УДК 657.1:331.1

С.О. Левицька, д.е.н., проф.
О.О. Осадча, к.е.н., доц.
Національний університет водного господарства та природокористування

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК СОЦІАЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРАЦІВНИКІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Сучасна система управління актуалізує необхідність моніторингу оцінки ефективності соціальних програм, зокрема, з точки зору витрат на збереження, відновлення та раціональне використання трудових ресурсів. Соціальна відповідальність бізнесу – концепція, що заохочує суб'єктів підприємництва враховувати інтереси суспільства, беручи на себе відповідальність за вплив результатів діяльності на споживачів, власників, працівників, громади та навколишнє середовище. Таким чином, базові аспекти корпоративної соціальної відповідальності можуть і повинні бути інтегровані для підприємств різних галузей економіки та організаційно-правових форм діяльності, контролюватись не тільки державними органами, а й громадськістю. Джерелом інформації управлінського обліку є єдина інтегрована система бухгалтерського обліку, яка включає підсистеми бухгалтерського обліку, управлінського обліку, обліку статистичних показників і податкового обліку. Інтегрована система обліку відображає показники діяльності суб'єкта в розрізі кожного субрахунку, що характеризують стан і використання трудових ресурсів.

Встановлено, що форми звітності не готові розкривати ефективність корпоративної соціальної відповідальності в контексті результатів діяльності. Актуальним є питання формування соціальної звітності.

Обґрунтовано, що в залежності від мети соціального обліку, він може бути розглянутий як бухгалтерський облік соціальних витрат (із введенням відповідних аналітичних субрахунків до рахунків бухгалтерського обліку) та управлінський облік реалізації соціальних програм. У роботі запропоновано рекомендації щодо аналітичного обліку за центрами відповідальності «Соціальні затрати», а також форми внутрішньої звітності за результатами адміністрування Програми соціального забезпечення.

© С.О. Левицька, О.О. Осадча, 2016

Ключові слова: *сталий розвиток; управлінський облік; центри відповідальності; соціальна відповідальність бізнесу; соціальне забезпечення працівників.*

Постановка проблеми. Сучасні економічні трансформації мають кілька визначальних векторів, серед яких чільне місце посідає Концепція сталого суспільно-економічного розвитку як на рівні підприємства, певної держави (регіону), так і в масштабах світової еволюційної динаміки.

Сталий ро́звиток (англ. *Sustainable development*) – загальна концепція стосовно необхідності встановлення балансу між задоволенням сучасних потреб людства і захистом інтересів майбутніх поколінь, включаючи їх потребу в безпечному і здоровому довкіллі [11].

Англомовний оригінал розглянутого поняття – «sustainable development» – означає «підтримуваний розвиток». Досить цікавим є французький варіант даного терміну – «development durable» – «міцний/тривалий розвиток». У більшості випадків термін перекладається як «сталий розвиток» [12; 13].

Відповідно до нормативних та публіцистичних визначень стратегії та мети діяльності вітчизняних підприємств доцільно оперувати поняттям «*збалансована операційна діяльність підприємства*», в основі якої, поряд з показниками ефективності економічної діяльності, реалізація програм соціального забезпечення працівників, а також збереження принципів екологічної безпеки результатів господарювання. Керованість такої збалансованості забезпечується системною інфраструктурою функціонування суб'єкта, зокрема: результативною системою менеджменту організації діяльності, сучасними інформаційними технологіями і, безперечно, повним та своєчасним інформаційним забезпеченням фінансово-господарських результатів.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Поняття «соціальна відповідальність», «соціальний облік» знайшли відображення у працях зарубіжних вчених М.Фрідмана, П.Друкера, Т.Бредгарда, Ф.Котлера та багатьох інших.

Соціальним питанням як невід'ємним складовим збалансованої господарської діяльності приділяють увагу відомі вчені-обліковці І.Жиглей, С.Легенчук, Н.Малюга, С.Свірко, Ю.Кузьмінський, З.Гуцайлюк, Г.Давидов, Л.Ловінська, Л.Чижевська, І.Садовська та інші.

