

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

ПАЦУЛА ОЛЬГА ІГОРІВНА

УДК 657.061.5

**ОБЛІК І КОНТРОЛЬ СОЦІАЛЬНИХ ВИТРАТ
ПІДПРИЄМСТВА**

Спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Науковий керівник
МНИХ Євген Володимирович
доктор економічних наук, професор

Київ 2007

ЗМІСТ

Стор.

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ	
СОЦІАЛЬНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА.....	10
1.1. Змістові характеристики соціальних витрат та їх цільового спрямування.....	10
1.2. Класифікація соціальних витрат підприємства для потреб їх обліку і контролю.....	30
1.3. Концептуальні засади побудови системи обліку і контролю соціальних витрат на підприємстві	47
Висновки до першого розділу.....	64
РОЗДІЛ 2. ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ	
СОЦІАЛЬНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	67
2.1. Облік обов'язкових соціальних витрат підприємства.....	67
2.2. Особливості обліку додаткових соціальних видатків.....	90
2.3. Розкриття інформації щодо соціальних витрат у системі звітності підприємства.....	111
Висновки до другого розділу.....	121
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ	
СОЦІАЛЬНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА.....	125
3.1. Організаційні засади побудови системи контролю соціальних витрат.....	125
3.2. Вдосконалення методики контролю соціальних витрат підприємства	138
3.3. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю соціальних витрат.....	161

Висновки до третього розділу.....	170
ВИСНОВКИ.....	173
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	177
ДОДАТКИ.....	197

ВСТУП

Актуальність теми. Ринкові відносини та побудова в Україні соціально орієнтованої економіки призводить до зростання ролі соціальних цілей, все більшого значення набуває соціальний аспект виробництва й, особливо, інтереси колективу робітників підприємства. Адже рівень соціального розвитку суспільства, багато в чому, залежить від вирішення соціальних проблем на підприємстві. Саме тому впровадження ефективної соціальної політики та фінансування реалізації соціальних програм на підприємстві дозволяє більш повно використати потенціал трудового колективу для його ефективної діяльності. При цьому важливе значення має не лише розмір коштів, які спрямовуються на соціальні цілі, а й ефективність їх використання. За цих умов раціональна побудова обліку соціальних витрат для забезпечення достовірною та повною інформацією про них та створення ефективної системи контролю є вкрай необхідною.

Окремі теоретичні, методичні та практичні проблеми обліку і контролю соціальних витрат досліджували українські вчені Є.А. Батченко, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, О.А. Грішнова, А.Г. Загородній, А.М. Колот, Д.Л. Коник, Є.В. Мних, М.В. Олійник, М.С. Пушкар, В.В. Сопко та інші. Серед зарубіжних вчених, які зробили внесок у даному напрямку, слід назвати Т.І. Заславську, Дж. Кендріка, Ф. Котлера, Л.Н. Коновалову, А. Спайсера, Т. Данфі, Р. Ентоні, Р. Лайарда, К. Томаса, Б. Мадріана та ряд інших.

Проте, необхідно зазначити, що низка питань теорії та практики обліку і контролю соціальних витрат потребують додаткового дослідження і удосконалення. Насамперед це стосується питань щодо сутності соціальних витрат, їх класифікації та джерел фінансування, методики їх обліку та контролю з урахуванням інтересів власника, обґрунтування доцільності та ефективності їх здійснення.

Актуальність, теоретичне і практичне значення дослідження вказаних проблем, а також необхідність пошуку шляхів удосконалення обліку і

контролю соціальних витрат в умовах соціально орієнтованої ринкової економіки визначили вибір теми та напрям дисертаційної роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Тема дисертаційного дослідження має зв'язок із загальною тематикою наукових досліджень кафедри фінансового аналізу і контролю Київського національного торговельно-економічного університету й передбачена планом науково-дослідної роботи університету № 515/33 „Фінансовий контроль в системі державного регулювання управління розподілом і використанням бюджетних ресурсів”, номер державної реєстрації 0105U000766. Особистий внесок автора „Систематизація наукових підходів до формування економічної інформації”.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є розробка теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо удосконалення методики обліку і контролю соціальних витрат підприємств.

Для досягнення мети були поставлені наступні завдання:

- дослідити сутність соціальних витрат як окремої облікової категорії в сукупності загальних витрат діяльності господарюючих суб'єктів;
- визначити концептуальні засади побудови систем обліку і контролю соціальних витрат на підприємстві;
- удосконалити науково обґрунтовану класифікацію соціальних витрат з метою їх обліку та контролю і створення дієвих механізмів управління ними;
- удосконалити обліковий процес та його документальне супроводження щодо соціальних витрат підприємства;
- визначити організаційну модель обліку і контролю соціальних витрат підприємства на базі сучасних інформаційних технологій;
- розробити пропозиції щодо удосконалення системи звітності з метою підвищення її аналітичності та наближення до вимог національних та міжнародних стандартів;

- удосконалити систему контролю соціальних витрат для забезпечення ефективного використання коштів на соціальні потреби.

Об'єктом дослідження є соціальні витрати підприємств різних галузей національної економіки.

Предметом дослідження є організація та методика обліку і контролю соціальних витрат підприємств різних галузей національної економіки.

Методи дослідження. Теоретичною і методологічною основою дослідження є системний підхід до вивчення явищ і процесів господарської діяльності, теорія наукового пізнання та економічна теорія. На етапі збирання, систематизації, обробки інформації для проведення дослідження використовувалися методи індукції та дедукції, аналізу та синтезу, діалектичний метод. При розробці наукових рекомендацій використовувалися логічний метод, метод арифметичних розрахунків, класифікації, порівняння та узагальнення, наукової абстракції.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти, Укази Президента, Постанови Кабінету міністрів України, діючі положення (стандарти) бухгалтерського обліку, використано теоретичні роботи вітчизняних та зарубіжних вчених. Під час дослідження також було використано періодичну літературу, статистичну інформацію, матеріали конференцій, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності досліджуваних підприємств.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розроблених автором науково обґрунтованих рекомендаціях та пропозиціях щодо вдосконалення обліку та контролю соціальних витрат підприємства.

Найбільш суттєвими теоретичними та практичними результатами, які характеризують новизну дослідження й особистий внесок автора, є:

вперше одержано:

- нове визначення соціальних витрат як облікової категорії, що характеризує вибуття різних видів економічних ресурсів

відповідно до законодавчих, соціально-економічних і морально-психологічних гарантій і спрямованих на задоволення соціальних потреб фізичних чи юридичних осіб. Це дозволяє розмежувати поняття „соціальні витрати” і „заробітна плата” в обліку і дає змогу отримати інформацію про вартісну оцінку соціальної сфери діяльності.

- нові підходи до обліку і контролю соціальних витрат відповідно до їх участі у створенні доданої вартості, що дасть можливість чітко визначити джерела фінансування соціальних витрат і забезпечуватиме отримання інформації для прийняття рішень в управлінні ними.

удосконалено:

- методику обліку соціальних витрат підприємства на основі реформування системи рахунків та введення субрахунків до діючого Плану рахунків, що дасть можливість отримувати деталізовану інформацію про кожен з напрямів здійснення соціальних витрат;
- форми документів, зокрема платіжної відомості та автоматизованих документів в програмі 1С: Підприємство з урахуванням вимог нового законодавства, шляхом введення додаткових реквізитів, які дозволять підвищити оперативність формування фінансової звітності та її аналітичність
- звітність підприємства, зокрема Ф.1 „Баланс”, Ф.2 „Звіт про фінансові результати” для надання інформації про соціальні витрати зовнішнім користувачам та систему звітності, що подається до Фондів соціального страхування та Пенсійного фонду України, що значно спростить процес її складання та подання підприємствами і забезпечуватиме дотримання вимог законодавства щодо подання персоніфікованої звітності;

- організаційні та методичні підходи щодо контролю соціальних витрат з урахуванням інтересів власника для забезпечення контролю за раціональним витрачанням коштів на соціальні цілі.

дістало подальшого розвитку:

- уточнення класифікації соціальних витрат для побудови чіткої системи їх обліку і контролю;
- методичні підходи до формування забезпечення соціальних витрат для визначення розміру їх фінансування, виходячи із соціальних потреб та фінансових можливостей підприємства;
- методичні підходи до проведення оцінки системи контролю соціальних витрат для визначення її ефективності та надійності.

Практичне значення отриманих результатів полягає в розробці рекомендацій щодо удосконалення діючої методики обліку і контролю соціальних витрат. Впровадження запропонованих рекомендацій у практичну діяльність суб'єктів господарювання забезпечить підвищення аналітичності облікової інформації та сприятиме ефективному використанню коштів на соціальну діяльність підприємств.

Результати дослідження і пропозиції, що викладені в дисертаційній роботі, впроваджені на ТВК ТзОВ „Львівхолод” (довідка № 3092 від 16.10.2007р.), ТК ТзОВ „Інтермаркет” (довідка № 2843 від 14.09.2007р.), ВАТ „Львівський локомотиворемонтний завод” (довідка № 35 – С від 05.11.2007).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі розробки та пропозиції, що містяться у роботі, отримані автором особисто.

Апробація результатів дослідження. Основні положення і результати наукових досліджень, що викладені в дисертації, доповідалися і обговорювалися на міжнародній науково-практичній конференції „Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні” (м. Львів, 25 – 26 березня 2005 р.), всеукраїнській науково-практичній конференції

„Сучасні проблеми фінансово-господарського контролю” (м. Кривий Ріг, 30 березня 2005 р.), міжнародній науково-практичній конференції „Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в умовах міжнародної інтеграції” (м. Київ, 20 – 22 квітня 2005 р.), міжнародній науково-практичній конференції „Проблеми і механізми відтворення ресурсного потенціалу в контексті євроінтеграції” (м. Рівне, 19 – 20 жовтня 2006 р.), міжнародній науково-практичній конференції „Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства” (м. Львів, 20 – 22 квітня 2007 р.).

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 9 наукових праць загальним обсягом 3,3 друк. арк., з них: у фахових виданнях – 7 наукових праць загальним обсягом 3,03 друк. арк., у інших – 2 тез доповідей у матеріалах конференцій загальним обсягом 0,27 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 213 найменувань, 21 додатку. Зміст дисертації викладено на 176 сторінках, включаючи 20 таблиць, 27 рисунків, 10 формул.

