



МЕТОДИКА ЗА АНАЛИЗ НА РАЗХОДИТЕ ЗА ЖИВ ТРУД НА ПРЕДПРИЯТИЕТО

доц. д-р Росица Иванова

УНСС, катедра „Счетоводство и анализ“

Ключови думи:	Резюме
<p>Разходи Работна заплата Осигуровки Методика Анализ</p>	<p>Обект на изследване в настоящата статия са разходите за жив труд на предприятието. Въпросът за възнагражденията и осигуровките на персонала на предприятието е актуален на всеки един етап и на всяка фаза от неговото развитие. Това произтича от обстоятелството, че работната сила е един от основните фактори, които са необходими за осъществяването на дейността на всяко предприятие. Същевременно разходите за заплати на персонала предопределят и разходите за социално и здравно осигуряване както за сметка на работодателите, така също и за сметка на осигуряваните лица от състава на персонала.</p> <p>В статията се разглежда методика за анализ на разходите за жив труд на предприятието, включваща: 1) обща оценка на разходите за жив труд; 2) анализ на размера на разходите за заплати; 3) анализ на състава на разходите за заплати; 4) анализ на средната работна заплата; 5) анализ на индивидуалните работни заплати на персонала; 6) други насоки на анализа.</p> <p>Методиката за анализ на разходите за жив труд е изяснена с подходящ формулен апарат, като същевременно са предложени конкретни цифрови примери.</p>

Въведение

Въпросът за възнагражденията и осигуровките на персонала на предприятието е актуален на всеки един етап и на всяка фаза от неговото развитие. Това се дължи на две важни обстоятелства. Първото от тях е, че работната сила е един от основните фактори – ресурси, необходими за осъществяването на дейността на всяко предприятие, за изпълнението на неговия бизнес план, както и за функционирането на икономиката на страната. В резултат от използването на работната сила за предприятията възникват разходи за жив труд, в състава на които се включват разходите за работни заплати (възнаграждения) и разходите за социални и здравни осигуровки на персонала, нает по трудов договор. Повишаването на ефективността от използването на работната сила (производителността на

труда) и оптимизирането на разходите са важни фактори за постигане и поддържане на добри резултати от дейността на предприятието и подобряване на неговата финансова и пазарна стабилност. За това влияние оказват и редица други фактори, като например структурата на капитала, цената на собствения и на привлечения капитал, иновационната и инвестиционната политика, дигиталната трансформация на бизнеса и на предприятието и други.

Второто важно обстоятелство е, че размерът на работните заплати в България е един от най-малките в Европа. Целта е до 2030 г. работните заплати в страната да се повишават и да достигнат тези на трудовите възнаграждения в европейските страни.

Информационно осигуряване на анализа на разходите за жив труд

Общият размер на разходите за заплати (възнаграждения), в съответствие със сключените трудови договори, доплащанията по Кодекса на труда и други нормативни актове, платените отпуски, възнагражденията на органите за управление, съдружниците и собствениците, намира счетоводен израз по дебита на сметка „Разходи за заплати (възнаграждения)“ от сметките от група „Разходи по икономически елементи“. Същевременно по дебита на сметка „Разходи за осигуровки“ от същата група счетоводни сметки се записват начислените суми за осигуровки на персонала, нает по трудов договор, които са за сметка на работодателите – осигурители (предприятията), както следва: 1) задължителните вноски в първия осигурителен стълб за Държавно обществено осигуряване (ДОО), в състава на които се включват вноските за следните фондове: „Пенсии“, „Общо заболяване и майчинство (ОЗМ) и „Безработица“; 2) задължителните вноски във втория осигурителен стълб – вноските за допълнително задължително пенсионно осигуряване (ДЗПО); 3) вноските за здравно осигуряване; 4) вноските за фонд „Трудова злополука и професионална болест“ (ТЗПБ) и други подобни законно регламентирани вноски, които са за сметка на предприятията. Или „разходите за осигуровки за сметка на работодателите – осигурители, свързани с работните заплати на персонала, възникват във връзка със задължителното държавно обществено и допълнителното пенсионно осигуряване и задължителното здравно осигуряване.“¹

Чрез посочените по-горе сметки се отчитат и начислените от предприятието суми за надбавки и подпомагане на персонала. По този начин чрез сметки „Разходи за заплати (възнаграждения)“ и „Разходи за осигуровки“ се обхващат всички разходи за жив труд, извършени от предприятието за определен отчетен период. От тези сметки разходите за жив труд се посочват в отчета за приходите и разходите, респ. отчета за доходите на предприятието.

¹ Начкова, М., Е. Миланова – Цончева, Х. Маврудиев. „Счетоводство на застрахователите и осигурителите“, С., ИК-УНСС, 2018 г., с. 87.

За нуждите на анализа на разходите за жив труд на предприятието може да се използва информацията, съдържаща се в раздел III на отчета за заетите лица, средствата за работна заплата и други разходи за труд.