Однак, у працях вітчизняних вчених з бухгалтерського обліку в більшості випадків висвітлюються лише питання, пов'язані з оплатою праці, розрахунками з різними фондами соціального страхування.

Потребують подальших досліджень особливості методики та організації відображення в обліку заходів соціального забезпечення працівників, соціальної відповідальності підприємства як суб'єкта національної економіки у формах його внутрішньої та зовнішньої звітності.

Метою даної роботи є: вивчення функціонального призначення соціального обліку, його місця в інтегрованій системі бухгалтерського обліку підприємства; визначення особливостей методичної та організаційної складових обліково-аналітичного забезпечення результатів реалізації соціальних програм в сучасних умовах економічних трансформацій.

Результати дослідження. Зупинимось детальніше на поняттях «соціальна відповідальність бізнесу» та «соціальна відповідальність» як об'єктах обліку та менеджменту підприємства на основі узагальнення існуючих наукових та економічних підходів.

Соціальна відповідальність бізнесу (СВБ) – забезпечення економіко-правових та організаційних заходів використання, збереження та розвитку трудових ресурсів підприємства на засадах виконання соціальних програм як складових збалансованої соціально-економічної та екологічної господарської діяльності [2; 7] .

Соціальна відповідальність підприємства – термін, що має двояке значення. З однієї сторони, це дотримання суб'єктом вимог соціальних норм, з іншої – обов'язок оцінити власні виробничі ресурси та здійснювати організацію господарської діяльності відповідно до норм, що відображають інтереси як членів трудового колективу, так і національного суспільно-

економічного розвитку в цілому. При цьому, у випадку порушення таких норм – звітувати перед суспільством і нести покарання [13].

Соціальна відповідальність бізнесу – концепція, що заохочує суб'єктів підприємництва враховувати інтереси суспільства, беручи на себе відповідальність за вплив результатів діяльності на споживачів, стейкхолдерів, працівників, громади та навколишнє середовище. Відтак, базові показники СВБ мають бути уніфікованими для підприємств різних галузей економіки та організаційно-правових форм діяльності, контролюватись не тільки державними органами, а й громадськістю.

Французький вчений Ж. Рішар зазначав, що «подвійна бухгалтерія може, залежно від обставин, бути і соціальною дійсністю, і об'єктом науки» [8, с. 29]. Враховуючи багатовекторне формування облікової інформації для менеджерів різних рівнів, твердження про те, що бухгалтерський облік лише відображає, а не формує дійсність, вже не можна вважати аксіоматичним.

Однією з перших концепцію соціального бухгалтерського обліку в своїй діяльності застосувала Американська консалтингова фірма ABT Associates, яка в 1970 р. здійснила перевірку своїх попередніх річних фінансових звітів в розрізі наступних питань: продуктивність праці, внесок в підвищення рівня знань, вплив діяльності фірми на сферу зайнятості, охорону здоров'я, освіту і саморозвиток, фізичне виховання, транспортне забезпечення, організація вільного часу, вплив діяльності фірми на навколишнє середовище. Через ці показники, оприлюднені у фінансовій звітності, робилась спроба визначити соціальний вплив компанії [12].

Досить поширеним серед науковців та практиків-обліковців є трактування соціального обліку як розширення меж бухгалтерського обліку за двома напрямами – збільшення складу показників бухгалтерської звітності та концентрація уваги на обліку соціальних витратах, пов'язаних як з підтримкою трудових ресурсів суб'єкта, так і з екологією (екологічно орієнтований облік).

Серед об'єктів соціального обліку при цьому – оцінка людської діяльності, інтелектуальний капітал, витрати на екологію, розподіл доданої вартості.