РОЗДІЛ 1

НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ СОЦІАЛЬНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Змістові характеристики соціальних витрат та їх цільового спрямування

Соціальна орієнтація ринкової економіки є пріоритетною у моделюванні механізмів господарювання будь-яких підприємницьких структур. Досвід розвинутих країн свідчить, що протягом останніх років соціальні витрати підприємств постійно зростають (додаток А) [200]. Адже у процесі виникнення і розвитку високomeханізованих галузей виробництва і освоєння нових прогресивних технологій зростає потенційна небезпека трудової діяльності людини, насамперед, її здоров'ю та життєдіяльності. Необхідність удосконалення та розвитку соціального захисту на підприємствах охоплює комплекс відносин між працівниками та роботодавцями, суспільними організаціями та державою, пов'язаних із мінімізацією впливу факторів, які впливають на якість життя, умови праці та соціальних статус громадян. Від вирішення цих проблем залежить не тільки успішна робота конкретного підприємства чи галузі, але і вкрай необхідна сьогодні стабілізація економіки країни в цілому.

Колектив підприємства як соціальна ланка суспільства утворює центр багатьох процесів соціального життя людей. Соціальні явища проникають у всі сфери діяльності підприємства, і вирішення соціальних проблем – суттєвий фактор успішного підвищення ефективності виробництва. Іншими словами, впровадження активної соціальної політики¹ та фінансування реалізації соціальних програм² на підприємстві, дозволяє більш повно

¹ Примітки:

1. Соціальна політика – комплекс дій підприємства у досягненні поставлених довгострокових соціальних орієнтирів [87].

² Соціальна програма підприємства – сукупність планів діяльності підприємства, що спрямовані на: прогресивний розвиток його соціальної сфери; удосконалення умов і якості роботи працівників; забезпечення їх потреб і надання їм необхідної соціальної допомоги та підтримки з використанням економічного потенціалу підприємства [87].

використати потенціал трудового колективу для ефективності його функціонування.

Категорія соціальних витрат не є зовсім новою. Протягом багатьох років це питання досліджувалося багатьма відомими вченими, науковими школами, висвітлювалося в наукових працях [82, 109, 112, 134, 135, 136, 180, 181, 203, 204, 206]. Не вдаючись до критичного аналізу основних підходів до визначення соціальних витрат, наведених у додатку Б, визначаємо, що соціальні витрати підприємства слід розглядати, з однієї сторони – як витрати, які регулюються державою і спрямовуються на забезпечення соціального захисту людей та дотримання заданого рівня життя в країні. Такі витрати, хоч і не залежать безпосередньо від технології виробництва продукції, однак, приймають участь в процесі створення доданої вартості. З іншої сторони, соціальні витрати можна розглядати як витрати, що сприяють підвищенню продуктивності праці працівників, знижують плинність кадрів на підприємстві і здійснюються з тим розрахунком, що їх буде багаторазово компенсовано зростаючим потоком доходів в майбутньому. Так, за результатами дослідження І. Сміта, система соціальних витрат, що застосовувалася на американських підприємствах ще в кінці 40-х років, забезпечувала зростання продукції на 39%, зниження трудових витрат – на 11,5%, збільшення заробітної плати – на 17,5%. Ці дані знайшли підтвердження і на прикладі Великої Британії, де використання додаткових соціальних витрат у 1950-х роках збільшило обсяг виробництва на 60%, а заробітну плату на 20%, призвело до стабілізації соціально-трудова відносин, кадрового складу – плинність кадрів скоротилася з 37 до 16% [186, с.813].

Останнім часом, в економічній теорії і практиці все більшого розвитку набуває концепція соціальної відповідальності підприємств [66, 110, 139, 143, 162, 170, 172, 173]. Особливу актуальність при цьому набуває розвиток, так званого, соціального партнерства, при якому бізнес не обмежується лише

економічними цілями – максимум прибутку, а здійснюється з врахуванням соціальних факторів.

Офіційні документи Європейського Союзу визначають корпоративну соціальну відповідальність як концепцію, в межах якої компанії на добровільних засадах інтегрують соціальну політику в бізнес-операції і їх взаємовідносини з усім колом пов'язаних з компанією організацій і людей [201].

Російські вчені Р.С. Грінберг і Т.В. Чубарова визначають соціальну відповідальність в широкому і вузькому розуміннях [78]. В першому випадку вона включає в себе два взаємопов'язані компоненти – очікування навколишнього середовища по відношенню до осіб і суспільних органів і усвідомлення останніми своїх зобов'язань перед суспільством, колективом, окремими індивідами. В другому випадку соціальна відповідальність стосується соціального добробуту суспільства, необхідних умов життєдіяльності людей, задоволення їх різноманітних соціальних потреб.

Інші сучасні вчені [139, 185] визначають корпоративну соціальну відповідальність як, актуальний на сьогоднішній час, напрям фінансово-економічної діяльності підприємства з фінансування соціальних витрат, мета якого – досягнення балансу інтересів різних суб'єктів суспільства і отримання фінансового (у вартісному виразі) чи соціального (невартісного) ефекту.

Дана концепція визначає соціальну відповідальність перед своїми учасниками і суспільством, сприяє досягненню рівноваги між економічними і соціальними інтересами. Відповідальність підприємств, в свою чергу, полягає в підвищенні інтенсивності і ефективності їх діяльності, що повинно впливати на зростання ефективності виробництва чи збільшення товарообороту. Таким чином, інтереси і відповідальність підприємств і їх учасників (працівників, покупців тощо) переплітаються і взаємно обумовлюються.

Вважаємо, що для реалізації концепції соціальної відповідальності на підприємстві необхідний не поетапний (вирішення спочатку економічних, а потім соціальних проблем), а комплексний підхід. Незважаючи на те, що соціальні проблеми не можуть бути швидко і ефективно вирішені при відсутності у підприємства достатніх фінансових ресурсів і можливостей зростання обсягів виробництва і реалізації, на наш погляд, саме додаткові стимули учасників підприємства, які забезпечуються в рамках його соціальної політики, здатні привести до економічного зростання.

Загалом, в світі виділяють дві моделі соціальної відповідальності підприємств – відкриту і закриту [203].

Так, відкрита модель функціонування інституту соціальної відповідальності характерна для американської економічної системи. Основними її рисами є:

- по-перше, саморегулюючий характер функціонування, який проявляється в участі приватного сектору при здійсненні вибору напрямів зниження соціальних ризиків, рівня їх витрат, оцінки, моніторингу і прогнозування отримання соціальної користі при створенні суспільних благ;
- по-друге, соціальна відповідальність зорієнтована на зовнішні параметри, пов'язані з екологізацією, гуманізацією та інтелектуалізацією факторів виробництва передусім на місцевому рівні;
- по-третє, соціальна відповідальність спрямовує підприємства на розширення соціальних функцій приватного сектору, компенсуючи їх участь в соціально важливих проектах через податковий механізм пільг і гнучких правових норм поведінки суб'єктів господарювання [203].

Закрита модель інституту соціальної відповідальності характерна для європейської економічної системи. Визначальними її рисами є:

- по-перше, державний характер функціонування, який проявляється в спільних діях державних і приватних структур при здійсненні вибору напрямів зниження соціальних ризиків, рівня їх витрат, оцінки, моніторингу і прогнозування отримання соціальної користі при створенні суспільних благ;
- по-друге, в інституті соціальної відповідальності домінують внутрішні параметри, пов'язані з досягненням профспілкової регламентації внутрішніх критеріїв оплати праці, кількості понадурочних робіт і наслідків діяльності підприємства в якості факторів зниження соціальних ризиків;
- по-третє, інститут соціальної відповідальності підприємств обмежує їх участь в соціальному житті суспільства через правовий механізм, який містить в собі жорстко регламентовані норми поведінки господарюючих суб'єктів [203].

На основі наведеного вище, під соціальною відповідальністю розуміємо добровільний вклад підприємства у вирішення глобальних соціальних проблем.

В зв'язку з цим, стає зрозумілим, що соціальна діяльність будь-якого підприємства тісно пов'язана з соціальною політикою країни, в якій воно функціонує. Тому доцільно дослідити типи соціальних систем різних країн.

Аналіз систем соціального забезпечення США та країн Європейського Союзу визначає, що за механізмами фінансування соціальних витрат ці країни поділяють на 3 типи, а саме [137]:

1). Північно-європейський тип (Ірландія, Великобританія та Скандинавські країни), де за рахунок соціальних витрат підприємств покривається до половини соціальних витрат країни. При цьому, для цих країн може значно коливатись як співвідношення між страховими та бюджетними виплатами, так і загальна частка соціальних витрат у ВВП. Так, у Данії та Швеції загальна частка соціальних видатків становить в середньому 40 % ВВП, водночас за рахунок відрахувань підприємств до

соціальних фондів покривається лише чверть цих витрат у Данії та близько половини – у Швеції. В Ірландії ж ці показники становлять 20% та 33% відповідно.

2). Континентальний тип – найбільш типовими представниками є Франція, Німеччина, Бельгія та Нідерланди, де частка соціальних витрат у ВВП становить, в основному, більше 30%, дві третини з них покриваються за рахунок коштів підприємств.

3). США - фінансовою основою програм соціального забезпечення є внески як працівників, так і роботодавців. Розмір цих внесків встановлюється диференційовано за прогресивною шкалою в рівних розмірах для працівника і роботодавця.

Розміри соціальних витрат деяких зарубіжних країн у 2006 році наведено у додатку В. На основі цих даних робимо висновок про те, що найбільше з боку держави фінансується соціальний захист, далі охорона здоров'я і освіта, а вже потім відпочинок, культура і релігія (рис. 1.1).

