

СОЦІАЛЬНИЙ ОБЛІК: МЕТОДИЧНИЙ ПІДХІД ТА ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

© Левицька С.О., 2014

Аналізується потреба в інформації з питань використання трудових ресурсів, реалізації заходів соціальної захищеності працівників. Досліджуються методична та організаційна складові соціального обліку з урахуванням принципів соціальної, економічної та екологічної збалансованості господарської діяльності.

Ключові слова: сталий розвиток, соціальний облік, соціальна відповідальність, інтегрована система обліку.

S.O. Levytska

National University of Water Management and Nature Resources

SOCIAL ACCOUNTING: METHODOLOGICAL APPROACH AND ORGANIZATIONAL SUPPORT

© Levytska S.O., 2014

Modern management system actualizes the need for monitoring the performance evaluation of social programs, particularly in terms of personalized costs of conservation, restoration and rational use of labor resources. Social responsibility of business – is a concept that encourages business entities to consider the interests of society by taking responsibility for the impact of performance on consumers, stakeholders, employees, communities and the environment. Therefore, the baseline corporate social responsibility (CSR) should be integrated for entities controlled not only by public authorities, but also by the public.

The source of information for enterprises is the only integrated system of economic accounting, including accounting, internal, statistical and tax accounting subsystem of business transactions. The integrated accounting system has indicators in the context of each sub-account, describing the status and use of labor resources. Given the purpose of the social component and the methodological and organizational features of this subsystem we can define social accounting as a reflection of economic activity within the economic and organizational measures, conservation, and workforce development of the enterprise based on ecological and economic providing for their implementation.

Established, that reporting forms are not ready to disclose the performance of CSR in the context of the results of their activities. Topical is the issue of forming social reporting.

Among the tasks aimed at enhancing corporate social responsibility in Ukraine are: development of a system of quantitative and qualitative indexes of estimation social responsibility, taking into account economic and ecological balance of entrepreneurial activity; implementation of mechanism for lodging social reporting (along with those of existing reporting forms or in the form established by the integrated reporting performance indicators of social guarantees for members of staff).

The above mentioned will establish control by the state, owners, labor collective of compliance with the state policy of social support workers, early subjects accumulate funds for such payments.

Key words: sustainable development, social accounting, social responsibility, integrated accounting system.

Постановка проблеми. *Сталий розвиток* (англ. *Sustainable development*) – загальна концепція стосовно необхідності встановлення балансу між задоволенням сучасних потреб

людства і захистом інтересів майбутніх поколінь, враховуючи їх потребу в безпечному і здоровому довкіллі [9].

Концепція сталого розвитку – це керований розвиток. В основу трактування цього поняття стосовно діяльності суб'єкта покладено врахування поряд з показниками ефективності економічної діяльності показників соціального забезпечення трудових ресурсів, а також збереження принципів екологічної безпеки результатів господарювання. Керованість забезпечується системною інфраструктурою функціонування суб'єкта, зокрема: результативною системою менеджменту організації господарської діяльності, сучасними інформаційними технологіями, адаптованим до міжнародної практики збалансованого розвитку, нормативним регулюванням, освітою сталого розвитку, та соціальною позицією громадян щодо розуміння та підтримки Концепції.

Перелічене дає змогу прогнозувати результати розвитку та вибрати найоптимальніший з них.

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.

Деякі західні вчені виділяють окремих вид бухгалтерського обліку – соціальний облік. До них зокрема належать М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера. Соціальне значення бухгалтерського обліку як науки досліджували вчені-обліковці Ф.Ф. Бутинець, Г.Г. Кірейцев, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Л.В. Нападовська, Є.В. Мних та ін.

Потребують подальших досліджень особливості методики соціального обліку суб'єктів в контексті збалансованості підприємницької діяльності.

Метою роботи є: вивчення функціонального призначення соціального обліку та його місця в інтегрованій системі господарського обліку підприємства; визначення особливостей методичної та організаційної складових впровадження.

Результати дослідження. Сучасна система менеджменту актуалізує потребу в моніторингу оцінки виконання соціальних програм, зокрема, в частині персоніфікованих витрат на збереження, відтворення, раціональне використання трудових ресурсів.

Зупинимось детальніше на поняттях “соціальна відповідальність бізнесу” та “соціальна відповідальність” на основі узагальнення існуючих наукових та економічних підходів.