Для дослідження можливостей раціонального облікового відображення заходів соціального забезпечення працівників підприємства зупинимось більш звужено на об'єктах соціального обліку, визначивши їх як використання, збереження та розвиток трудових ресурсів.

Предмет соціального обліку – відображення в обліку та звітності фактів фінансово-господарської діяльності в рамках економічних та організаційних заходів використання, збереження, розвитку трудових ресурсів підприємства на принципах соціальної відповідальності бізнесу, забезпечення його впливу на збалансований розвиток регіональної економіки.

В період розвитку постіндустріальної економіки, де інформація за відповідністю критеріям своєї корисності (тобто, цільовим потребам користувачів) набуває статусу інформаційного виробничого ресурсу, з метою забезпечення повноти даних облік функціонує як інтегрована система бухгалтерського обліку (табл. 1) [1; 5].

Таблиця 1

Концептуальні основи підсистем інтегрованої системи бухгалтерського обліку

Критерії	Інтегрована система бухгалтерського обліку			
	Фінансовий облік	Управлінський облік	Облік статистичних показників	Облік розрахунків з бюджетом за податками та зборами (податковий)
1	2	3	4	5
Користувачі	Зовнішні, внутрішні	Внутрішні	Зовнішні, внутрішні	Зовнішні, внутрішні
Обов'язковість ведення	Обов'язковий	Необов'язковий	Обов'язковий	Обов'язковий для платників податків

Закінчення табл. 1

1	2	3	4	5
Звітність	Зовнішня – затверджена Міністерством фінансів України	Внутрішня	Зовнішня – затверджена Державною службою статистики України	Зовнішня – затверджена Державною фіскальною службою України
Об'єкт обліку та звітності	Господарська діяльність суб'єкта	Визначені керівництвом напрямки господарської діяльності	Соціально-економічні явища та процеси в рамках господарської діяльності	Господарські операції, що враховуються при розрахунку податків (зборів) до бюджету
Використання вимірників	Вартісні, натуральні (обмежено)	Вартісні, натуральні, якісні	Вартісні, натуральні, якісні	Вартісні

Інтегрована система бухгалтерського обліку має ряд особливостей. Потреба в оперативній деталізованій інформації в розрізі пріоритетних питань управління актуалізує ведення управлінського обліку. Міжнародна практика управлінського обліку передбачає його впровадження шляхом створення *центрів відповідальності (ЦВ) – сегментів діяльності, в межах яких встановлено персональну відповідальність менеджера за виконання доведених показників* [10].

Інформаційну базу управлінського обліку доцільно розглянути за двома складовими:

- внутрішньогосподарський облік операцій, що здійснюється із збереженням методичної бази бухгалтерського (з належним рівнем аналітики, визначеним відповідно до управлінських запитів);
- обліково-аналітичну інформацію за результатами виконання адміністративних рішень щодо проведення операцій, напрямків діяльності в рамках центрів відповідальності.

У зарубіжній літературі виділяють декілька підходів щодо формування соціального пакета для кожного працівника:

- перший: включає в себе чітку структуру пільг, за якою працівник чітко знає, що йому виділено підприємством на певному етапі його кар'єри (в більшості випадків, стосується урядових структур);

- другий: визначається індивідуальними відносинами (характерний для приватного бізнесу);

- третій: тільки зародився на сучасному ринку праці і полягає в тому, що періодично кожен працівник проходить своєрідну атестацію, за результатами якої отримує певну кількість балів (в залежності від яких формується «бонусна» частина соціальних пільг, що практикується акціонерними товариствами) [7].

