квалификация – доколко са постигнати резултати в нивото на квалификация на персонала, качеството на дейността, текучеството, средната работна заплата.

**Контролът за ефикасност** на разходите за труд е насочен към показателите за ефекта от направените разходи за труд. Той обхваща контрол върху статичните и динамични показатели за: съотношението между ръста на производителността на труда и ръста на работната заплата; приходи на 1 лев разходи за труд; печалба на 1 лев разходи за труд, приходи на човекоден или човекочас и др.

**В ЗАКЛЮЧЕНИЕ** може да се обобщи, че в настоящата статия са посочени конкретни възможности за подобряване на контрола и управлението на разходите за труд в индустриалните предприятия. Това се постига чрез прилагането на комплексен и системен подход. Предлага се концептуален модел на система за управление на разходите за труд, разработен на функционален принцип. Взаимосвързаното реализиране на всяка функция позволява да се включват нови задачи или да се подобри изпълнението на съществуващите. За всеки модул от системата са посочени насоките за развитие и подобряване. Основно внимание е отделено на отчитането на разходите за труд и задълженията към персонала по чл. 222 (3) от КТ, за което е разработен конкретен алгоритъм на база стандартните функции на ПП Excel.

Бюджетирането, подобряването на отчетността, разширяването и задълбочаването на анализа и вътрешния контрол на разходите за труд ще създаде възможност и за по-високо качество на външния им одит.

**Библиографска справка:**

1. Аверкович, Е. Управленско счетоводство, Свищов, 2003
2. Велчева, Й., Д. Янкова. Показатели за анализ на разходите за труд в индустриалните предприятия, Научни трудове, РУ „А. Кънчев“, 2015
3. Йонкова, Б. Нетрадиционни аспекти на счетоводния анализ на трудовите разходи, сп. „Счетоводство“, бр. 1, 2003
4. Йонкова, Б. Управленско счетоводство, София, 2007
5. МСС 19, СМСС, 2013
6. НСС, ДВ, бр. 30/2005 г., посл. изменение, ДВ, бр. 3/2016
7. Пейчева, М. Ключови показатели в одита на човешките ресурси, сп. ИДЕС, бр 5, 2014
8. Тимчев, М. Финансово-стопански анализ, Тракия-М, 1999
9. Чиприянова, Г. Практикоприложни аспекти на счетоводното бюджетиране“,   
[http://dlib.eacademy.bg/bitstream/handle/10610/1460/61\\_split\\_BU\\_2-2013.swf?sequence=1&isAllowed=y](http://dlib.eacademy.bg/bitstream/handle/10610/1460/61_split_BU_2-2013.swf?sequence=1&isAllowed=y)
10. <http://schetovodstvo.dokumentite.com/art/analiz-na-trudovite-razhodi/82631>

## LABOUR COSTS IN AN INDUSTRIAL ENTERPRISE – OPPORTUNITIES TO ENHANCE THE MANAGEMENT OF AND CONTROL OVER LABOUR COSTS

**Assoc. prof. Yordanka Velcheva, PhD**  
 Certified Public Accountant,  
 Registered Auditor

**Diana Yankova, PhD**  
 Angel Kanchev University of Ruse  
 Department of Economics

<b>Keywords:</b>	<b>Summary:</b>
Labor costs Budgeting Reporting Control Analysis Salary Payments Social security Social spending Training Labor productivity Efficiency	<p>The article shows the attempt for implement a comprehensive and systematic approach in the management of labor costs. Developed was a conceptual model of a system to manage labor costs in industrial company with modules: budgeting, reporting, analysis and control. For each module are shown the main tasks and problems and possible solutions. Special attention is paid to the developed algorithm for differentiation and charging labor costs and the obligation to employees under Art. 222 (3) of the Labor Code in micro and small enterprises, based on the credit method of projected units and applied functions of the software Excel.</p>