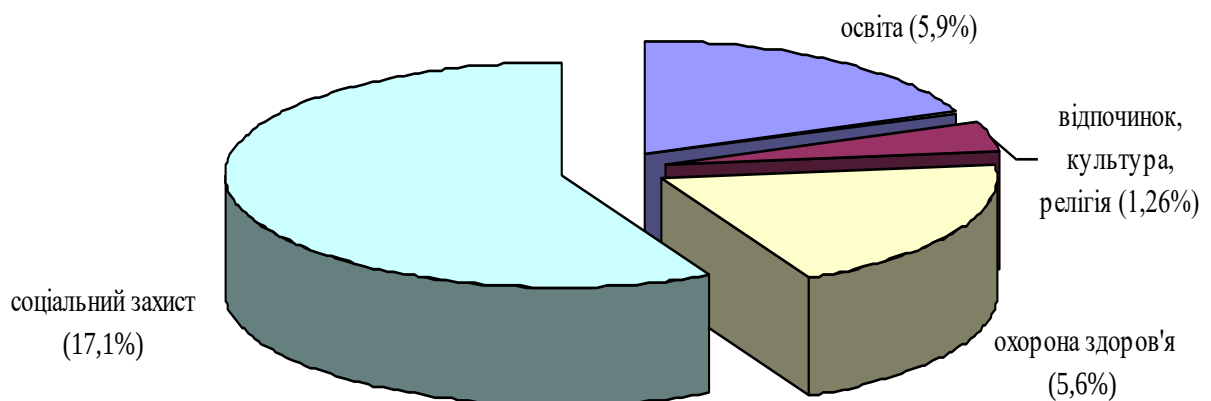


Рис. 1.1. Структура соціальних витрат у зарубіжних країнах станом на 2006 рік*

* Примітка. Розраховано автором на основі відповідних показників зарубіжних країн (додаток В).

Щодо України, то практика останніх років показує, що держава не має матеріальної можливості забезпечити високий рівень соціальних гарантій, що призводить до демонополізації її ролі у соціальній сфері.

Так, за 1990 – 1999 роки валовий внутрішній продукт скоротився майже на 60 %, обсяги виробництва промислової продукції – 48,9%, сільське господарство – на 51,5%. Реальна заробітна плата зменшилася у 3,8, а реальна пенсія – у 4 рази [23]. Економічний спад в Україні протягом 1990 – 1998 років, у порівнянні з Великою депресією 1930-их років у США, був удвічі більшим і тривав втричі довше перш, ніж він досяг найнижчого рівня і почалося зростання [208].

Починаючи з 2000 року в Україні почалося зростання низки макроекономічних показників розвитку. При цьому протягом 2000 – 2006 років не відбулося відчутного підвищення рівня життя населення. Збільшення масштабів бідності на фоні економічного зростання робить очевидним неефективність використання коштів та системну неспроможність держави втілювати економічні показники в показники соціального захисту.

Неефективність використання наявних коштів підтверджується й тим фактом, що, всупереч загальноприйнятим уявленням, соціальні витрати України є значними як для країни з сьогоdnішніми показниками росту. За даними Держкомстату [213], соціальні витрати України в 2005 році сягали 28,5% валового внутрішнього продукту, тобто рівня доволі високого навіть як для високо розвинутих країн. Витрати на освіту піднялися до 9,8 % валового внутрішнього продукту. Для порівняння: показники таких країн як Австралія, Австрія, Німеччина, Франція та ін. є значно нижчими (додаток В).

Якщо говорити про абсолютне значення соціальних витрат в Україні та їх динаміку протягом останніх трьох років, то з табл. 1.1, видно, що найбільшими статтями соціальних видатків держави є витрати на освіту та соціальний захист [174, 175, 176].

Витрати на соціальні цілі в Україні за 2004 – 2006 роки*

Статті витрат	2004 рік		2005 рік		2006 рік	
	млн. грн.	питома вага, %	млн. грн.	питома вага, %	млн. грн.	питома вага, %
1	2	3	4	5	6	7
Соціальні витрати, у т.ч.:	33868,7	100	39691,6	100	52440,3	100
• охорона здоров'я;	7537,9	22,3	9708,2	24,5	12129,0	23,1
• духовний та фізичний розвиток, з них:	1417,9	4,2	2052,5	5,2	2695,2	5,1
- фізична культура і спорт;	352,1	1,0	564,2	1,4	755,9	1,4
- культура і мистецтво;	804,7	2,3	1162,9	2,9	1471,0	2,8
- засоби масової інформації;	252,8	0,7	318,2	0,8	456,5	0,9
• освіта;	12269,0	36,2	14977,7	37,7	18319,7	34,9
• соціальний захист і соціальне забезпечення	12643,9	37,3	12953,2	32,6	19296,4	36,8

В умовах ринкової економіки принципово змінюється роль суб'єктів, які беруть участь в організації соціального захисту. Для досягнення прийнятних параметрів соціальної захищеності населення в принципово нових умовах, виникла потреба в запровадженні страхових принципів та об'єднанні на постійній і довготривалій основі зусиль держави, працівників, роботодавців як суб'єктів, котрі відповідають за соціальний захист [42, 81, 91]. Саме тому, було запроваджено реформування системи соціального забезпечення, зразком якої стала система соціального забезпечення континентального типу, зокрема Німеччини [137]. Наслідок такого реформування пов'язується з опрацюванням правових, фінансових та організаційних засад і загальних принципів соціального страхування, що втілилося у прийнятих в 1998 році Основах законодавства України про загальнообов'язкове державне соціальне страхування та Законах України, якими регулюється захист від соціальних ризиків, зокрема втрати роботи, здоров'я та працездатності на виробництві,

* Примітка. Розраховано за даними [174 – 176]

тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання, настання пенсійного віку тощо (додаток Д).

Сьогодні система соціального забезпечення в Україні побудована таким чином, що її фінансування здійснюється за рахунок внесків роботодавців та працівників у Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонд соціального страхування на випадок безробіття, Фонд соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та Пенсійний фонд. При цьому основним питанням організації національних систем обов'язкового соціального страхування є встановлення розмірів страхових внесків та пропорцій розподілу страхового навантаження між роботодавцем та працівником. Загальне навантаження на фонд оплати праці в країнах з ринковою економікою досить істотне (табл. 1.2) і чим нижчий відсоток відрахувань роботодавця до соціальних фондів, тим вищий він у застрахованих працівників [117].

Таблиця 1.2

Розміри та пропорції розподілу страхового навантаження в системах соціального страхування країн ЄС, Росії та України ³

Країна	Страхові внески, у % до заробітної плати			Верхня межа заробітної плати, вище якої страхові внески не сплачуються
	роботодавці	робітники	усього	
Австрія	25,1	17,2	42,3	3,0 тис. євро за місяць
Німеччина	21,2	19,8	41,0	51,0 тис. євро за рік
Греція	28,2	15,4	43,6	немає
Італія	35,1	9,5	44,5	20,5 тис. євро за рік – для медичного страхування
Нідерланди	29,4	25,6	55,0	37,7 тис. євро за рік
Франція	38,9	12,5	51,4	25,6 тис. євро за рік
Росія	26,9	-	26,9	регресивна шкала
Україна	36,1 – 38,3 ⁴	1,5 - 3 ⁵	37,6 – 41,3	8520 грн. за місяць

Примітки:

³ Розраховано за даними [158].

⁴ Відсоток нарахувань залежить від класу професійного ризику підприємства.

⁵ Відсоток відрахувань залежить від розміру заробітної плати: до Пенсійного фонду України коливається від 0,5 - 2%; Фонду з тимчасової непрацездатності – 0,5 – 1%.

З табл. 1.2, стає зрозумілим, що в порівнянні з іншими країнами, загальний розмір внесків на соціальне страхування в Україні практично не відрізняється від розвинутих країн світу. Так, страхові внески працівників в Україні сьогодні становлять лише 1,5 – 3%. Однак, крім цього існує ще податок з доходів фізичних осіб в розмірі 15% від заробленого доходу, який сплачується до державного бюджету і призводить до того, що сумарне навантаження на заробітну плату кожного працівника становить 16,5 – 18%.

Враховуючи це, одним із недоліків системи соціального забезпечення в Україні є те, що розвиток кожного окремого виду соціального страхування відбувається автономно без урахування впливу на інші види, що ускладнює і заплутує всю систему. Створення кожним соціальним фондом своєї системи обліку, реєстрації та звітності, які функціонують паралельно із системою персоніфікованого обліку Пенсійного фонду, не сприяє прозорості та чіткості реалізації основних завдань системи соціального забезпечення [117].

Одним із способів розв'язання цієї проблеми є запровадження цілісної системи звітності, фінансового обліку та контролю, яка б забезпечувала збирання страхових внесків у формі консолідованого платежу, так званого єдиного соціального податку. Відповідні законопроекти, зокрема Закон України „Про єдиний соціальний податок”, ще у 2005 році було подано на розгляд у Верховну Раду України, однак, час його запровадження остаточно не визначено [117].

Введення єдиного соціального податку в Україні передбачає сплату соціального платежу лише роботодавцями. При цьому Закон України „Про єдиний соціальний податок” передбачає надходження податку до спеціального фонду державного бюджету і подальше перерахування його Державним казначейством на рахунки Пенсійного та соціальних фондів.

Слід зазначити, що єдиний соціальний податок не включатиме і не замінюватиме страхові внески до Фонду соціального страхування від нещасних випадків, які сплачуватимуться окремо і незалежно від єдиного соціального податку. Основною причиною цього є те, що у системі

страхування нещасних випадків на виробництві розмір страхового тарифу залежить від класу професійного ризику, до якого належить підприємство. І, згідно ст. 47 Закону України „Про загальнообов’язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності” [12], у випадку погіршення або поліпшення стану охорони праці на підприємстві, відповідно, підвищується або знижується розмір страхового тарифу.

Основною метою запровадження єдиного соціального оподаткування є ліквідація виплати так званої „тіньової заробітної плати” шляхом зменшення загального розміру відрахувань з фонду оплати праці, оскільки відомо, що звичайним явищем, на сучасних підприємствах, є виплата заробітної плати «в конвертах», що допомагає уникнути сплати частини податків і різноманітного роду відрахувань до соціальних фондів. Однак, яким саме повинен бути розмір податку, щоб стимулювати роботодавців виплачувати офіційну заробітну плату і відповідний податок з неї на сьогодні не визначено [149].

Загалом, політика реформування соціальної сфери покликана сформувати нову модель надання соціальних благ, яка б поставила в центр уваги власні зусилля людини щодо задоволення соціальних потреб. Іншими словами, значна частина соціальних проблем вирішуватиметься самими громадянами та їх роботодавцями. В цьому випадку процес їх вирішення матиме не політичний, а економічний характер, і залежатиме від економічних результатів діяльності підприємства. Так, згідно ст. 69 Господарського Кодексу України, однією з основних функцій підприємства є соціальна, яка спрямована на поліпшення умов праці, життя та здоров’я персоналу, гарантії обов’язкового медичного страхування працівників підприємства та їх сімей, інших питань соціального розвитку підприємства [2].