З урахуванням діючої системи звітності підприємств (перш за все, фінансової та статистичної) практичні заходи щодо підтримки підприємствами Програм соціального забезпечення можна представити як сукупність наступних блоків:

- забезпечення здоров'я, зокрема: оплата днів непрацездатності за рахунок підприємства, фінансування системи охороні праці, придбання санаторно-лікувальних путівок тощо;

- розвиток корпоративної культури, зокрема: фінансування освітньо-професійних тренінгів, тематичних лекцій тощо;

- навчання, підвищення кваліфікації, зокрема: оплата курсів підвищення кваліфікації працівників, їх навчання за відповідним профілем професійної підготовки; організація стажування фахівців тощо;

- відпочинок та розваги: оплата туристичних поїздок, проведення масово-розважальних заходів;

- мотивація праці: впровадження системи преміальних виплат, оплата додаткових відпусток; компенсація оренди житла, користування мобільним зв'язком, проїзду тощо .

Сьогодні форми зовнішньої фінансової звітності підприємств не розкривають наведені показники, тому питання формування соціальної звітності є досить актуальним. Як альтернатива зазначеного: окрема звітна форма, окремий розділ Приміток до річної фінансової звітності, оприлюднення інформації в Інтегрованій звітності (що активно практикується міжнародною

практикою з метою підконтрольності нормативів соціальної відповідальності бізнесу).

Для вітчизняного обліку витрати соціального характеру, визнані за принципами національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (насамперед, П(С)БО 16 «Витрати»), обліковуються на рахунках операційних витрат [6]. Залишаються не врегульованими відображення понаднормативних витрат (показників мотиваційної частини соціального пакета).

В залежності від мети соціального обліку, він може бути розглянутий як бухгалтерський облік соціальних витрат (із введенням відповідних аналітичних субрахунків до рахунків бухгалтерського обліку) та управлінський облік реалізації соціальних програм.

Для забезпечення підзвітності функціонування центрів відповідальності необхідно впровадити внутрішньогосподарський облік з належним рівнем деталізації інформації та дотриманням принципів, що забезпечують уніфікацію показників діяльності центрів відповідальності з іншими формами звітності підприємства.

Об'єкти управлінського обліку в рамках зазначених ЦВ – господарські операції, які ідентифікують надання працівнику виплат в рамках соціального пакета. Відтак, першочергово аналітичні субрахунки доцільно ввести до рахунків бухгалтерського обліку:

- рах. 23, 91, 92, 93 – за видами соціальних виплат, передбаченими законодавством (нормативними);
- рах. 949 «Інші витрати операційної діяльності» – за видами соціальних виплат, які є понаднормативними;
- рах. 42/n «Фонд соціальних виплат» – за переліком виплат, що фінансуються за рахунок Фонду як заходи, передбачені Програмою соціального забезпечення працівників підприємства;
- рах. 663 «Розрахунки за іншими виплатами» – за нарахованими доходами, які не є оплатою праці (в розрізі певної категорії працівників, за підрозділами тощо).

Доцільним, на наш погляд, є ведення підприємством управлінського обліку за центрами відповідальності «Соціальні затрати» (затрати як профінансовані витрати – економічна категорія), що уможливить оперативно отримувати інформацію про виконання керівництвом підприємства своїх соціальних програм.

Рекомендації щодо аналітичного обліку за центрами відповідальності «Соціальні затрати» наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Управлінський облік соціальних затрат за категоріями працівників (для прикладу – працівник бухгалтерії підприємства)
Аналітичний субрахунок обліку працівника – 663.4, 661.4

№ з/п	Кореспонденція рахунків		Характер соціальної виплати
	Дт	Кт	
1	92	661.4	Нарахована соціальна відпустка (мама неповнолітніх дітей)
	661.4	311	Виплачена соціальна відпустка
2	949	663.4	Нарахована компенсація за користування мобільним телефоном
	663.4 631	631 311	Оплачена компенсація за користування мобільним телефоном
3	42/n	663.4	Відшкодовано вартість перебування дитини працівника в дитячому садочку
	663.4 631	631 311	Проведено оплату за перебування дитини працівника в дитячому садочку
		663.4, 661.4	Залишок не оплачених (непогашених) соціальних виплат

Цікавим практичним підходом впровадження управлінського обліку на вітчизняних підприємствах є системне відображення результативності менеджменту господарської діяльності (або її окремих питань, напрямків) [4]. Альтернатива управлінського обліку виконання адміністративних рішень в рамках реалізації Програми соціального забезпечення працівників підприємства наведена в таблиці 3.