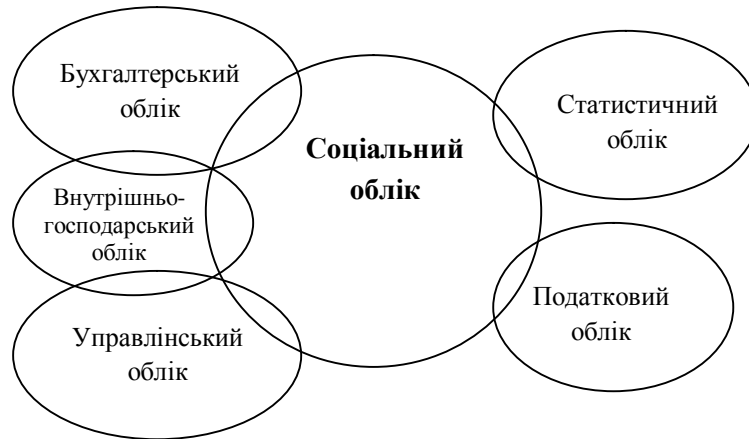
Соціальна відповідальність бізнесу (СВБ) – забезпечення економіко-правових та організаційних заходів використання, збереження та розвитку трудових ресурсів підприємства на засадах виконання соціальних програм як складових збалансованої соціально-економічної та екологічної господарської діяльності [7;11].

Соціальна відповідальність суб'єкта – термін, що має двояке значення. З одного боку, це дотримання суб'єктами суспільних відносин вимог соціальних норм, з іншого – обов'язок суб'єкта оцінити власні виробничі ресурси та організувати господарську діяльність відповідно до норм, що відображають інтереси як членів трудового колективу, так і суспільного розвитку загалом. У випадку порушення таких норм – звітувати перед суспільством і нести покарання [9; 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 інтегровані для суб'єктів, контролюватись не тільки державними органами, а й громадськістю.

Доволі слушною є думка проф. М. Білухи [1, с. 6], що джерело отримання інформації на підприємствах – єдина *інтегрована система господарського обліку (ІСО)*, що містить бухгалтерський (базовий), внутрішньогосподарський (управлінський), статистичний, податковий підсистеми обліку господарських операцій.

За функціональним призначенням інтегрована система обліку (ІСО) має показники в розрізі кожної з підсистем обліку, що характеризують стан та використання трудових ресурсів. З урахуванням призначення соціальної складової та методичних і організаційних особливостей такої підсистеми обліку можна визначити **соціальний облік** як відображення фактів господарської діяльності в рамках економічних та організаційних заходів використання, збереження, розвитку трудових ресурсів підприємства з урахуванням еколого-економічного забезпечення їх реалізації (рисунок).



Місце соціального обліку в ІСО підприємства

Ще в період розвитку капіталізму почав розвиватися так званий “ускладнений” (“advanced”) бухгалтерський облік та контроль, що проявилось у посиленні вимог до достовірності інформації, наведеної в фінансовій звітності. Ці вимоги стосувались зокрема:

- обліку наслідків екологічного впливу, що пов’язано із змінами в системі цінностей, збільшенням тиску суспільства на підприємницькі структури з метою посилення їх соціальної відповідальності, напруженої на охорону та відновлення навколишнього середовища;
- обліку людських ресурсів (що з кожним етапом розвитку набуває форми обліку трудових ресурсів підприємства).

Французький вчений Ж. Рішар зазначав, що “подвійна бухгалтерія може, залежно від обставин, бути і соціальною дійсністю, і об’єктом науки” [5, 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.

Сьогодні ідею соціально-економічного бухгалтерського обліку в своїх роботах активно розвивають вітчизняні вчені-обліковці Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська, Н.Г. Виговська, М.С. Пушкар та ін.

Однак, у працях вітчизняних вчених з бухгалтерського обліку в більшості випадків висвітлюються лише ті питання, що пов’язані з оплатою праці, розрахунками з різними фондами соціального страхування, а також з порядком відображення витрат іншої операційної діяльності загалом.

Щодо практичного впровадження соціального обліку, то однією з перших концепцій соціального бухгалтерського обліку в своїй діяльності застосувала Американська консалтингова фірма АВТ Associates, яка в 1970 р. перевірила свої попередні річні фінансові звіти в розрізі таких 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].

У Міжнародному стандарті ISO 26000 “Керівництво з соціальної відповідальності” основними принципами соціальної відповідальності названо: підзвітність, прозорість, етичну поведінку, взаємодію з зацікавленими сторонами, додержання норм (правових та міжнародних) і прав людини [10, с. 31–32].