Глибокі структурні зрушення у світовому господарстві, довгострокові демографічні тенденції в напрямі старіння населення, фемінізація одиночного батьківства, а також зміни в бік більш ризикових, з погляду

соціальної захищеності, форм зайнятості призводять до того, що керівники підприємств шукають нові підходи до забезпечення соціальної й економічної безпеки громадян, у вигляді впровадження соціальних програм на підприємстві. Ці програми необхідно реалізовувати на основі поєднання відповідальності держави, приватного бізнесу та громадянських структур [54].

Ефективна реалізація соціальних програм вимагає дослідження всієї послідовності – від виникнення та розвитку соціальних потреб працівників підприємства до їхнього задоволення. При цьому під соціальними потребами розуміємо відображення життєво необхідних інтересів працівників чи інших фізичних або юридичних осіб для їхнього нормального матеріального та соціального становища. Підкреслюючи суттєву роль (пріоритет) державних органів управління й органів місцевого самоврядування у вирішенні соціальних питань, не треба зводити до мінімуму роль колективу самого підприємства, а також кожного окремого працівника в забезпеченні особистого соціального захисту [54].

Таким чином соціальні програми на рівні підприємства стають високоефективним варіантом соціального захисту працівників та членів їх сімей. Одночасно такі програми сприяють зниженню тиску соціальних проблем на державний бюджет. Соціальна діяльність на рівні підприємств може бути обумовлена і їх власними економічними інтересами. Соціальні програми розглядаються багатьма підприємцями як елемент мотивації, що сприяє більш ефективному використанню людських ресурсів підприємства [47, 56, 57, 88, 101, 106, 107, 111, 122, 114, 182].

Розвиток соціальної інфраструктури підприємствами недержавних форм власності може здійснюватися і з метою підтримання необхідного рівня забезпеченості їх трудовими ресурсами. Участь приватного капіталу в розвитку соціального забезпечення* шляхом упровадження різних програм на

* Примітка. Соціальне забезпечення – безпосередня система заходів з матеріального забезпечення громадян у відповідності із зобов'язаннями, покладеними на державу у цій сфері згідно з чинним законодавством [169].

підприємствах характерна практично для всіх країн з розвинутою ринковою економікою [109]. Як правило, невід'ємною складовою соціальних програм є положення про соціальну допомогу, що найчастіше зафіксовано в колективних договорах. При цьому під соціальною допомогою мається на увазі допомога, яка надається, як правило, у матеріальній формі з метою забезпечення необхідних соціальних потреб фізичних або юридичних осіб [169].

Вищезазначене обумовлює необхідність забезпечення умов ефективної реалізації соціальних програм на рівні підприємства (рис.1.2), які будуть дотримані у разі реалізації принципів економічної свободи, соціальної відповідальності та рівня регульованості ринкових відносин [54].

Звичайно, що реалізація соціальних програм неможлива без належного їх фінансування, в ході якого і виникають соціальні витрати. Конкретний перелік соціальних витрат широко варіюється на різних підприємствах, відображаючи специфіку операційного процесу, контингенту працівників тощо.

Так, шляхом анкетування (додаток Е) 20 підприємств різних галузей економіки Львівської області нами було проведено дослідження з метою визначення реально існуючих напрямів соціальних витрат на рівні підприємств. У дослідженні залучено підприємства чисельністю понад 50 осіб. За видами діяльності це підприємства, які функціонують у сфері виробництва (12) та торгівлі (8). Серед них такі підприємства, як торговельно-виробнича компанія ТзОВ „Львівхолод”, торговельна компанія ТзОВ „Інтермаркет”, ВАТ „Львівський локомотиворемонтний завод”, ВАТ „Львівський автобусний завод”, ВАТ „Іскра” та ін. В ході опитування респондентам було запропоновано вказати всі реально існуючі напрями соціальних витрат.



Рис. 1.2. Умови забезпечення ефективної реалізації соціальних програм на рівні підприємства [54]

Відповіді опитаних нами керівників підприємств розподілилися таким чином (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Визначення напрямів реалізації соціальних витрат

Напрямок здійснення соціальних витрат	Усього по підприємствах		
	Кількість підприємств, на яких реалізується даний напрямок соціальних витрат, од.	Питома вага до загальної кількості підприємств, %	Ранг поширеності даного напрямку соціальних витрат
1	2	3	4
Соціальні виплати працівникам	20	100	1
Витрати на соціальне страхування, в тому числі відрахування до соціальних фондів	20	100	1
Витрати на організацію харчування на підприємстві	9	45	3
Витрати на оплату дитячого садка для дітей працівників підприємства	3	15	7
Витрати на навчання працівників та їх дітей	6	30	4
Витрати на удосконалення умов і охорону праці	20	100	1
Витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури підприємства	5	25	5
Витрати на фінансування соціальних проектів	11	55	2
Інші напрями здійснення соціальних витрат	4	20	6

Таким чином, дослідження показало, що найпоширенішими напрямками соціальних витрат є соціальні виплати працівникам, витрати на соціальне страхування та удосконалення умов і охорони праці. Близько половини опитаних підприємств забезпечує харчуванням своїх працівників та здійснює фінансування різного роду соціальних проектів (благодійна діяльність).

При цьому за даними Держкомстату України визначено, що найбільше коштів на соціальні потреби виділяється на підприємствах торгівлі та тих виробничих підприємствах, які функціонують, у так званих, важких галузях

промисловості (добувна, металургійна, машинобудування) [208]. З рис. 1.3 видно, що соціальні витрати підприємств оптової і роздрібної торгівлі становлять 12,3 % до загальної суми витрат, підприємств машинобудування і металургійної промисловості – 10,4 та 9,7 % відповідно. Такий відсоток соціальних витрат пов'язаний з тим, що саме на підприємствах важкої промисловості існує високий рівень ризику виробництва та шкідливі умови праці. Разом з тим, значна частка соціальних витрат на торговельних підприємствах пояснюється високим рівнем доходів і відповідно фінансовими можливостями реалізовувати різного роду соціальні програми.

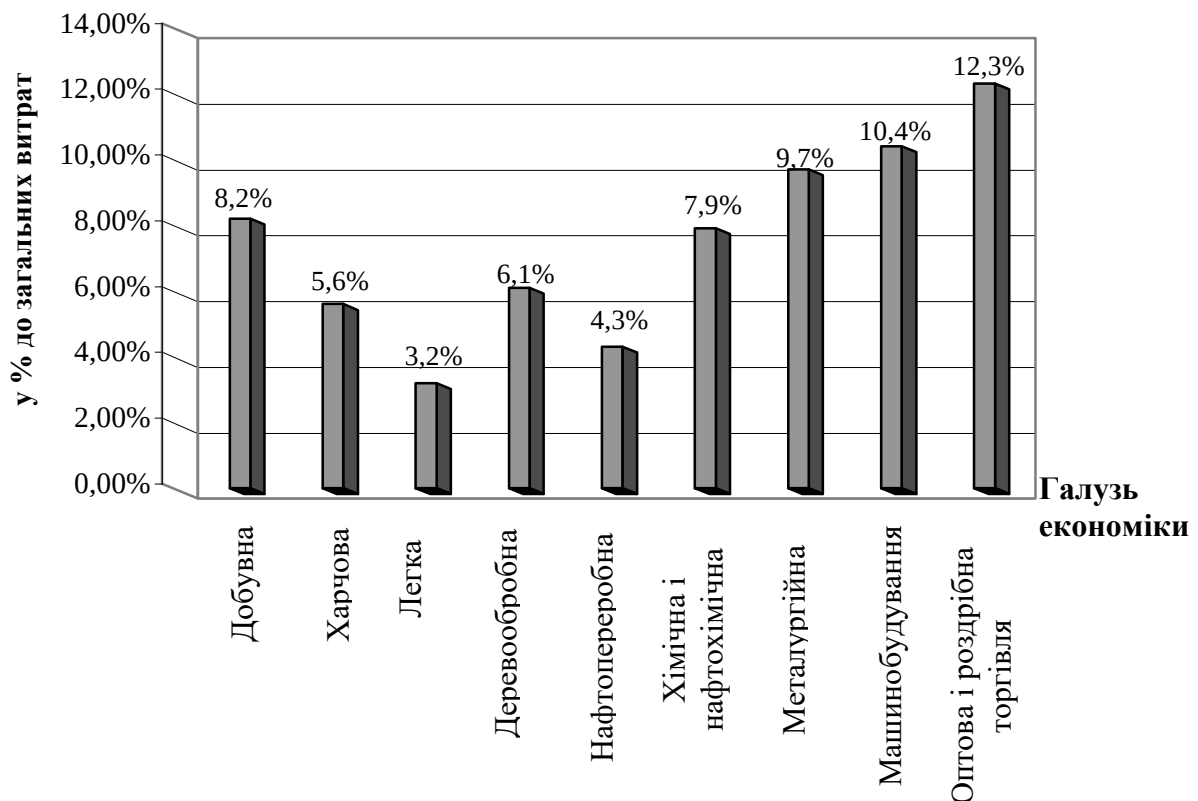


Рис. 1.3. Частка соціальних витрат у загальній сумі витрат діяльності підприємств основних галузей економіки України*

Так, дані окремих підприємств Львівської області, зокрема торгово-виробничої компанії ТЗОВ „Львівхолод”, торговельної компанії ТЗОВ „Інтермаркет”, ВАТ „Львівський автобусний завод”, ВАТ „Львівський

*Примітка. Станом на 2006 рік

локомотиворемонтний завод” та ВАТ „Іскра” свідчать про те, що соціальні витрати є більшими на підприємствах з вищим рівнем доходу і зростають при зростанні чистого доходу та прибутку (табл. 1.4).

Все вищенаведене свідчить про існування цілого ряду вагомих причин, які зумовлюють об’єктивну необхідність виділення економічної категорії соціальних витрат підприємства. В першу чергу – це впровадження в Україні ринкових відносин та соціально орієнтованої економіки, побудова якої спрямована на забезпечення економічно та соціально регулюючої взаємодії господарюючих суб’єктів, пріоритетності суспільних інтересів, досягненню нормального рівня життя більшості громадян країни на засадах ринкового механізму.