Методика за анализ на разходите за жив труд на предприятието

А) Обща оценка на разходите за жив труд

По данните от сметки „Разходи за заплати (възнаграждения)“ и „Разходи за осигуровки“ може да се даде най-обща оценка на разходите за жив труд на предприятието. За тази цел могат да се използват следните показатели: 1) относителен дял на разходите за жив труд в общия размер на разходите; 2) относителен дял на разходите за жив труд в разходите за оперативната дейност; 3) постигнати приходи с един лев разходи за жив труд (коефициент на ефективност на разходите за жив труд); 4) постигнати приходи от оперативната дейност с един лев разходи за жив труд; 5) разходи за жив труд, падащи се на един лев приходи (коефициент на ефективност на приходите); 6) разходи за жив труд, падащи се на един лев приходи от оперативната дейност; 7) балансова печалба, падаща се на 100 лв. разходи за жив труд (нетна рентабилност на база разходи за жив труд); 8) печалба от оперативната дейност, падаща се на 100 лв. разходи за жив труд.

За целите на общата оценка на разходите за жив труд ще използваме данни от дейността на предприятието „Мая“ за два последователни отчетни периода (таблица 1).

По данните в таблица 1 се вижда, че за текущата спрямо предходната година е налице увеличение на относителния дял на разходите за жив труд в общата сума на разходите на предприятието с 1,4071 пункта (30,9565 – 29,5494), а темпът на увеличението възлиза на 4,7618 процента [(+1,4071 : 29,5494) x 100].

Таблица 1

Показатели	Предходна година	Текуща година	Отклонение (+, -)	Темп на изменение, %
I. Входни данни, х.лв				
1. Обща сума на разходите, в т.ч.:	28630	28750	120	0,42
2. Разходи за жив труд, от тях:	8460	8900	440	5,20
а) разходи за възнаграждения (заплати)	6935	7295	360	5,19
б) разходи за осигуровки	1525	1605	80	5,25
3. Обща сума на приходите	29895	30185	290	0,97
4. Балансова печалба (п.3 - п.1)	1265	1435	170	13,44

II. Допълнително изчислени показатели:				
5. Относителен дял на разходите за жив труд в общата сума на разходите, % (п.2 : п.1) x 100	29,5494	30,9565	1,4071	4,7618
6. Постигнати приходи с един лев разходи за жив труд, лв. (п.3 : п.2)	3,5337	3,3916	-0,1421	-4,0217
7. Разходи за жив труд, падащи се на един лев приходи, лв. (п.2 : п.3)	0,2830	0,2869	0,0039	1,3815
8. Балансова печалба, падаща се на 100 лева разходи за жив труд, лв. (п.4 : п.2) x 100	14,9527	23,0617	6,2785	37,4092

Постигнатите приходи с един лев разходи за жив труд са се намалили с 0,1421 лв. (3,3916 – 3,5337), което означава, че се е подобрила ефективността на разходите за жив труд. Или на всеки един лев разходи за жив труд приходите на предприятието са се увеличили с 0,1421 лв.

От гледна точка на разходите за жив труд изменението на постигнатите от предприятието приходи за текущата спрямо предходната година се обуславя от действието на два обобщаващи фактора:

- 1) промените в общата сума на разходите за жив труд и
- 2) промените в постигнатите приходи с един лев разходи за жив труд.

Влиянието на факторите може да се установи по метода на разликите.

Влияние на първия фактор: установява се, като отклонението между сумите на разходите за жив труд за текущата и предходната година се умножи с постигнатите приходи с един лев разходи за жив труд за предходната година, т.е.

(+440) x 3,5337 = +1554,82 х.лв. увеличение на приходите в резултат от увеличението на разходите за жив труд на предприятието.

Влияние на втория фактор: установява се, като сумата на разходите за жив труд за текущата година се умножи с отклонението между постигнатите приходи с един лев разходи за жив труд за текущата и предходната година, т.е.

8900 x (-0,1421) = -1264,80 х.лв. намаление на общата сума на приходите в резултат от намалението на приходите, постигнати с един лев разходи за жив труд – влошаването на ефективността на разходите за жив труд. Следователно за текущата спрямо предходната година в предприятието се влошава разходната ефективност на база разходи за жив труд.

Или под едновременното влияние на двата фактора приходите на предприятието са се увеличили с **290 х.лв.** [(+1554,82) + (-1264,80)], което

е именно тяхното изменение за текущата спрямо предходната година (30185 – 29895).²

Изложената по-горе методика за анализ може да се прилага и по отношение на разходите за жив труд, включени в себестойността на продадената продукция (пълната себестойност на продукцията). От тази гледна точка изменението (увеличение или намаление) на нетните приходи от продажби на продукцията се обуславя от влиянието на два фактора:

1) промените в размера на разходите за жив труд, включени в пълната себестойност на продукцията, и

2) промените в нетните приходи от продажби на продукцията, падащи се на един лев разходи за жив труд, включени в пълната себестойност на продукцията.