На нашу думку, для оцінювання ефективності реалізації соціальної відповідальності бізнесу необхідно визначити показники, за якими може здійснюватися моніторинг і контроль соціального захисту працівників та сприяння соціальному національному розвитку загалом. У міжнародні практики існує кілька основних груп таких показників: група показників соціальної відповідальності перед працівниками; група показників щодо збереження навколишнього середовища; група показників поведінки компанії на ринку; група показників залучення до життя громадянськості [7].

Сьогодні СВБ в Україні є *добровільною* діяльністю компаній приватного і державного секторів, спрямованою на дотримання високих стандартів операційної діяльності, соціальних стандартів та якості роботи з персоналом, мінімізацію шкідливого впливу на навколишнє середовище. Така “добровільність” зумовлена можливістю не оприлюднювати показники соціального забезпечення трудових ресурсів у формах звітності. Відповідно, підконтрольність соціального аспекту господарської діяльності, на жаль, не регламентується державою на належному рівні.

Практична реалізація заходів соціального забезпечення на підприємстві передбачає виконання показників (умов, заходів) *соціального пакета* (СП) – сукупності усіх соціальних пільг, гарантій та виплат, що надаються чи мають надаватись працівникам, та містить комплекс зобов'язань, які бере на себе роботодавець щодо трудового колективу.

Виходячи з наявної статистики, в США соціальний пакет становить 40–50 % базової заробітної плати. Основний вартісний обсяг соціального пакета в країнах Заходу (до 50%) припадає на різні види страхування, головними серед яких є медичне страхування працівників.

Обов'язковим для більшості американських і європейських компаній є два типи соціальних програм – медичного та пенсійного страхування. Їх виконання призвело до того, що витрати компаній на соціальні виплати за останні п'ять років збільшилися удвічі та становлять до 15% загальних витрат на персонал [3].

Не слід плутати соціальні гарантії, передбачені трудовим законодавством України, з додатковими пільгами, оплачуваними роботодавцем. Відповідно до Трудового кодексу власники (засновники) в Україні зобов'язані надавати працівникам основну та додаткову трудову відпустку, пільгові путівки на оздоровлення, оплачувані лікарняні, оплачувану відпустку за вагітністю та пологами, відрадження, страхові нарахування на заробітну плату.

Соціальний пакет можна умовно поділити на базовий та мотиваційний.

Базовий СП, або врегульовані законодавством України гарантії відповідно до укладеної з керівником (власником) трудової угоди охоплюють:

- забезпечення необхідних для виконання роботи умов праці (насамперед, екологічно безпечних), передбачених законодавством про працю, колективним договором і угодою сторін;
- загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- виплата в повному розмірі належної працівнику заробітної плати;
- надання соціальних пільг і гарантій, передбачених колективним договором (галузевою угодою).

Свою чергою, *мотиваційний* СП поєднує в собі конкурентний та компенсаційний пакети:

- компенсаційний пакет: компенсація матеріальних благ, що надаються роботодавцем працівнику *понад* гарантії, передбачені законодавством;
- конкурентний пакет: створення мотиваційної системи підтримки намірів працівника реалізувати свій професійний потенціал. Такий СП можна представити як сукупність чотирьох блоків: забезпечення здоров'я; розвиток корпоративної культури; навчання, підвищення кваліфікації; відпочинок та розваги; мотивація праці.

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

- перший: містить в себе чітку структуру пільг, за якою працівник чітко знає, що йому виділено підприємством на певному етапі його кар'єри (переважно 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 і за її результатами отримує певну кількість балів (залежно від яких формується “бонусна” частина соціальних пільг, що практикується акціонерними товариствами) [3].

Проведені автором опитування суб'єктів підприємницької діяльності Рівненської області презентували такі елементи наповнення СП: оплата мобільного зв'язку, оплата участі в тренінгах (семінарах), відшкодування проїзду на роботу чи з роботи, медичне страхування, придбання подарунків до свят, відшкодування (оренди) витрат на користування автомобілем, оплата відпочинку, оплата харчування на роботі, страхування життя, недержавне пенсійне страхування, відшкодування оренди житла.