По-друге, в умовах розвитку концепції соціальної відповідальності бізнесу і вимог міжнародних інституцій, зокрема Глобальної ініціативи з питань звітності (GRI) по складанню соціальної звітності [210], виникає питання оцінки соціальної діяльності підприємства загалом і його соціальних витрат зокрема. Слід зазначити, що соціальна звітність – це система показників, які характеризують основні аспекти соціальної діяльності підприємства. Складання такої звітності, на сьогоднішній день, не є обов’язовим. Як показують дослідження [172], за даними 2005 року 320 компаній світу складали таку звітність, однак, в Україні наразі фактів її складання не зафіксовано.

По-третє, як вже зазначалося, зважаючи на важливість соціальних витрат для суспільства, їх розмір регулюється не лише внутрішньо (визначається на самому підприємстві), а й ззовні (встановлюється законодавчими актами держави (додаток Д), незалежно від потреб самого підприємства.

Таблиця 1.4

**Динаміка соціальних витрат, чистого доходу та чистого прибутку окремих підприємств Львівської області
за 2004 – 2006 роки**

тис. грн.

Підприємство	Соціальні витрати			Чистий дохід від реалізації			Чистий прибуток			Відхилення соціальних витрат		Відхилення чистого доходу		Відхилення чистого прибутку	
	2004	2005	2006	2004	2005	2006	2004	2005	2006	2005 від 2004	2006 від 2005	2005 від 2004	2006 від 2005	2005 від 2004	2006 від 2005
ТБК ТзОВ „Львівхолд”	21654	24065	25211	203620	288400	350067	4128	5187	5873	2411	1146	84780	61667	1059	686
ТК ТзОВ „Інтермаркет”	11590	12986	13990	154304	194050	220463	2775	3104	3307	396	1004	39746	26413	329	203
БАТ „Львівський автобусний завод”	733	642	413	20475	18011	11024	1132	1007	948	-91	-229	-2464	-6987	-125	-59
БАТ „Львівський локомотиво-ремонтний завод”	6325	7480	9060	84890	88540	95202	1647	1488	2019	1155	1580	3650	6662	-159	531
БАТ „Іскра”	2942	1673	2830	73400	89622	94210	1743	450	1240	-1269	1157	16222	4588	-1293	790

І нарешті, ефективність соціальних витрат оцінюється не стільки зниженням їх обсягу, скільки задоволенням потреб працівників, і суспільства в цілому. Збільшення окремих витрат на соціальні цілі може привести до загального зменшення сукупних витрат, а саме виробничих витрат, що пов'язанні з міграцією і плинністю кадрів, безробіттям, захворюваністю працівників, неадаптованістю програм підготовки спеціалістів і т.п. У зменшенні сукупних витрат прямо зацікавлені підприємства, що використовують робочу силу. З точки зору власної стратегії підприємства, соціальна політика може розглядатися як механізм управління невиробничими ризиками, що забезпечуватимуть в кінцевому результаті сприятливі умови для розвитку бізнесу. Все це відрізняє соціальні витрати від інших видів витрат і ускладнює ефективне планування, прогнозування та контроль.

Сьогодні підприємства мають можливість самостійно визначати деякі напрями своєї соціальної політики і розмір своїх соціальних витрат, про що свідчать проведені нами дослідження. Така ситуація може призвести до значних порушень при нарахуванні коштів на соціальні цілі, нецільовому їх використанні, під прикриттям соціальних витрат часто здійснюється несанкціоноване витрачання коштів. Все це є наслідком неефективної системи обліку і контролю соціальних витрат, яка існує на сьогоднішній день, при цьому важливим є виділення в окрему категорію соціальних витрат, що сприятиме процесу удосконалення їх обліку.

Таким чином, на основі наведеного вище, а саме, на основі визначення основних напрямів соціальних витрат на підприємстві та підходів видатних вчених до визначення місця людини у сфері соціально-економічних відносин на підприємстві (додаток Б) пропонуємо визначати *соціальні витрати підприємства як вибуття різних видів економічних ресурсів, відповідно до законодавчих, соціально-економічних і морально-психологічних гарантій та спрямованих на задоволення соціальних потреб фізичних чи юридичних осіб*. Вони виступають у вигляді виплати грошових винагород,

додаткових виплат на забезпечення потреб персоналу, що здійснюються у відповідності з діючими законами і тарифними угодами, або добровільних соціальних виплат підприємства, так званого соціального пакету, а також у вигляді благодійних внесків на фінансування різного роду соціальних проектів.

Основними напрямками соціальних витрат на ТВК ТзОВ „Львівхолод”, ТК ТзОВ „Інтермаркет”, ВАТ „Львівський локомотиворемонтний завод”, ВАТ „Львівський автобусний завод”, ВАТ „Іскра” нами було визначено:

- ✓ соціальні виплати працівникам;
- ✓ витрати на соціальне страхування, в тому числі відрахування до соціальних фондів;
- ✓ витрати на удосконалення умов і охорону праці;
- ✓ витрати на організацію харчування працівників, спортивні та інші культурно-масові заходи;
- ✓ витрати на соціальні потреби сторонніх юридичних і фізичних осіб та фінансування соціальних проектів (благодійництво);
- ✓ витрати на утримання об’єктів соціальної інфраструктури підприємства;
- ✓ інші витрати.

Таким чином, перехід України до соціально орієнтованої ринкової економіки, зумовлює наявність об’єктивних передумов, що визначають необхідність виділення соціальних витрат у самостійний об’єкт дослідження, а саме:

- відмінності соціальних витрат від інших витрат підприємства, що в свою чергу потребує особливих способів управління і відповідних підходів до їх обліку;
- необхідність оперативного управління соціальними витратами підприємства в умовах ринку, з метою їх оптимізації, що передбачає формування відповідного інформаційного забезпечення;

- необхідність оцінки соціальних витрат з метою складання соціальної звітності, яка в сучасних умовах є додатковим інструментом забезпечення інвестиційної привабливості та підвищення конкурентоспроможності підприємства як на загальнонаціональному, так і на міжнародному рівні;
- можливість підприємств самостійно встановлювати значну частину соціальних витрат в залежності від визначеної соціальної політики та потреб трудового колективу, що призводить до необхідності чіткого та ефективного контролю за їх здійсненням, а це в свою чергу вимагає розроблення чіткої системи обліку.

1.2. Класифікація соціальних витрат підприємства для потреб їх обліку і контролю

Для ефективної організації обліку необхідно використовувати науково обґрунтовану класифікацію витрат за окремими ознаками. Метою класифікації є упорядкування витрат відповідно до завдань, що вирішуються при їх визнанні, оцінці, розподілі, покритті тощо. Різноманітні завдання вимагають використання адекватних ознак класифікації витрат за принципом „різні ознаки класифікації – для різних цілей” [130, с.66].

Класифікація витрат також має велике значення в системі управління ними. Оскільки в умовах ринку виникає необхідність різних варіантів класифікації витрат підприємства, залежно від цілей та напрямів обліку витрат [126]. Система цілей встановлюється користувачами внутрішньої інформації, і залежить від виду діяльності, для якої необхідно окремо групувати облікові показники. Зазначимо також, що науково обґрунтована класифікація витрат необхідна і для удосконалення всього господарського механізму, тобто механізму управління економікою, який включає не лише облік, контроль і аналіз, а й організацію процесу основної діяльності, удосконалення соціально-трудових відносин на підприємстві.

Правильне визначення економічного змісту витрат у розрізі статей класифікації є передумовою раціональної організації всього облікового процесу, і особливо обліку витрат. Мета обліку витрат залежить від функцій, задля яких здійснюються ті, чи інші витрати. Отже, для чіткого розуміння мети обліку витрат, що дозволить побудувати раціональну систему їх обліку, надзвичайно важливою є їх науково обґрунтована класифікація. Це підтверджує думка Сопко В.В., який вважає, що „... будь-яка побудова – це, насамперед, структуризація, розміщення елементів системи...” [166, с.52]. Таким чином, основною передумовою раціональної організації обліку соціальних витрат є їх науково обґрунтована класифікація, чітка постановка мети, задля якої здійснюється облік певного виду витрат та завдання, що її реалізують. При цьому слід розуміти, що науковою є та класифікація витрат, яка зручна та корисна для вирішення практичних проблем [130, с.87].

Особливості соціальних витрат підприємства, що спричинені, в основному, підходами до їх фінансування, наявності у своєму складі комплексних статей (наприклад, витрати на утримання соціальної інфраструктури) призводить до ускладнення процесу їх класифікації. Іншими словами, за своєю суттю соціальні витрати дуже різні. Різноманітність соціальних витрат викликає необхідність їх упорядкування, що дозволить споглядати, якщо не всю їх багатоманітність, то по крайній мірі головні з них.

Враховуючи комплексність соціальних витрат підприємства, розроблення їх класифікації є надзвичайно важливим для здійснення обліку і контролю останніх. Разом з тим, аналіз різних витрат в рамках однієї категорії дозволяє реалізувати системний підхід в процесі їх дослідження.

Так, Ураков Д. стверджував, що об'єктом планування, обліку та контролю повинні бути не витрати на утримання функціональних служб, а сукупність витрат господарських процесів. Для цього він запропонував класифікувати витрати за сферами діяльності, які являють собою функціональні стадії кругообігу господарських засобів у процесі

розширеного відтворення або мікрогалузі у складі підприємства: постачальницько-заготівельна, основне виробництво, допоміжне виробництво, організаційна, фінансово-збутова, непродуктивна (соціальна діяльність) [183, с.5].

Сопко В.В., Пархоменко В.М., досліджуючи витрати, поділяли їх на такі, що включаються в собівартість продукції і такі, що не включаються. Вони вказували, що є витрати, які формують собівартість продукції та витрати, які відносяться на фінансові результати безпосередньо. Крім цього „...витрати можуть бути і зовсім не пов’язані з виробництвом (будівництво та утримання клубу та ін.). Ці ознаки визначаються положенням про витрати”[167, с.108].

Діючі на сьогодні нормативно-правові акти, зокрема, П(С)БО 16 „Витрати” чітко розмежовує витрати на дві частини. Це по-перше витрати, які формують собівартість і, по-друге, витрати, що відносять на фінансовий результат безпосередньо, тобто витрати періоду. Разом з тим, дане положення не визнає витрачання коштів, які підприємство здійснює після формування чистого прибутку в процесі його використання як витрати. Так, п. 9.5 П(С)БО 16 „Витрати” зазначає: „Не визнаються витратами й не включаються до звіту про фінансові результати витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку”[30].