Б) Анализ на размера на разходите за работни заплати

Задача на анализа е да се определи постигнатата икономия или допуснатия преразход на разходите за жив труд на предприятието както спрямо планираните разходи, така и по отношение на разходите от предходния период (например предходната година) или предходни периоди с цел проследяване на тенденциите в тяхната динамика. Споделяме мнението на А. Вейсел, че трябва „да се разработи очакване (бюджет) на разходите за възнаграждения съгласно броя на работниците и средното възнаграждение за сектора и прогнозираните стойности да се сравняват с фактическите.“³ Този анализ може да се извършва в различни аспекти. Например:

1) анализ на начислените средства за работни заплати на персонала, нает по трудово и служебно правоотношение в предприятието, в т.ч. анализ на състава на брутната работна заплата, анализ на обезщетения по Кодекса на труда, Закона за държавния служител и Кодекса за социалното осигуряване; анализ на социалните и здравни осигуровки (вкл. доброволни), фонд „Безработица“, другите социални разходи и надбавки, както и данък върху социалните разходи. При този анализ следва да се установява икономията или преразхода по отделни елементи от състава на брутната работна заплата, като с важно значение е установяването на силата и посоката на влияние на факторите върху абсолютното отклонение на разходите за заплати за текущия спрямо предходния период;

2) установяване на икономията или преразхода на средствата за работни заплати на персонала както общо, така и по отделни категории персонал, съгласно Националната класификация на професиите и длъжностите от 2011 г.

Общият размер на разходите за работни заплати (RZ) се определя по формулата:

² Изчисленията в таблиците са извършени на Excel. Различията при някои от изчисленията се дължат на закръглянията.

³ Вейсел, А. Предимства на тестовите на разумност в одита, сборник доклади от научна конференция на Финансово-счетоводния факултет на УНСС, катедра „Финансов контрол“, С., УНСС, 2010 г., с. 319 – 320.

$$RZ = \bar{B} \times \bar{RZ}, \text{ където:}$$

\bar{B} е средният списъчен брой на персонала, а

\bar{RZ} – средната работна заплата на едно лице от персонала.

От тази формула се вижда, че върху отклонението между общите размери на разходите за заплати за текущата и предходната година влияние оказват два фактора:

- 1) промени в средния списъчен брой на персонала и
- 2) промени в средната работна заплата на едно лице от персонала.

Средният списъчен брой на персонала за годината (SSB_g) се определя като средна аритметична величина по формулата:⁴

$$SSB_g = \frac{SSB_1 + SSB_2 + SSB_3 + \dots + SSB_n}{12}, \text{ където:}$$

$SSB_1, SSB_2, \dots, SSB_n$ е средният списъчен брой на наетите лица за всеки месец от годината.

Методиката за анализ ще илюстрираме по данни от разглежданото по-горе предприятие. За целта по данните от таблица 1 е съставена таблица 2.

Таблица 2

Показатели	Предходна година	Текуща година	Отклонение (+, -)	Темп на изменение, %
I. Входни данни:				
1. Разходи за възнаграждения (заплати), х.лв.	6935	7295	360	5,19
2. Среден списъчен брой на персонала	60	55	-5	-8,33
3. Обща сума на приходите	29895	30185	290	0,97
II. Допълнително изчислени показатели:				
4. Средна работна заплата на едно лице от персонала, х.лв. (п.1 : п.2)	115,5833	132,6364	17,05	14,75

⁴ Показателят „Среден списъчен брой“ (ССБ), съгласно „Методика за изчисляване на списъчния и средния списъчен брой на персонала“, утвърдена със Заповед на председателя на НСИ, се определя по метода на средната аритметична величина. ССБ на наетите по трудово или служебно правоотношение за един месец се изчислява чрез сумирането на списъчния брой на наетите лица на пълно работно време и броя на наетите лица на непълно работно време, преизчислени в еквиваленти на пълна заетост за всеки календарен ден от месеца (включително почивните дни и официалните празници), след което полученият общ сбор се разделя на броя на календарните дни за съответния месец. Списъчният брой през почивните и празничните дни се взема за равен на списъчния брой на наетите от последния работен ден. ССБ на наетите лица за отчетната година се определя чрез сумиране на ССБ за всеки месец и полученият сбор се разделя на 12. Когато предприятието не е работило пълна календарна година поради различни причини (сезонна дейност, въвеждане в експлоатация през годината, преустановяване на дейността), сумата на ССБ на персонала за месеците, през които отчетната единица е работила, се разделя на 12.

По данните от таблица 2 се вижда, че за текущата спрямо предходната година има абсолютен преразход на разходите за заплати в размер на 360 х.лв. (7295-6935), което представлява темп на увеличение на тези разходи с 5,19 пункта [(+360 : 6935) x 100]. Същевременно е налице абсолютна икономия на персонал от 5 човека (55-60). В относително изражение икономията на персонал възлиза на приблизително 6 човека [55 – 60 x (30185 : 29895) x 100]. Средната работна заплата на едно лице от персонала на предприятието за текущата спрямо предходната година се е увеличила със 17,05 х.лв. (132,6364 – 115,5833), а темпът на увеличение възлиза на 14,75 пункта [(+17,05 : 115,5833) x 100]

Влиянието на посочените по-горе два фактора може да се установи по метода на разликите.