Таблиця 3

Внутрішня звітність за результатами адміністрування Програми соціального забезпечення (за виконавцями, заходами, підрозділами тощо)

Наказ	№, дата	Деталізація			Оцінка виконання	
		документ (заходи)	термін виконання	виконавці	своєчасність *	якісна оцінка, бали **
Підготовка наказу по преміальних виплатах за підсумками року	№128 від 13.11 2016 р.	Внутрішня звітність виконання показників, передбачених Положенням про преміювання	до 20.11.2016	Гол. економіст, заст. директора	4	10
Підготовка наказу про проведення компенсаційних виплат	№131 від 16.11 2016 р.	Внутрішня звітність про фактично понесені витрати, що підлягають компенсації (відповідно до Програми)	до 25.11.2016	Заст. гол. бухгалтера, заст. директора	5	12
.....						
Загальна оцінка						

*запропоновано систему оцінювання 1–5 балів:
до 1-го бала – практично завдання не виконано;
2–3 бала – виконано із запізненням, без обґрунтування причин;
4 бала – виконано з нетривалим відставанням (об'єктивні причини);
5 балів – виконано вчасно.

** запропоновано систему оцінювання 1–12 балів:
до 3-х балів – розпочато виконання
4–7 балів – поставлені завдання виконані в обсягах, що не перевищують половини запланованих (затверджених в наказі) ;
8–10 балів – в більшості завдання виконано;
11–12 балів – в результатів виконання заходу досягнуто кінцевого результату – цілі.

Висновок. Серед завдань, спрямованих на посилення соціальної відповідальності бізнесу в Україні: розробка системи кількісних та якісних показників оцінки соціальної відповідальності з урахуванням економіко-екологічної збалансованості підприємницької діяльності; запровадження механізму подання соціальної звітності (у комплексі з показниками існуючих форм звітності, або у формі інтегрованої звітності за показниками виконання соціальних гарантій для працівників підприємства).

Зазначене дозволить налагодити контроль з боку держави, власників, трудового колективу за дотриманням політики соціальної підтримки, завчасно акумулювати суб'єктам кошти для таких виплат.

Список використаної літератури:

1. *Білуха М.Т.* Теорія бухгалтерського обліку / *М.Т. Білуха*. – К., 2000. – 692 с.
2. Збалансований розвиток [Електронний ресурс]. – Режим доступу : wikipedia.org/wiki.
3. *Єфіменко В.* Розвиток бухгалтерського обліку в Україні: проблеми теорії та практики / *В.Єфіменко, Л.Тягнирядно* // Бухгалтерський облік та аудит. Науково-практичний журнал. – № 12. – К., 2012. – С. 5.
4. *Левицька І.О.* Управлінський облік і аудит витрат на постачання та передачу електричної енергії енергопостачальних компаній України» : дис. … канд. екон. наук : спеціальність 08.00.09. – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www http://kneu.edu.ua/ua/science.
5. *Нападовська Л.В.* Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни «Управлінський облік» / *Л.В. Нападовська* ; уклад. *Л.В. Нападовська*. – К. : Державний комітет статистики України,2006. – 296 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від

31 грудня 1999 року № 318 (з чинними змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua.