У відповідності з П(С)БО 3 „Звіт про фінансові результати”[26] передбачається, що існують:

- витрати, які включаються до собівартості та відшкодовуються за рахунок доходу (виручки) від реалізації. Дані витрати включають такі елементи витрат як матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати;
- витрати, які відносяться на зменшення доходів від звичайної діяльності (фінансові та інвестиційні витрати);

- витрати, які відносяться на зменшення доходів від надзвичайної діяльності;
- витрати, які відшкодовуються за рахунок валового прибутку (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати).

В процесі функціонування підприємства поряд з діяльністю, спрямованою на досягнення певних економічних результатів, постійно вирішуються соціальні проблеми. Іншими словами, соціальні витрати присутні практично у всіх сферах діяльності підприємства і на всіх стадіях операційного процесу, що в свою чергу ускладнює їх класифікацію.

Так, в процесі господарської діяльності формуються соціальні витрати підприємства в цілому та його структурних підрозділів. Зокрема, у основних структурних підрозділах, соціальні виплати та відрахування на соціальні заходи виробничому або торговельно-обслуговуючому персоналу формують соціальні витрати, які включаються у виробничу собівартість чи собівартість реалізації і джерелом покриття яких є доходи від реалізації.

В структурних підрозділах, які виконують загальногосподарські управлінські функції, формуються соціальні витрати адміністративного характеру. В цих підрозділах ресурси перетворюються у витрати, які покриваються валовим прибутком, тобто різницею між одержаним чистим доходом і виробничою собівартістю.

Невиробничі структурні підрозділи підприємства соціально-культурного характеру формують об'єкти соціальної інфраструктури підприємства, під якими розуміють сукупність підрозділів підприємства, що забезпечує задоволення соціально-побутових, культурних потреб його працівників. Сюди, відповідно до п.п. 5.4.9 ст.5 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств”, належать: дитячі ясла та садки; заклади середньої та середньої професійно-технічної освіти й заклади підвищення кваліфікації; дитячі, музичні та художні школи, школи мистецтв, якщо вони не надають платних послуг і не займаються іншою комерційною діяльністю; заклади

охорони здоров'я, пункти безкоштовного медичного обстеження, профілактики та допомоги працівникам; спортивні зали і площадки, що використовуються безоплатно для фізичного оздоровлення та психологічного розвантаження працівників, клуби та будинки культури, якщо вони не використовуються для надання платних послуг та іншої комерційної діяльності (крім будинків відпочинку, туристичних баз та інших подібних установ); приміщення, що використовується підприємством для організації харчування працівників; дитячі табори відпочинку за умови, що вони не здаються в оренду, не використовуються для надання платних послуг або іншої комерційної діяльності; багатоквартирний житловий фонд, включаючи гуртожитки, одноквартирний житловий фонд у сільській місцевості та об'єкти житлово-комунального господарства, що перебувають на балансі підприємств. У табл. 1.5 наведено перелік основних об'єктів соціальної інфраструктури за даними досліджуваних підприємств, а також їх доходи та витрати за 2005 – 2006 роки.

Таблиця 1.5

**Доходи та витрати від утримання об'єктів соціальної
інфраструктури підприємств за 2005 – 2006 рр.**

тис. грн.

Підприємст- во	Об'єкт соціальної інфраструктури	2005 рік			2006 рік		
		дохо- ди	вит- рати	збит- ки	дохо- ди	вит- рати	збит- ки
1	2	3	4	5	6	7	8
ТБК ТзОВ „Львівхолод”	База відпочинку „Львівхолод”	7,4	153,8	-146,4	10,3	171,2	-160,9
ТК ТзОВ „Інтермаркет ”	-	-	-	-	-	-	-
ВАТ „Львівський локомотиво- ремонтний завод”	База відпочинку „Джерело”	5,6	109,5	-103,9	9,9	124,5	-114,6
	Денний стаціонар	-	94,3	-94,3	-	96,3	-96,3
	Амбулаторія	-	91,6	-91,6	-	129,0	-129,0
	Житлові будинки	5,0	14,0	-9,0	6,0	17,0	-11,0
	Гуртожитки	185,6	284,0	-98,4	246,2	333,0	-86,8

1	2	3	4	5	6	7	8
	Редакція газети	-	16,0	-16,0	-	17,7	-17,7
	Всього	196,2	609,4	-413,2	262,1	716,7	-454,6
ВАТ „Львівський автобусний завод”	База відпочинку „Карпати”	3,4	92,2	- 88,8	6,6	108,5	-101,9
	Гуртожитки	75,3	96,8	-21,5	84,7	103,2	-18,5
	Всього	86,1	196,4	- 110,3	95,9	216,3	- 120,4
ВАТ „Іскра”	База відпочинку „Перлина”	137,2	187,6	- 50,4	132,6	159,5	- 26,9
	Всього	137,2	187,6	- 50,4	132,6	159,5	- 26,9

Витрати на утримання таких підрозділів є однією із статей соціальних витрат підприємства і, згідно П(С)БО 16 кваліфікуються як інші витрати операційної діяльності та покриваються за рахунок доходів від діяльності таких структурних підрозділів, а також за рахунок прибутку від діяльності виробничих структурних підрозділів, оскільки як видно з таблиці 1.5, діяльність об'єктів соціальної інфраструктури, в основному - збиткова.

Таким чином, на рис. 1.4 зображено схему класифікації соціальних витрат підприємства як економічної категорії відповідно до джерел їх фінансування. Така класифікація дозволяє визначити, що частина соціальних витрат включається у собівартість певної продукції (товарів, робіт, послуг), а частина – відноситься на витрати періоду і прямо списується на фінансовий результат операційної діяльності.

Крім того, передбачається, що частина соціальної діяльності підприємства фінансується за рахунок чистого прибутку підприємства [55, 119]. Це, зокрема, фінансування додаткових соціальних потреб працівників, різного роду соціальних проектів (благодійна діяльність) тощо. З економічної точки зору, таке використання чистого прибутку, на нашу думку, може вважатися витратами, однак, з точки зору обліку, ті витрати, які здійснюються за рахунок прибутку на покриття певних соціальних потреб ми не можемо визнавати витратами і відображати у звіті про фінансові результати, оскільки це, по-перше, суперечитиме основним принципам

бухгалтерського обліку, і по-друге, викривлятиме показник фінансового результату.

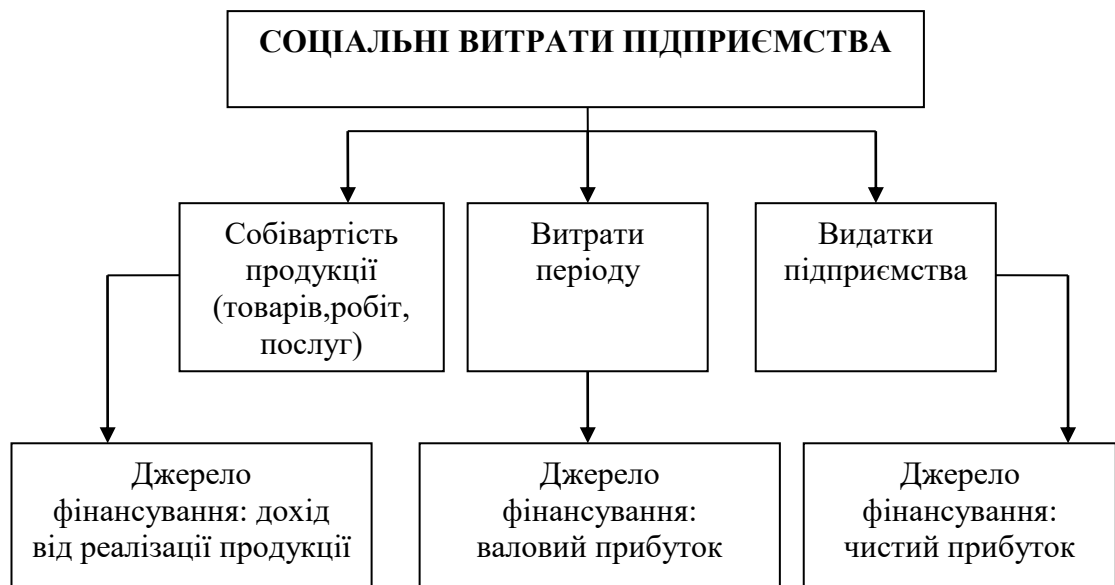


Рис. 1.4. Класифікація соціальних витрат як економічної категорії відповідно до джерел фінансування

Спираючись на дослідження і аналіз понять „витрати”, „затрати”, „видатки”, яке провела Свірко С.В. у своїй науковій праці [161], вважаємо, що найбільш доцільним, до даного виду витрачання коштів на соціальні потреби застосовувати термін „видатки”. При цьому прибуток, виступає свого роду, бюджетом коштів, які можуть спрямовуватися на фінансування додаткових соціальних потреб. На основі такого підходу облікова інформація досить об’єктивно відображатиме взаємозв’язок між такими категоріями, як соціальні витрати – собівартість – фінансовий результат, що має важливе методологічне значення, зокрема, для оптимізації прибутку.

Однак, така класифікація соціальних витрат є досить укрупнена і не враховує тієї ролі, яку вони відіграють при прийнятті управлінських рішень.

Класифікацію будь-яких витрат, в тому числі і соціальних необхідно трактувати як групування витрат згідно з завданнями, що виникають в системі управління. Тому вона повинна мати цільове спрямування в системі управлінського обліку. Так, важливим аспектом, що впливає на класифікацію

витрат у системі управлінського обліку, є встановлення причинно-наслідкових зв'язків між витратами і результатами, отриманими внаслідок прийняття управлінських рішень [60, 61, 75, 80].

В Україні сьогодні активно впроваджується соціально-орієнтована ринкова економіка [164] і, відповідно, змінюється уявлення про пріоритети діяльності підприємства. Однак, проведені нами дослідження свідчать, що інформаційна система управління витратами ґрунтується на старих засадах, коли основним показником діяльності підприємства є прибуток, який відображає інтереси його власників (акціонерів). При цьому інтереси інших учасників бізнес-процесу (працівників, споживачів, постачальників, суспільства) враховуються опосередковано – як обов'язкові витрати, які зменшують вартісний інтерес акціонерів. Такий підхід містить в собі багато антистимулів для підвищення ефективності діяльності фірми, особливо в довгостроковій перспективі. Підприємство, яке нараховує своїм працівникам дохід, лише у вигляді заробітної плати і певних обов'язкових виплат, які гарантуються йому державою і в короткостроковому періоді виграє на цьому, в майбутньому може втратити своїх найкваліфікованіших працівників.