1) Влияние на промените в средносписъчния брой на персонала:

[(-5) x 115,5833] = - **577,9165** х.лв. намаление на разходите за работни заплати в резултат от намалението на средносписъчния брой на персонала с 5 човека, т.е. под влияние на постигнатата абсолютна икономия на персонал за текущата спрямо предходната година.

2) Влияние на промените в средната работна заплата на едно лице от персонала:

[55 x (+17,05)] = **+937,75** х.лв. увеличение на разходите за работни заплати в резултат от увеличението на средната работна заплата на едно лице от персонала със 17,05 х.лв.

Или общо под едновременното влияние на двата фактора разходите за работни заплати на предприятието са се увеличили с **360 хил. лв.**⁵

[(-577,9165 хил. лв.) + (+937,75 хил. лв.)].

Влиянието на факторите може да се определи и чрез използване на процентите на динамика.

1) Влиянието на **промените в средносписъчния брой на персонала** може да се установи, като процентът на увеличението или намалението на средносписъчния брой на персонала се умножи с базисния (в случая от предходната година) размер на разходите за работни заплати, т.е.

$$\left(\frac{55 \times 100}{60} - 100\right) \times 6935 = \frac{-8,33}{100} \times 6935 = -577,9166 \text{ хил. лв.}$$

намаление на разходите за работни заплати под влияние на намалението на средния списъчен брой на персонала – постигната абсолютна икономия на персонал.

2) Влиянието на **промените в средната работна заплата на едно лице от персонала** може да се установи, като процентът на увеличението или намалението на средната работна заплата на едно лице от персонала се умножи с процента на динамиката на средносписъчния брой на персонала и с базисния (в случая от предходната година) размер на разходите за работна заплата, т.е.

⁵ Разликите в изчисленията се дължат на закръглянията.

$$\left(\frac{132,6364 \times 100}{115,5833} - 100\right) \times \left(\frac{55 \times 100}{60}\right) \times 6935 = \frac{(+14,75) \times 91,67}{100 \times 100} \times 6935$$

= +937,71 хил. лв. увеличение на разходите за работни заплати под влияние на увеличението на средната работна заплата на едно лице от персонала.

В състава на персонала на предприятия с основна промишлена дейност най-голям относителен дял заема категорията на работниците. Това обстоятелство провокира интереса за прилагане на представената по-горе методика и за анализ на основната дейност на промишлените предприятия. Считаме, че тази методика с успех може да се използва за вътрешен анализ на разходите за работни заплати на работниците в основната дейност. Още повече че тези разходи заемат значителен дял в себестойността на продукцията, която се формира по счетоводен път именно в основната дейност на предприятието. Тук виждаме две възможности за приложение на методиката за анализ. Първата от тях е по отношение на разходите за работни заплати на работниците само в основната дейност, а втората възможност е относно разходите за заплати на работниците и служителите, включени в пълната себестойност на промишлена продукция.⁶ Следва да отбележим полезността за финансовия мениджмънт и за управлението на човешките ресурси на представената методика за анализ на икономията или преразхода на разходите за работни заплати и за всяка от категориите на персонала на предприятието. Получените резултати от анализа ще позволят на мениджмънта да взема информирани, правилни и обосновани решения за структурата на персонала по категории, за управление на разходите за работни заплати, а оттам и на разходите за осигуровки на персонала, което ще доведе до повишаване на ефективността на разходите за жив труд на предприятието – рентабилността, изчислена на база разходи за жив труд.

В) Анализ на състава на разходите за заплати

Брутната работна заплата представлява възнаграждението, което наетите по трудов договор в предприятието лица получават за положения от тях труд преди приспадането на задължителните и доброволните вноски за социално и здравно осигуряване, както и на начисленията за данъци върху доходи на физически лица, които са за сметка на наетите лица.

Брутната работна заплата на наетите лица се формира от следните елементи, които по същество са начислените средства за:

1) основна заплата за действително отработено време или извършена работа;

2) възнаграждение над основната заплата (наднормено и премии по системите за заплащане на труда), в т.ч. годишни, шестмесечни,

⁶ Пълната себестойност на продукцията се формира от сумата на разходите за основната дейност, разходите за продажби на продукцията и административните разходи на промишленото предприятие.

тримесечни премии, целеви награди, извънредни заплати и други еднократни възнаграждения;

3) възнаграждение за платен годишен отпуск;

4) други видове платени отпуски съгласно Кодекса на труда и Закона за държавния служител;

5) допълнителни и други възнаграждения (за нощен труд, работа на смени, професионален стаж, извънреден труд, работа при вредни или други специфични условия на труд, работа в празнични и почивни дни, за по-висока лична квалификация, като например за образователна и научна степен, и др.) съгласно Кодекса на труда, Закона за държавния служител, друг закон, колективен или индивидуален трудов договор.

