

товерной и объективной учетной информации, а также затрудняет принятие правильных управленческих решений руководителями предприятий и организаций.

**Т.В. Прохорова, БГЭУ**

### **МЕТОДИКА УЧЕТА И АНАЛИЗА ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ**

**Р**азвитие бухгалтерского учета и экономического анализа в нашей стране в соответствии с современными требованиями хозяйствования невозможно без изучения и конструктивного использования имеющегося в этом отношении передового мирового опыта.

Существенное увеличение разнообразия и объема информации о состоянии и перспективах производства и управления, необходимость учета многочисленных и часто противоречивых требований экономического и технического характера, привлечение большого количества нормативных и справочных данных значительно затрудняют анализ и оценку ситуаций, повышают требования к оперативности и конкретности учета в части затрат. Изучение зарубежного опыта показывает, что распределение затрат по центрам ответственности (responsibility accounting) способно содействовать решению актуальных и сложных задач, поставленных перед отечественным учетом и анализом.

Конечной целью учета затрат по центрам ответственности выступает выявление резервов увеличения прибыли за счет повышения активности работников руководящего звена на всех уровнях. Тот факт, что на предприятиях Республики Беларусь хорошо налажен учет затрат по местам их возникновения, существенно облегчает внедрение данной методики.

Центр ответственности представляет собой организационное подразделение, которое находится под управлением единственного руководителя и по которому целесообразно накапливать бухгалтерскую информацию. Разделение предприятия на центры ответственности не регламентируется, а определяется экономической целесообразностью и потребностями управления на данном конкретном предприятии. Так, на первом и втором уровне ответственности центрами ответственности могут являться отделы, бригады, хозяйства, цеха во главе с их непосредственными руководителями, а также главные специалисты филиалов; на третьем уровне ответственности - главные, ведущие специалисты, руководители отделений и филиалов; на четвертом - директор объединения (собрание акционеров,

Поэтому применение на практике данных предложений поможет получить необходимую информацию о состоянии расчетов и финансовом положении предприятия.

правление). С нашей точки зрения, на начальном этапе центры ответственности допустимо связывать со структурными подразделениями (бригадами, участками, цехами), назначая руководителей подразделений ответственными за производимые затраты.

Безусловно, система учета по центрам ответственности является трудоемкой, требует вовлечения широкого круга квалифицированных работников. В связи с этим автоматизация расчетов и передачи информации являются особенно желательными. Логично и целесообразно предусмотреть установку вычислительной сети масштаба предприятия, закрепив ПЭВМ за руководителями центров ответственности, т.е. организовать автоматизированный децентрализованный учет. При этом необходимо совместить иерархическую структуру центров ответственности с АРМ нескольких уровней (от АРМ первичного учета руководителей участков до АРМ руководителя предприятия).

Современное поколение информационных систем характеризуется иерархической организацией, в которой централизованная обработка и единое управление ресурсами информационной системы на верхнем уровне сочетаются с распределенной обработкой на нижнем. Такой подход вполне соответствует системе организации затрат по центрам ответственности. Выбор архитектуры вычислительной сети должен определяться размерами предприятия, организационной структурой, уровнем автоматизации предприятия. Западные специалисты единодушно отмечают перспективность трехуровневых сетей на базе выделенных серверов, но такие системы отличаются сложностью администрирования и высокой стоимостью. Устойчивая тенденция уменьшения показателя цена / производительность, характерная для всего спектра аппаратных и программных средств, в ближайшей перспективе приведет к доступности новой модели для средних предприятий. Однако в настоящее время на небольших предприятиях реально построение двухуровневых информационных систем на базе архитектуры децентрализованных сетей.

## Реформирование бухгалтерского учета



**PC** - ПЭВМ;

**NC**-сетевые ЭВМ (Network Computer) и X, ISA терминалы;

**HUB1...HUB3** - концентраторы;

**UPS** - блок бесперебойного питания.

**Рис. 1** Двухуровневая ЛВС шинно-звездной топологии

Двухуровневая ЛВС шинно-звездной топологии (рис. 1) обеспечивает установку административного сервера с подключением к нему через концентраторы (HUB) сетевых (NC) или полнофункциональных (PC) компьютеров, установленных непосредственно на рабочих местах учетных работников. Выбор между NC или PC должен определяться администратором сети. NC обладают рядом преимуществ, это - меньшая стоимость по отношению к PC, более низкие эксплуатационные расходы, более высокий уровень безопасности, поскольку файлы хранятся на серверах, которые находятся в защищенных помещениях и обслуживаются профессионалами. В то же время PC логичнее использовать для представителей администрации предприятия, удаленных пользователей и пользователей, нуждающихся в широком спектре периферийных устройств, достаточно быстром сетевом доступе.