З урахуванням цього зміст показників СВБ можна представити як сукупність таких блоків: забезпечення здоров'я; розвиток корпоративної культури; навчання, підвищення кваліфікації; відпочинок та розваги; мотивація праці (табл. 1):

Таблиця 1

Показники соціальної відповідальності бізнесу у формах звітності підприємства

Показники СВБ (за звітний період)*	Враховуються в показниках звітності підприємства				
	Фінансова звітність	До органів соц. страхування	Статистична звітність	Податкова звітність	Примітки**
забезпечення здоров'я					
– оплата днів непрацездатності за рахунок підприємства	V		V	V	
– витрати на заходи по охороні праці	V		V	V	
– кількість виробничих травм		V			
– кількість днів непрацездатності		V			
– кількість днів професійних захворювань		V			
– кількість виданих путівок на санаторне лікування		V			
забезпечення соціально-побутових потреб					
– кількість працівників у черзі на відомче житло					V
– кількість місць в їдальні					V
– кількість забезпечених відомчим житлом					V
– кількість звернень до профспілкових організацій з питань соціального захисту					V
– витрати на придбання відомчого житла	V				
– витрати на компенсацію оренди (найму) житла	V				
– виплата матеріальної допомоги	V			V	
навчання, підвищення кваліфікації					
– оплата підвищення кваліфікації працівників	V			V	
– оплата навчання працівників	V			V	
– кількість працівників з вищою освітою (за категоріями)					V
– кількість працівників, які підвищили свою кваліфікацію					V
відпочинок та розваги					
– оплата туристичних поїздок	V				
– придбання подарунків	V				
– оплата культпоходів в театр (на концерт тощо)	V				
мотивація праці					
– середня заробітна плата (за категоріями)			V		
– оплата додаткових відпусток	V			V	
– разові преміальні виплати	V			V	

*Доповнено на основі

http://pidruchniki.ws/10560412/ekonomika/analiz_rezultativ_sotsialnogo_rozvitku_pidpriyemstv

** На даний час не передбачено в існуючих формах звітності

Очевидно, що форми звітності підприємств не готові розкривати показники СВБ у контексті результатів їх діяльності. Актуальним є питання формування соціальної звітності. Як альтернатива зазначеного: окрема звітна форма, окремий розділ Приміток до річної фінансової звітності, окремий розділ інтегрованої звітності.

Витрати соціального характеру в межах норм обліковуються відповідно до П(С)БО “Витрати” на рахунках операційних витрат. Не зовсім врегульовано питання обліку понаднормативних витрат (показників мотиваційної частини СП).

У міжнародній практиці додаткові привілеї компанія надає своїм службовцям за рахунок отриманого прибутку. Національні П(С)БО передбачають можливість фінансування витрат на проведення заходів з реалізації соціального пакета кількома шляхами:

1) створення спеціального фонду з урахуванням результатів фінансової діяльності підприємства шляхом відрахування з прибутку:

Дт443 “Використання прибутку” - Кт42/п “Фонд соціальних виплат” – відрахування у Фонд;
Дт Кт42/п – Кт663/п “Розрахунки за іншими виплатами”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”... - використання коштів Фонду на проведення виплат, передбачених СП.

2) фінансування витрат з віднесенням на рахунки із введенням субрахунків аналітичного обліку:

Дт949/п – Кт 663/п, 631... – витрати, передбачені колективним договором в рамках заходів (програм) соціального пакету (в частині мотиваційної складової СП);

Дт 23/п,91/п,92/п,93/п – Кт 661/п - витрати, передбачені колективним договором в рамках заходів (програм) соціального пакету (в частині базової складової СП).

3 метою підконтрольності цільового використання коштів, акумулювання доходів на покриття відповідних витрат доцільно створювати резерв на рахунок 477 “Забезпечення на соціальні виплати”. Однак, серед регламентованих видів забезпечень соціальні забезпечення сьогодні національним П(С)БО 11 “Зобов’язання” не передбачені.

Особливостями методики обліку соціальних витрат, на нашу думку, є:

1. *Документування:* затверджена на підприємстві внутрішня звітність за виконаннями показників, передбачених соціальним пакетом підприємства, враховуючи цільовий характер фінансування таких витрат, містить перелік осіб з правом підпису документів за відповідними операціями.

2. *Інвентаризація* використання створеного на підприємстві “Фонду соціальних виплат” повинна здійснюватись (крім визначених в загальному порядку випадків) на кінець звітного періоду, в якому відбулось інтенсивне списання коштів за рахунок Фонду.

3. *Оцінку потреби в соціальній підтримці доцільно* ґрунтовно документувати для підтвердження статей витрат як за базовим, так і за компенсаційним СП, враховуючи при цьому відкритість та колегіальність рішень.

4. *Використання синтетичних та аналітичних рахунків* до рахунків соціальних витрат передбачає виокремлення обліку соціальних витрат за статтями і місцями виникнення (суб’єктами, одержувачами тощо).

5. *Щодо калькулювання*, то елементи соціальних витрат ідентифікують загальний розмір соціальної підтримки працівника підприємства з метою контролю за повнотою, адресністю, відповідністю до реальних потреб працівника та можливостей суб’єкта (особливо в частині мотиваційного СП).