Влиянието на всеки един от тези елементи може да се установи както върху отклонението на разходите за работни заплати общо на персонала, така и за всяка категория персонал, като например: ръководители, специалисти, работници, помощен персонал, охрана и др.

Г) Анализ на средната работна заплата

Средната работна заплата в предприятията е икономически показател, който характеризира трудовите възнаграждения на персонала. Същевременно тя е отражение на постигнатите от отделните предприятия производителност на труда, икономически растеж и финансова стабилност.

Анализът на средната работна заплата може да се извършва както в предприятията за няколко последователни отчетни периода с цел установяване на тенденцията в нейната динамика, така и спрямо други предприятия, функциониращи в съответния отрасъл, както и в сравнение със средната работна заплата за страната.

Средната работна заплата на едно лице от персонала (\overline{RZ}) се изчислява по формулата:

$$\overline{RZ} = \frac{\sum D_i^b \times \overline{RZ}_i^b}{100},$$

където:

D_i^b е относителният дял (%) на персонала по отделните категории в общия брой на персонала, а

\overline{RZ}_i^b – средната работна заплата на едно лице от съответната категория персонал.

От тази формула се вижда, че върху изменението на средната работна заплата на персонала на предприятието влияние оказват два фактора:

1) промените в структурата на персонала и

2) промените в средната работна заплата на едно лице от всяка категория персонал.

Влиянието на факторите може да се установи по метода на последователното заместване. За целта е необходимо да се изчисли условната средна работна заплата (при структура на персонала за текущата година (D_1^b) и средна работна заплата на едно лице от персонала по отделни категории персонал за предходната година - \overline{RZ}_0^b) по формулата:

$$\overline{RZ}_{usl} = \frac{\sum D_1^b \times \overline{RZ}_0^b}{100}$$

Влиянието на промените в структурата на персонала може да се установи като разлика между условната средна работна заплата и средната работна заплата в предприятието през базисния (в случая предходната година) период:

$$\Delta \overline{RZ} (\Delta D_i^b) = \overline{RZ}_{usl} - \overline{RZ}_0 = \frac{\sum D_1^b \times \overline{RZ}_0^b}{100} - \frac{\sum D_0^b \times \overline{RZ}_0^b}{100}$$

Влиянието на промените в средната работна заплата по отделни категории персонал може да се установи като разлика между средната работна заплата за текущата година и изчислената условна средна работна заплата на едно лице от персонала.

$$\Delta \overline{RZ} (\Delta \overline{RZ}) = \overline{RZ}_1 - \overline{RZ}_{usl} = \frac{\sum D_1^b \times \overline{RZ}_1^b}{100} - \frac{\sum D_1^b \times \overline{RZ}_0^b}{100}$$

Резултатите от сравнителния анализ на средната работна заплата в предприятието спрямо средните работни заплати в предприятията от отрасъла, в който то функционира, са основа за вземането на информирани, правилни и своевременни решения, свързани с неговата политика в областта на човешките ресурси, равнището на производителност на труда, заплащането на труда и управлението на разходите за жив труд. Следва да се отбележи, че средната работна заплата и нейната динамика в отделните предприятия от отделните сектори и прилежащите им отрасли на икономиката на България оказват непосредствено влияние и върху равнището и динамиката на средната работна заплата в страната.

Д) Анализ на индивидуалните работни заплати на персонала на предприятието

Начинът на формиране на индивидуалните работни заплати на отделните категории персонал зависи от прилаганите форми и системи на работната заплата.

В практиката се използват два основни начина за изчисляване на полагащите се основни работни заплати на работниците:

- 1) Повременна система за заплащане („повременно” заплащане).
- 2) Сделна система за заплащане („сделно” заплащане).

При повременната форма на заплащане размерът на работната заплата се определя съобразно количеството на отработеното време. Заплащането се извършва на базата на основните месечни заплати в съответствие с броя на отработените дни. Изчисленията могат да се различават в зависимост от периода, за който се определят и изплащат работните заплати. Повременната форма се прилага за заплащане на труда на работниците в строго регламентирани производствени процеси, при които те не могат да оказват влияние върху обема на продукцията, също на специалистите, ръководителите, помощния персонал и охраната.

В България полагащите се работни заплати се изчисляват месечно. Полагащата се основна заплата на съответния служител от персонала на предприятието (i) при повременната форма на заплащане за всеки месец (OZ_i) се изчислява по формулата:

$$OZ_i = DZ_i \times OD_i$$

където:

DZ_i е полагащата се дневна основна заплата на съответния служител за месеца, а

OD_i – отработените дни от съответния служител през месеца.