Тому з позицій довгострокової перспективи максимальний результат може бути досягнутий тільки при найбільш повному врахуванні інтересів всіх учасників бізнес-процесу. Для досягнення цього необхідним є переосмислення як самої категорії соціальних витрат з подальшим удосконаленням їх науково обґрунтованої класифікації, яка враховуватиме сучасні умови господарювання, так і визначення фінансового показника, який максимально враховуватиме інтереси всіх учасників діяльності підприємства. Вважаємо, що таким показником може виступати показник «доданої вартості», оскільки, з фінансової точки зору, саме він визначається як різниця між обсягом виробництва і проміжним споживанням, необхідним для його виробництва і являється джерелом відтворення всього людського капіталу.

В процесі дослідження цих проблем ми звернули увагу на теорію „ланцюга цінностей” („value chain”) [151]. Ця теорія дозволяє діяльність, функції і процеси, що відбуваються в організації (постачання, виробництво, маркетинг, доставка продукту чи послуги), упорядкувати таким чином, що ланцюг, який створює вартість видів діяльності, починається з забезпечення підприємства сировиною і матеріалами, продовжується в процесі виробництва і випуску продукції та закінчується реалізацією продукту чи послуги споживачам. Всі види діяльності можна розділити на технологічно та економічно відмінні види діяльності – цінні види діяльності, оскільки вони беруть участь у створенні тієї вартості, яку покупець готовий заплатити за товари і послуги, вироблені підприємством. Це основні (обов’язкові) види діяльності, які мають відношення до фізичного створення продукту та доведення його до споживача, і допоміжні (додаткові) види діяльності, які надають підтримку і забезпечують первинні види діяльності [151].

Роботу підприємства в сфері здійснення соціальної політики також можна розділити на обов’язкову, тобто таку, яка бере участь у створенні доданої вартості та передбачена законодавчими і нормативно-правовими актами держави і додаткову або ініціативну діяльність – бере участь в споживанні доданої вартості і здійснюється з ініціативи самого підприємства (рис. 1.5).

Витрати, що здійснюються в процесі реалізації кожної діяльності, наведених на рис. 1.5, аж ніяк не можна назвати однорідними. Від вміння управляти цими витратами залежить ефективність соціально-економічних процесів на підприємстві.

Мають місце відмінності і в характері витрат, що виникають в обов’язкових і додаткових процесах підприємства. Так, обов’язкові витрати, можна класифікувати як поточні, тобто такі, що здійснюються систематично і носять, в основному, безперервний характер.

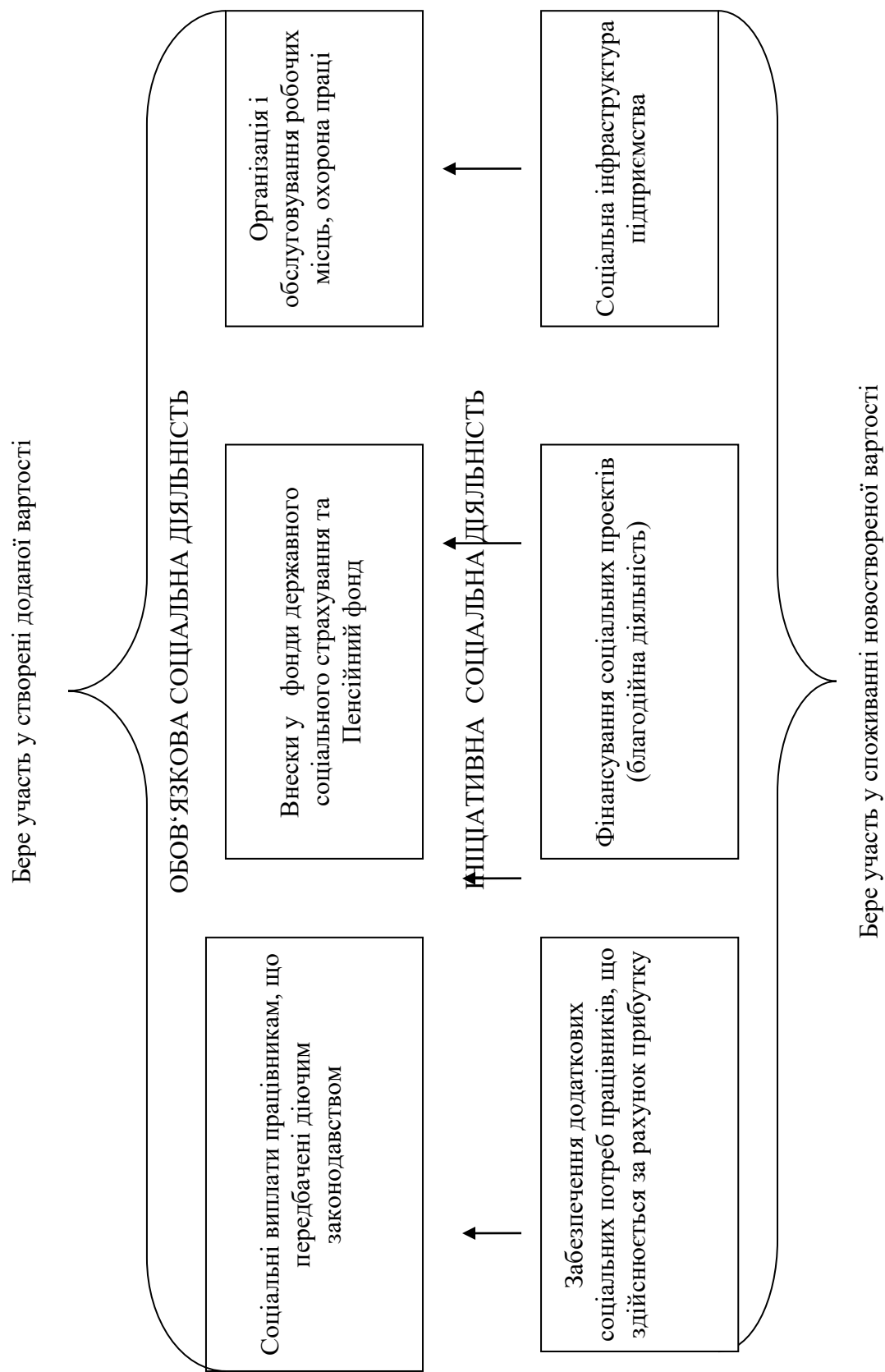


Рис. 1.5. Ланцюг цінностей в сфері здійснення соціальної діяльності підприємства

Отже, *обов'язкові соціальні витрати* здійснюються в процесі основної діяльності (створення доданої вартості) в порядку забезпечення соціальних гарантій держави. Зокрема, держава визначає трудові відносини, умови праці та соціальний захист працівників, які забезпечуються законодавчими та нормативними актами щодо умов найму та звільнення, захист звільнених та безробітних, їх перепідготовку, охорону праці, соціальні гарантії жінкам, неповнолітнім та інвалідам, мінімальний розмір заробітної плати, державне та соціальне страхування і ін.

Витрати ж ініціативної соціальної діяльності, носять переважно одноразовий характер (крім витрат на утримання об'єктів соціальної інфраструктури). Це витрати, величина яких залежить від активності соціальної політики та результативності діяльності всього підприємства. Важливою характеристикою цих витрат являється і те, що вони не беруть безпосередньої участі у створенні доданої вартості, а здійснюються в порядку її споживання. Тому такі соціальні витрати є необов'язковими і визначаються нами як добровільні або додаткові. Фінансування даних витрат відбувається після формування чистого прибутку, тому, з облікової точки зору, їх не можна розглядати як витрати, а доцільно класифікувати як видатки. Вони не регламентуються законодавчими актами держави, а визначаються соціальною політикою та розвитком самого підприємства і виступають як додаткове благо для працівників, членів їх сімей або у вигляді матеріальної допомоги іншим фізичним чи юридичним особам. Іншими словами, *додаткові соціальні видатки* – це видатки, що встановлюються самим підприємством, здійснюються в межах його соціальної політики, в порядку споживання доданої вартості, і спрямовуються на забезпечення і стимулювання соціального розвитку персоналу та створення іміджу фірми.

Крім того, відзначимо, що обов'язкова соціальна діяльність – стабільна, наперед визначена, формальна, жорстко регламентована нормативними і законодавчими вимогами, тобто являється свого роду некерованим

елементом. А значить, обмежується нерегульованими витратами, на величину яких важко вплинути економічними методами.

Ініціативна соціальна діяльність – креативна, а відповідно, витрати, які виникають в процесі її здійснення, залежать від рішень, що приймаються всередині підприємства, тобто регулюються менеджерами відповідних підрозділів. Таким чином, в сфері управління соціальними витратами, можна виділити регульовані соціальні витрати і нерегульовані соціальні витрати. Зазначимо, що такий поділ є дещо умовним, оскільки регульованість витрат є відносним поняттям і за певних умов будь-які витрати можуть бути регульованими з боку керівника підприємства чи окремого підрозділу.

З огляду на виявленні особливості соціальних витрат, увага менеджерів повинна бути зосереджена на управлінні витратами, пов'язаними передусім з ініціативною діяльністю, оскільки на величину обов'язкових соціальних витрат, вплинути можна, в основному, лише за допомогою адміністративних, а не економічних методів, а саме: звільнення працівників, зниження розміру заробітної плати, яке в свою чергу може призвести до відтоку персоналу з підприємства тощо. А це являється негативною тенденцією для підприємства і прийняття таких рішень варто уникати.

Таким чином, використання елементів ланцюга цінностей для систематизації, класифікації і в кінцевому підсумку для оптимізації соціальних витрат, по-перше, дозволяє систематизувати соціальні витрати, поділити їх на разові і поточні, обов'язкові і додаткові. По-друге, допомагає прийняти рішення щодо доцільності їх здійснення. По-третє, дозволяє визначити їх роль у створенні вартості продукції, що являється ефективним засобом оптимізації соціальних витрат і прибутку в поточних умовах і в довгостроковій перспективі. По-четверте, являється аналітичним інструментом, що сприятиме вивченню тенденцій зміни структури соціальних витрат фірми в розрізі окремих видів діяльності і в цілому стратегії соціального розвитку компанії. І насамкінець, дозволяє визначити, на яку частину витрат найпростіше можна вплинути за допомогою

економічних методів, не порушуючи при цьому інтереси працівників підприємства.