Организация системы АРМ основывается на разграничении прав доступа пользователей сети. Подобная сеть позволяет объединять до 100 рабочих мест. Концентраторы объединяются общей шиной, а рабочие станции соединяются по звездной топологии. Нарастивание сети осуществляется за счет подключения концентраторов, количество которых будет зависеть от числа используемых сетевых устройств. Концентратор позволяет общей передающей среде обслуживать источники данных, число которых превышает число одновременно имеющихся в передающей среде каналов. Учитывая сравнительно небольшой размер предприятий достаточно использовать 8-ми портовые концентраторы. На каждом рекомендуется оставлять два-три резервных канала. В зависимости от объема обрабатываемой информации на участках учета и местах возникновения соответствующей первич-

ной информации могут устанавливаться дополнительные ЭВМ и подключаться к резервному каналу концентратора. Надежность сервера обеспечивается подключением блоков бесперебойного питания (UPS) и созданием архивов на магнитооптических дисках на архивационном сервере. Распределение ресурсов печати обеспечивается сервером печати. Обмен информацией с удаленными предприятиями осуществляется посредством модемной связи.

Важной частью системы учета затрат по центрам ответственности является составление отчетности о затратах по уровням ответственности, принципами которой является включение в отчет по каждому уровню только контролируемых статей и последующее укрупнение показателей по мере восхождения от низшего уровня к высшему. Причины отклонений по различным видам затрат существенно отличаются. Поэтому целесообразно на нижних уровнях ответственности для каждого вида составлять отчет на отдельных экранах (листах). Рассмотрим, например, отчеты по заработной плате.

Поскольку бригадиры являются ответственными за производительность труда рабочих, в отчетах первого уровня необходимо отражать не только данные о плановых и фактических затратах труда, но и причины отклонений фактической основной заработной платы от ее плановой величины. В отчете об основной заработной плате рабочих - повременщиков (рис. 2) следует рассчитывать отклонение от плановых показателей с детализацией суммы на отклонения за счет уровня зарплаты и за счет использования рабочего времени. Расчет производится на основании данных таблицы способом абсолютных разниц.

## Зарботная плата бригады № 1 за октябрь \_\_\_\_\_ месяц 1998 года

Показатели	По плану	Фактически	Отклонение от плана		
			общее	в том числе за счет:	
				уровня заработной платы	использования рабочего времени
Зарплата за 1 чел./час, руб.	12600	16800	4200	-----	-----
Человеко/часы	672	696	24	-----	-----
Сумма, тыс. руб.	8467,2	11692,8	3225,6	2923,2	302,4
Причина отклонений	-----	-----	-----	пересмотр ставок	простои по производств. причинам

**Бригадир**

**подпись**

**Рис. 2.** Месячный отчет первого уровня по заработной плате (повременная форма оплаты труда)

Во втором отчете (рис. 3) приводятся данные об основной заработной плате рабочих-сдельщиков бригады № 2. Поскольку в данном случае заработная плата определяется объемом выполненных работ, общее отклонение от плановой суммы заработной платы включает отклоне-

ния за счет объема работ, трудоемкости и уровня заработной платы. Из приведенного отчета следует, что превышение основной заработной платы также было вызвано изменением уровня заработной платы, т.е. повышением расценок за выполненную работу.

## Зарботная плата бригады № 2 цеха сортировки и упаковки яиц за октябрь \_\_\_\_\_ месяц 1998 года

Показатели	По плану	Фактически	Отклонение от плана			
			общее	в том числе за счет:		
				объема работ	трудоемкости	уровня заработной платы
Зарплата за 1 чел./час, руб.	14150	16150	+2000	-----	-----	-----
Человеко/часы	1800	1824	+24	-----	-----	-----
Объем работ, млн. шт.	5	4,9	-0,1	-----	-----	-----
Сумма, тыс. руб.	25470	29457,6	3987,6	-509,4	849	3648
Причина отклонений	-----	-----	-----	освоение новых видов продукции		пересмотр расценок

**Бригадир**

**подпись**

**Рис. 3** Месячный отчет первого уровня по заработной плате (сдельная форма оплаты труда)  
Возможные причины отклонений отражаются в таблице 1.