Полагащата се дневна основна заплата на съответния служител за месеца (DZ_i) се изчислява по формулата:

$$DZ_i = \frac{OZ_{TD}}{D_n}$$

където:

OZ_{TD} е основната месечна заплата на съответния служител, определена в трудовия договор;

D_n – общият брой на работните дни в месеца.

Ще илюстрираме изчисляването на полагащата се основна заплата за един месец при повременната форма на заплащане със следните примерни данни за служител, назначен по трудов договор на длъжността „системен администратор“ в предприятието „Мая“: 1) основна месечна заплата, определена в трудовия договор – 1600 лв.; 2) работни дни в месеца – 20; 3) дневна основна работна заплата – 80 лв. (1600 лв. : 20 дни); 4) отработени дни от служителя през месеца – 15.

Полагащата се основна работна заплата на служителя, заемащ длъжността „системен администратор“, за месеца ще бъде:

$$OZ_i = 80 \text{ лв.} \times 15 \text{ дни} = 1200 \text{ лв.}$$

За следващия месец за същия служител са известни данните: 1) основна месечна заплата, определена в трудовия договор - 1600 лв.; 2) работни дни в месеца – 21; 3) дневна основна работна заплата – 76,19 лв. (1600 лв. : 21 дни); 4) отработени дни от служителя през месеца – 21.

В случая полагащата се основна заплата на този служител за втория месец ще бъде:

$$OZ_i = 76,19 \text{ лв.} \times 21 \text{ дни} = 1600 \text{ лв.}$$

При повременната форма за заплащане, за да получи основната работна заплата, посочена в трудовия договор, работникът или служителят трябва само да е бил на работното си място през всички работни дни от месеца.

Като слаби страни на повременната форма за изчисляване на основните заплати за месеца могат да се посочат: 1) една и съща основна месечна работна заплата води до различни дневни основни заплати по месеци, тъй като броят на работните дни през отделните месеци е различен в резултат на различния брой почивни дни и официални празници; 2) възникват затруднения при договарянето на основните заплати за работен ден или час (подневно и почасово заплащане); 3) в „сивия“ сектор на българския трудов пазар неофициалните възнаграждения често се договарят за ден („дневна надница“) или за час („часова ставка“), като обикновено се изплащат в края на работната седмица или след края на всеки работен ден. Като мярка за ограничаване на „сивия“ сектор в икономиката на страната е предложението на сегашното правителство изплащането на работните заплати в предприятията, които имат персонал по трудов договор над 50 човека, да става само по банков път. Тази мярка би имала положителен ефект, ако се въведе за повече сектори и отрасли на националната икономика, а не само за хотелиерството и ресторантьорството; 4) тази форма за заплащане не мотивира работниците и служителите към подобряване на резултатите от осъществяваната от тях трудова дейност, тъй като основната работна заплата, определена с трудовия договор, не е обвързана с тяхното представяне и постигнати резултати; 5) формата не стимулира работниците към повишаване на производителността на труда.

При сделната форма на заплащане работната заплата се определя от количеството на произведената продукция и разценката на работната заплата за единица продукция. Тази форма се прилага в случаите, когато може да се определи с достатъчна точност изразходваният от работника труд чрез количеството на произведените от него изделия при спазване на изискванията за качество на продукцията. Размерът на работната заплата на работника за определено време при сделната форма на заплащане се определя от количеството доброкачествена продукция, която е произведена за същото време.

За изчисляването на полагащата се за месеца основна заплата на работника/служителя (OZ_i) в зависимост от обема на извършената работа или произведената (продадената) продукция (продукти, услуги или части от тях) при сделната форма на заплащане се използва формулата:

$$OZ_i = \sum_{j=1}^m Q_{ij} \times R_j$$

където:

Q_{ij} е произведеното количество от продукта (извършената работа) от работника/служителя през месеца, а

R_j – разценката за единица количество от продукта (работата) j .

Разценката за единица количество от продукта (работата) j се определя по формулата:

$$R_j = \frac{\overline{OZ}_j}{Q_j}$$

където:

\overline{OZ}_j е средна основна заплата на работниците/служителите, произвеждащи продукта (извършващи работата) j за периода t , например за един работен ден, а

Q_j – количество от продукта (работата) j , който по стандарт (трудова норма) трябва да бъде произведено (извършена) за периода t , например един работен ден.

Стандартното количество от продукта, който трябва да бъде произведен, или обема на работата, която трябва да бъде извършена за фиксиран период от време, се определя въз основа на стандарти за производителност. В България те са известни като „трудова норма“ и се прилагат две техни разновидности: 1) стандарт за време (норма на време) и 2) стандарт за количество (норма на изработка). Стандартите (нормите) се разработват, като се използват различни методи, например: експертна оценка, наблюдение; анализ на информацията от предходни периоди; анализ, оценка и моделиране на работни процеси и други.