7. Показники соціальної відповідальності бізнесу [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://pidruchniki.ws/10560412/ekonomika.
8. *Ришар Ж.* Бухгалтерский учет: теория и практика / *Ж.Ришар* ;пер. с фр. / под. ред. *Я.В. Соколова*. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
9. Соціальна відповідальність [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.pg.com.ua/social_responsibility.
10. Neil's Brock Copenhagen Business College. – Kultorvet 2, Copenhagen K, Denmark, 2008. – 250 p.
11. *Diaz S.* «Biodiversity regulation of ecosystem services» / *S.Diaz et al* // Ecosystems and human well-being: current state and trends. – Washington, DC, Island Press. – 2005. – Pp. 297–329 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://pidruchniki.ws/1087070438422/ekonomika.
12. *Jackson T.* Prosperity without growth: economics for a finite planet / *T.Jackson*. – 1st edition. – Earthscan. – London, 2009.
13. Times Higher Education online (10th July 2002) // «Research on corporate social responsibility can boost progress towards Lisbon goals, says Bisquin» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.timeshighereducation.co.uk.

References:

1. Biluha, M.T. (2000), *Teorija buhgalters'kogo obliku*, Kyiv, 692 p.
2. Zbalansovanyj rozvytok, available at: wikipedia.org/wiki.
3. Jefimenko, V. and Tjagnyrjadno, L. (2012), «Rozvytok buhgalters'kogo obliku v Ukrai'ni: problemy teorii' ta

praktyky», Buhgalters'kyj oblik ta audit, *Naukovo-praktychnyj zhurnal*, Vol. 12, pp. 5–9.
4. Levyc'ka, I.O. (2015), Dysertacija na zdobuttja naukovogo stupenja kandydata ekonomichnyh nauk na temu «Upravlins'kyj oblik i audyt vytrat na postachannja ta peredachu elektrychnoi' energii' energopostachal'nyh kompanij Ukrai'ny», Special'nist' 08.00.09, *Buhgalters'kyj oblik, analiz ta audyt (za vydamy ekonomichnoi' dijal'nosti)*, available at: http://kneu.edu.ua/ua/science
5. Napadovs'ka, L.V. (2006), «Navchal'no-metodychnyj posibnyk dlja samostijnogo vyvchennja dyscypliny», *Upravlins'kyj oblik*, Derzhavnyj komitet statystyky Ukrai'ny, Kyiv, 296 p.
6. Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 16 «Vytraty» vid 31 grudnja 1999 roku, available at: http://zakon5.rada.gov.ua
7. Pokaznyky social'noi' vidpovidal'nosti biznesu, available at: http://pidruchniki.ws/10560412/ekonomika
8. Ryshar, Zh. (2000), «Buhgalterskyj uchet: teoryja y praktyka». per. s fr., pod. red. Ja.V. Sokolova), *Fynansu i statystyka*, Moskow, 160 p.
9. Social'na vidpovidal'nist', available at: http://www.pg.com.ua/social_responsibility
10. Neil's Brock Copenhagen Business College (2008), Copenhagen, Denmark, 250 p.
11. Diaz, S. (2005), «Biodiversity regulation of ecosystem services», Ecosystems and human well-being: current state and trends, Washington, DC, Island Press, pp. 297–329.
12. Jackson, T. (2009), Prosperity without growth: economics for a finite planet, Earthscan, London, 120 p.
13. Times Higher Education online (10th July 2002), «Research on corporate social responsibility can boost progress towards Lisbon goals, says Bisquin», available at: http://www.timeshighereducation.co.uk

ЛЕВИЦЬКА Світлана Олексіївна – доктор економічних наук, професор Національного університету водного господарства та природокористування.

Наукові інтереси:

- концептуальні основи обліку суб'єктів державного сектора в сучасних умовах соціально-економічного розвитку;
- бухгалтерський облік в управлінні підприємством.

E-mail: levitska1@ya.ru.

ОСАДЧА Ольга Олексіївна – кандидат економічних наук, доцент Національного університету водного господарства та природокористування.

Наукові інтереси:

- обліково-аналітичне забезпечення контролю фінансових результатів суб'єктів господарської діяльності;
- облік і звітність в оподаткуванні.

E-mail: o.o.osadcha@nuwm.edu.ua.

Стаття надійшла до редакції 16.08.2016.