**ТАБЛИЦА 1**

По уровню заработной платы	По использованию рабочего времени	По объему работ, трудоемкости
Снижение оплаты труда вследствие избытка рабочей силы	Сокращение потерь рабочего времени и численности работников за счет роста их квалификации	Низкая квалификация работников
Завышение заработной платы вследствие нечетко сформулированных должностных обязанностей	Сокращение потерь рабочего времени за счет повышения работоспособности и трудоспособности	Неудовлетворительный контроль, неправильная организация работ, низкое качество инструментов
Сверхурочные работы или неудовлетворительный график производства	Использование новых технологий	Отказы в работе оборудования
Пересмотр тарифных ставок, окладов, расценок	Рациональная организация производственного процесса	Избыток рабочей силы
Повышение оплаты по причине	Создание благоприятных сани-	Совершенствование производ-

# Реформирование бухгалтерского учета

недостатка рабочей силы

тарно-гигиенических, психофизиологических и эстетических условий труда

ства, рост технического уровня, внедрение новых технологий

Падение качества результатов труда, нарушение дисциплины

Освоение новых видов продукции

Отчеты центров ответственности первого уровня передаются руководителям центров ответственности второго уровня. Данные, приведенные в отчетах, обобщаются, выявляются факторы повышения производительности труда. В

отчете руководителя центра ответственности второго уровня отражается плановая и фактическая зарплата с разбивкой на постоянную и переменную части (рис. 4).

Отчет цеха по заработной плате за октябрь \_\_\_\_\_ месяц 1998 года

№	Наименование центра ответственности	Плановые затраты		Плановые, пересчитанные на фактический объем	Фактические затраты		Отклонение от:							
		постоянные	переменные		постоянные	переменные	постоянных расходов, за счет:		переменных расходов, за счет:					
							уровня зарплаты	использования рабочего времени	объема работ	трудоемкости	уровня зарплаты			
1	Бригада № 1, тыс. руб.	8467,2		8467,2	11692,8	2923,2	302,4							
2	Бригада № 2, тыс. руб.		25470	24960,6		29457,6					-509,4	849	3648	
Итого по отклонениям, тыс. руб.						2923,2	302,4	-509,4	849	3648				
Всего по пост. и перем., тыс. руб.		8467,2	25470	33427,8	11692,8	29457,6	3225,6					3987,6		
Всего, тыс. руб.		33937,2		33427,8	41150,4						7213,2			

Начальник цеха

подпись

Рис. 4 Месячный отчет второго уровня

Таким образом, можно использовать систему "директ-костинг" в методике учета затрат по центрам ответственности. В отчете выделяются отклонения в постоянных и переменных расходах. Итоговые значения определяются по каждому виду отклонений, отдельно и совокупно по постоянным и переменным расходам. Действия аналитика по анализу данных о затратах сводятся к поиску резервов повышения эффективности производства, снижению постоянных затрат, установлению и объяснению причин возникновения отклонений. В месячных отчетах центров ответственности верхних уровней аналогично отражаются итоговые расходы на заработную плату и отклонения по ним. Суммарные затраты центров ответственности с требуемой детализацией переносятся в ежемесячные отчеты, составляемые бухгалтерией для руководства предприятия.

По каждому центру ответственности необходимо также предусмотреть возможность получения отчета по затратам и отклонениям нарастающими суммами с начала года. С нашей точки зрения, в этом варианте ведомости более логично рассматривать отклонения в разрезе постоян-

ных и переменных расходов в суммовом и процентном выражениях.

Важным моментом рассмотренной системы отчетности является то, что каждый ответственный за производство расходов или контроль за подведомственными подразделениями получает данные в пределах сферы своей ответственности. Так, на первом-втором уровнях ответственности учитывается и анализируется основная заработная плата. В ведомости по учету затрат, составляемой на третьем-четвертом уровнях ответственности, объединяются данные производственных и обслуживающих отделов и данные по дополнительной заработной плате, поступающие из отдела кадров и финансово-экономического отдела.

Таким образом, анализ затрат представляет сегодня сложный и противоречивый вопрос, который должен быть решен не только на республиканском уровне, но и в рамках каждой отрасли и каждого конкретного предприятия с учетом специфики, уровня автоматизации и рентабельности производства.