За изясняване на методиката за анализ на преките разходи за работни заплати при сделната форма на заплащане на категорията работници ще използваме данните за производството на детайли от определен вид в един от цеховете на промишлено предприятие. Тези данни са посочени в таблица 3.⁷

⁷ Този въпрос се поставя на внимание и в други наши разработки - вж. напр. доклад на тема „Анализ на разходите за жив труд (методология и методика за анализ)“, представен по време на теоретичен семинар „Човекът – мярка за всички неща? Предизвикателствата на постиндустриалното информационно общество, рганизиран от катедра „Правни и хуманитарни науки“ на Стопански факултет на Технически университет – София. В настоящата статия ясно са разграничени формите на заплащане в страната, като са представени формулите за изчисляване на месечните работни заплати. Предлага се едно задълбочаване на методиката за анализ на разходите за жив труд на предприятието. Това се прави с цел оптимизиране на разходите за жив труд и повишаване на рентабилността, изчислена на база разходи за жив труд.

Таблица 3

Показатели	Норматив	Отчет	Отклонение	Процент
1. Брой детайли	3840	3900	60	101,56
2. Време за производство на един детайл, минути	24	26	2	108,33
3. Време за производство на всички детайли:				
а) в минути (п.1 х п.2)	92160	101400	9240	110,03
б) в часове (п.3а : 60 мин.)	1536	1690	154	110,03
4. Ставка за един човекочас, лв.	15	16	1	106,67
5. Преки разходи за заплати на работниците за производството на детайлите, лв. (п.3б х п.4)	23040	27040	4000	117,36

По данните в таблицата могат да се определят:

1) Условното изразходвано време за фактическия обем произведени детайли (по отчет), но при време за производство на един детайл по норматив, т.е.

$$\frac{3900 \times 24}{60} = 1560 \text{ часа.}$$

2) Преките разходи за заплати на работниците за фактическия обем произведени детайли, но при ставка за един човекочас по норматив, т.е.

$$1560 \text{ часа} \times 15 \text{ лв.} = 23400 \text{ лв.}$$

Разликата между фактическия (по отчет) и нормативния размер на преките разходи за заплати на работниците за производството на фактическия обем детайли показва, че е допуснат преразход в размер на **3640 лв.** (27040 – 23400). Този преразход се дължи на влиянието на два фактора:

1) промените в отработените човекочасове (промените в използването на работното време);

2) промените в ставката (заплащането) за един човекочас.

Влиянието на факторите може да се установи по метода на разликите.

1) Влияние на първия фактор – **промени в отработените човекочасове:**

$$(1690 - 1560) \times 15 = (+130) \times 15 = +1950 \text{ лв.}$$

В резултат на увеличението на фактически отработените човекочасове спрямо норматива със 130 часа (1690 – 1560) е налице увеличение (преразход) на преките разходи за заплати на работниците в размер на 1950 лв.

2) Влияние на втория фактор – **промени в заплащането за един човекочас:**

$$1690 \times (16 - 15) = +1690 \text{ лв.}$$

Следователно в резултат от увеличението на заплащането за един човекочас по отчет спрямо норматива с един лев (16 – 15) е налице увеличение (преразход) на преките разходи за заплати на работниците в размер на 1690 лв.

Или под едновременното влияние на двата фактора преразходът на работна заплата на категорията работници за производството на детайлите възлиза на **3640 лв.** [(+1950) + (+1690)], т.е. толкова, колкото е отклонението между фактическия и нормативния размер на преките разходи за заплати при елиминиране на влиянието на промените в обема на продукцията (броят на фактически произведените детайли спрямо норматива).

Следва да се отбележи, че по данните, съдържащи се в първичните документи, могат да се изяснят конкретните причини, които са довели до промените в използването на работното време и тарифната ставка.⁸

Малкият размер на заплащането на труда в България се дължи на влиянието на редица фактори, например:

1) Ниското равнище на производителността на труда. От една страна, малкият размер на заплащането на труда демотивира хората, което води до едно нежелание за работа, в резултат от което се влошава производителността на труда, а от друга страна ниското равнище на производителността на труда не позволява да се повишава заплащането на труда.

2) Състоянието на бизнес средата, в която функционират предприятията. Факторите, водещи до влошаването на бизнес средата, могат да се търсят в ковид кризата и предприетите мерки от правителството за ограничаване разпространението на вируса, нарушените вериги на доставките, кризата с енергийните ресурси, високото равнище на инфлацията в страната, увеличаването на цените на енергийните ресурси, забавянето на законодателните промени, свързани с плана за възстановяване и устойчивост, военната криза в близост до територията на страната и др. Всички тези фактори оказаха, а някои от тях продължават да оказват и сега неблагоприятно влияние върху бизнес средата в страната. Някои бизнеси пострадаха сериозно, повиши се безработицата в страната, а предприетите мерки не във всички случаи бяха своевременни и ефективни, а някои от тях на практика бяха трудно приложими.

3) Преките чуждестранни инвестиции. Налице е тенденция към намаляване на чуждестранните инвестиции, което в известна степен е повлияно и от недобрата бизнес среда в страната.

4) Проблемите в съдебната система в страната и забавяне на законодателните промени, необходими за извършването на съдебната реформа.