6. *Узагальнення даних бухгалтерського обліку у формах звітності* підприємств передбачає ведення внутрішньої звітності за виконанням показників соціального пакету.

Залежно від мети соціального обліку його можна розглядати як бухгалтерський облік соціальних витрат (із введенням відповідних аналітичних субрахунків) та управлінський облік реалізації соціальних програм.

Ст. 8 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” зазначає, що “підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій”.

На нашу думку, сьогодні практично неможливо ототожнювати управлінський та внутрішньогосподарський облік. Сучасне поняття та функції управлінського обліку вийшли за межі внутрішньогосподарського (в\г) обліку.

В/г облік, на нашу думку, є інформаційною основою управлінського, підпорядкований принципам П(С)БО, здійснюється із введенням аналітичних субрахунків залежно від мети узагальнення облікової інформації.

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* [8].

Важливим питанням для центрів відповідальності є розподіл виплат, передбачених соціальним пакетом суб'єкта з використанням кількісних і вартісних баз, зокрема: чисельності персоналу в підрозділах, характеру соціальних виплат, джерела фінансування соціальних виплат (нормативних та понаднормативних), пріоритетів соціальних виплат, категорії працівників (адміністративно-управлінський, виробничий, допоміжний тощо).

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

Доцільним, на наш погляд, є ведення суб'єктом управлінського обліку за ЦВ “Соціальні затрати”, що уможливить оперативно отримувати інформацію про виконання керівництвом підприємства своїх соціальних програм.

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

- рах.949 “Інші витрати операційної діяльності” – за видами соціальних виплат, які є понаднормативними;
- рах.42/п “Фонд соціальних виплат” – за переліком передбачених СП виплат за рахунок Фонду;
- рах.663 “Розрахунки за іншими виплатами” – за категорією працівників (підрозділами);
- рах. 23,91,92,93 – за видами соціальних виплат, що передбачені законодавством (нормативними).

Рекомендації щодо аналітичного обліку за ЦВ “Соціальні затрати” наведено в табл. 2.

Таблиця 2

**Аналітичний облік соціальних затрат за категоріями працівників
(для прикладу – економіст підприємства)**

Аналітичний субрахунок обліку працівника – 663.4, 661.4

№ з/п	Кореспонденція рахунків		Характер соціальної виплати
	Дт	Кт	
1	2	3	4
1	92	661.4	Нарахована додаткова відпустка (мама неповнолітніх дітей)
	661.4	311	Виплачена додаткова відпустка
2	949	663.4	Нарахована компенсація за користування мобільним телефоном
	663.4 631	631 311	Оплачена компенсація за користування мобільним телефоном
3	42/п	663.4	Нараховано відшкодування за 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 (не погашених) соціальних виплат

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 створеної інтегрованої звітності за показниками виконання соціальних гарантій для членів трудового колективу).

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

1. Білуха М.Т. *Теорія бухгалтерського обліку* / М.Т. Білуха. – К., 2000. – 692с.
2. Зеркалов Д. В. *Охорона праці в галузі: Загальні вимоги* [Навч. підручник] Д. В. Зеркалов. – К. : “Основа”. – 2011. – 551 С.
3. Єфіменко В., Тягнирядно Л. *Розвиток бухгалтерського обліку в Україні: проблеми теорії та практики \ Бухгалтерський облік та аудит: наук.-практ. журнал.* – 2012. – №12. – С. 5.
4. Мэтьюс М. Р. *Теория бухгалтерского учета: учебник* / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера; [пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой] – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
5. Ришар Ж. *Бухгалтерский учет: теория и практика* / [пер. с фр. / под. ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
6. Соколов Я. В. *История бухгалтерского учета : Учебник.* – М. : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
7. Саєнко Ю. *Соціальна відповідальність бізнесу: розуміння та впровадження* / Ю. Саєнко. – К., 2005.–30 с.
8. 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.
9. [wikipedia.org/wiki /Збалансований розвиток](http://wikipedia.org/wiki/Збалансований_розвиток).
10. Neil's Brock *Copenhagen Business College. – Kultorvet 2, Copenhagen K, Denmark, 2008. – 250 p.*
11. http://www.pg.com.ua/social_responsibility.
12. S. Diaz et al. 2005. “Biodiversity regulation of ecosystem services”, in H. Hassan et al. *Ecosystems and human well-being: current state and trends* (Washington, DC, Island Press), pp. 297–329.
13. <http://pidruchniki.ws/1087070438422/ekonomika>.