5) Политическата нестабилност, служебните правителства и липсата на Парламент в качеството му на законодателен орган и други фактори.

⁸ Чуков, К., Р. Иванова. Финансово-стопански анализ, С., ИК-УНСС., 2019 г., с. 189.

Заклучение

Методиката за анализ на разходите за жив труд се разглежда от позициите на системния подход. Тя следва да бъде формулирана като система, в състава на която се включват взаимосвързани помежду си елементи, като например методите, подходите и показателите за анализ, както и конкретните направления на анализа на разходите за жив труд. По този начин може да се постигне концептуално единство между мисия, стратегия, цели и задачи, като на основата на резултатната аналитична информация могат да се вземат правилни и обосновани управленски решения за оптимизиране на разходите, повишаване на ефективността на приходите и на разходите, подобряване на финансовите резултати и ефективността на бизнеса.

Като част от новата европейска законодателна рамка за преход към безопасна, неутрална и устойчива икономика, която ефективно да използва природните ресурси, през 2022 г. е приета Директива (ЕС) 2022/2464 от 14.12.2022 г. на Европейския парламент и на Съвета за устойчивото финансово отчетане. С директивата се изисква предприятията да оповестяват информация за бизнес моделите, стратегията за устойчиво развитие и управлението на процесите за зелен преход. Стратегията на предприятията за устойчиво развитие следва да бъде съобразена с принципите за отговорно бизнес поведение, устойчиво икономическо развитие, корпоративна социална отговорност и спазване правата на човека.

В социалната област предприятията следва да оповестяват информация за социалните фактори, създадените условия на труд, участието на социалните партньори в колективното трудово договаряне на работните заплати, равенството между половете, недопускането на дискриминация по отношение на наетия персонал, спазване правата на човека.

В състава на оповестяваната информация следва да се включи и информация за въздействията, които предприятията осъществяват върху наетия от тях персонал с цел ефективното му управление и грижа на човешкото здраве.

По наше мнение изискванията, в посочената по-горе директива, за оповестяване на информация в социалната сфера е в пряка връзка с разходите за жив труд на предприятието. Още повече че информацията за устойчивостта следва да се оповестява в самостоятелен раздел на отчета за управление на ръководството, което трябва да бъде синхронизирано във времето с момента на одобряване и публикуване на годишните доклади за дейността на предприятията.

При одита на финансовите отчети и докладите за управлението на предприятията одиторите следва да анализират финансовата информация, представена в техните годишни финансови отчети, вкл. информация за приходите, разходите, в т.ч. разходите за жив труд, финансовите резултати по данни от отчета за приходите и разходите, респ. отчета за доходите. Същевременно те следва да извършват одит и на

нефинансовата информация, включена като самостоятелен раздел на доклада за управлението.

Библиографска справка:

1. Вейсел, А. 2010. Предимства на тестовете на разумност в одита, сборник доклади от научна конференция на Финансово-счетоводния факултет на УНСС, катедра „Финансов контрол“, С., УНСС.
2. Директива (ЕС) 2022/2464 от 14.12.2022 г.
3. Иванова, Р. 2020. Анализ на разходите за жив труд (методология и методика за анализ)“. Теоретичен семинар „Човекът – мярка за всички неща? Предизвикателствата на постиндустриалното информационно общество, катедра „Правни и хуманитарни науки“ на СФ – ТУ, С., 21 – 22.10.2020.
4. Начкова, М., Е. Миланова – Цончева, Х. Маврудиев. 2018. Счетоводство на застрахователите и осигурителите, С., ИК-УНСС.
5. Чуков, К. 2011. Финансово-стопански анализ, С., УИ „Стопанство“.
6. Чуков, К., Р. Иванова. 2019. Финансово-стопански анализ, С., ИК-УНСС.
7. Чуков, К., Р. Иванова. 2022. Финансово-стопански анализ, С., ИК-УНСС.

METHODOLOGY FOR ANALYSIS OF ENTERPRISE'S LABOUR COSTS

Assoc. Prof. Rositsa Ivanova, PhD

UNWE, Accounting and Analysis Department

Keywords:	Summary
Costs Salary Social Security Contributions Methodology Analysis	<p><i>The object of study in this publication refers to the enterprise's labour costs. The issue of salaries and social security contributions of enterprise's staff is relevant at each and every stage and phase of its development. This is due to the fact that workforce is one of the key factors required for the business of every enterprise. At the same time, staff salary costs predetermine the costs for social security and health insurance paid either by the employers, or the insured employees.</i></p> <p><i>This article highlights the methodology for analysis of enterprise's labour costs, including: 1) general assessment of labour costs; 2) analysis of the amount of salary costs; 3) analysis of the composition of salary costs; 4) analysis of average wage; 5) analysis of individual salaries of the staff; 6) other guidelines of the analysis.</i></p> <p><i>The methodology for analysis of labour costs is explained by appropriate formulas illustrated by specific number examples.</i></p>