Отже, до обов'язкових соціальних витрат ми відносимо:

- витрати на забезпечення соціальних виплат працівникам, які є законодавчо встановленими (обов'язкові соціальні виплати працівникам);
- витрати, у вигляді внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- витрати на удосконалення умов і охорону праці;
- інші витрати.

Згідно Інструкції зі статистики заробітної плати і Кодексу законів про працю, до обов'язкових соціальних виплат працівникам нами відносяться, насамперед, виплати за роботу у важких і шкідливих умовах праці, роботу у нічний час, роботу на територіях радіоактивного забруднення, оплата роботи в понадурочний час, оплата відпусток, оплата перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, вихідна допомога.

Внески на обов'язкове державне соціальне страхування сплачуються підприємством у розмірах, встановлених законодавством про соціальне страхування до Фонду соціального страхування на випадок безробіття, Фонду соціального страхування на випадок тимчасової втрати працездатності, Фонду соціального страхування від нещасних випадків та Пенсійного фонду України.

Витрати на охорону праці – це витрати підприємства на забезпечення відповідних умов і якості праці. Так, на ТВК ТзОВ „Львівхолод” у відповідності з Постановою Кабінету міністрів України від 01.08.92 р. № 442 „Про порядок проведення атестації робочих місць за умовами праці” та ст. 13 Закону України „Про пенсійне забезпечення” щорічно проводиться атестація робочих місць, метою якої є визначення переліку робочих місць, робіт, професій і посад, працівникам яких підтверджено право на пільгове пенсійне забезпечення, отримання компенсацій, пільг та додаткових відпусток за

шкідливі умови праці. Таким чином, у 2006 році такій атестації підлягало 207 робочих місця, з яких 188 працівники отримало право на пільгове пенсійне забезпечення. В зв'язку з цим проблема створення здорових і безпечних умов праці, зменшення ризиків, пов'язаних із нещасними випадками на виробництві, має особливе значення.

Про це свідчать і дані статистичних досліджень, які показують, що рівень виробничого травматизму в Україні за останні 15 років збільшився в 5 – 8 разів, порівняно з такими ж показниками в інших промислово розвинених країнах. Витрати на пільги і компенсації за роботу в шкідливих умовах у розрахунку на одного працюючого майже у два рази перевищили витрати на профілактику нещасних випадків і професійних захворювань. Статистика нещасних випадків свідчить, що в даний час на підприємствах України щоденно травмується в середньому 200 людей, із них 30 стають інвалідами, 22 – отримують професійні захворювання, а 5 – гине [64, с. 87].

За словами керівників Держдепартаменту з нагляду за охороною праці, основні причини високого рівня травматизму полягають в ослабленні виробничої дисципліни та зношеності устаткування. На сьогоднішній день не менше 800 тис. механізмів, що використовуються у виробництві, не відповідають вимогам безпеки праці, а 9 тис. виробничих приміщень визнані аварійними. Усунення цих недоліків і порушень вимагає збільшення частки витрат, які спрямовуються на охорону праці [59].

До додаткових соціальних видатків, ми відносимо:

- видатки на забезпечення додаткових соціальних потреб працівників, що виплачуються за рахунок прибутку (додаткові соціальні виплати працівникам);
- видатки на фінансування соціальних проектів, в тому числі видатки на благодійну діяльність та інші виплати соціального характеру, що здійснюються на користь інших фізичних чи юридичних осіб;

- видатки на утримання об'єктів соціальної інфраструктури, що перебувають на балансі підприємств.

До видатків на забезпечення соціальних потреб працівників відносяться всі виплати, які не є обов'язковими і розглядаються як додаткове благо для працівників (згідно Закону України „Про оподаткування доходів фізичних осіб”) і сплачуються понад встановлені актами чинного законодавства норми за рахунок прибутку підприємства.

Видатки на благодійну діяльність становлять добровільну безкорисливу пожертву підприємств у наданні стороннім юридичним та фізичним особам матеріальної, фінансової, організаційної та іншої благодійної допомоги. Зазначимо, що згідно статистичних даних, структура благодійних внесків виглядає наступним чином: 27% всіх коштів, які спрямовуються на благодійні цілі, підприємці витрачають на розвиток персоналу, 21% - на благодійність в медицині, 14% - на інфраструктуру населених пунктів, і на культуру та спорт, а також церкви – 24% та 14% відповідно [66, с. 14 – 15]. Саме ці сегменти вигідні з точки зору отримання „ефекту популярності”, а з іншого боку, саме під культуру, спорт та релігію надаються пільги при оподаткуванні благодійних відрахувань суб'єктів господарювання.

Розміри видатків на благодійну допомогу досліджуваних підприємств наведено у табл. 1.6, за даними якої видно, що протягом 2005 – 2006 рр. відбулося збільшення видатків ТБК ТЗОВ „Львівхолод” на 30 тис.грн. (17,9%), ТК ТЗОВ „Інтермаркет” на 17 тис. грн. (25,75%), скорочення видатків ВАТ „Львівський автобусний завод” на 2 тис. грн. (50%) ВАТ „Львівський локомотиворемонтний завод” на 11 тис. грн. (14,5%), ВАТ „Іскра” на 7, 5 тис. грн. (27,8%).

Причини виникнення такої ситуації слід вбачати, по-перше, в нерозумінні підприємствами важливості благодійництва для суспільства і створення сприятливого іміджу своєї компанії По-друге, недосконалість законодавства, яке регулює благодійницьку діяльність в Україні та податкового законодавства створює негативний клімат для здійснення такої

діяльності і проявляється в недосконалості системи обліку і контролю за коштами, що спрямовуються на благодійні цілі.

Таблиця 1.6

Розміри видатків на надання благодійної, спонсорської, фінансової допомоги на підприємствах за 2005 – 2006 рр.

тис. грн.

Підпр-во Стаття видатків	ТБК ВАТ „Львівхолод”		ТК ТОВ „Інтер- маркет”		ВАТ „Львівсь- кий локомотиво- ремонтний завод”		ВАТ „Львівсь- кий автобус- ний завод”		ВАТ „Іскра”	
	2005 р.	2006 р.	2005 р.	2006 р.	2005 р.	2006 р.	2005 р.	2006 р.	2005 р.	2006 р.
Учбові заклади	50	55	30	20	45	40	-	-	-	-
Оздоровчі заклади	60	72	20	50	4	2	-	-	15	5,5
Дитячі будинки	20	30	8	10	-	-	2	-	7	5
Спортивні заклади	-	-	5	2	3	3	2	1	5	-
Культурні заклади, будинки науки	5	5	-	-	15	11	-	-	-	10
Право охорон- ні органи	-	-	-	-	5	5	-	-	-	-
Інша допомога	2	5	3	1	4	4	-	1	-	-
Разом	137	167	66	83	76	65	4	2	27	20,5

Щодо витрат на утримання об’єктів соціальної інфраструктури, які перебувають на балансі підприємств, то хоча, згідно П(С)БО 16 «Витрати», вони і відносяться до інших витрат операційної діяльності, ми вважаємо, що доцільніше їх класифікувати як додаткові соціальні видатки, оскільки, по-перше, як свідчать проведенні нами дослідження (див. табл. 1.5), діяльність таких об’єктів є, в основному, збитковою і фінансується з чистого прибутку підприємства, по-друге, виходячи з самої суті об’єктів соціальної інфраструктури, їх функціонування спрямоване на споживання доданої вартості, а не на її створення і, по-третє, в умовах ринкової економіки,

наявність таких об'єктів не являється обов'язковим елементом діяльності підприємства.

Також можна виділити ще одну ознаку класифікації соціальних витрат за відношенням до підприємства. За цим критерієм поділяємо їх на внутрішні (пов'язані з професійною діяльністю і життєзабезпеченням працівників) і зовнішні (спрямовані на розвиток суспільства (регіону, області, країни і т.д.) та сторонніх організацій чи фізичних осіб).

У табл. 1.7 узагальнено класифікацію соціальних витрат за окремими ознаками.

Таблиця 1.7

Класифікація соціальних витрат підприємства

Ознака	Характеристика витрат
1	2
За напрямками соціальної політики підприємства (номенклатурні статті)	Соціальні виплати працівникам, що здійснюються відповідно до законодавства; витрати на соціальне страхування, в тому числі внески на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; витрати на удосконалення умов і охорону праці; видатки на забезпечення соціальних потреб працівників, що виплачуються за рахунок прибутку; видатки на фінансування соціальних проєктів, в тому числі видатки на благодійну діяльність та інші виплати соціального характеру, що здійснюються на користь інших фізичних чи юридичних осіб; видатки на утримання об'єктів соціальної інфраструктури
За джерелами фінансування	Соціальні витрати, які фінансуються за рахунок собівартості та валового прибутку та соціальні видатки, які фінансуються за рахунок чистого прибутку
За участю у створенні доданої вартості	Соціальні витрати, що беруть участь у створенні доданої вартості та соціальні видатки, які беруть участь в процесі споживання доданої вартості.
За можливістю регулювання	Регульовані і нерегульовані
За обов'язковістю здійснення	Обов'язкові соціальні витрати і додаткові соціальні видатки
За періодичністю здійснення	Поточні і разові
За відношенням до підприємства	Внутрішні і зовнішні

Вважаємо, що запропонована нами класифікація дозволить побудувати надійну систему обліку і контролю, яка в свою чергу сприятиме прийняттю адекватних управлінських рішень. При цьому слід розуміти, що ніяка

класифікація, якою б науково обґрунтованою вона не була, не може бути визначена однозначно. Тому необхідно передбачати певну свободу підприємств щодо класифікації витрат у системі їх обліку.

1.3. Концептуальні засади побудови системи обліку і контролю соціальних витрат підприємства

Соціальні витрати мають певні особливості, визначені нами в попередніх параграфах, і відповідно, потребують специфічних підходів до їх управління і обліку. Це обумовлює необхідність виділення соціальних витрат підприємства в окрему економічну категорію, дослідження якої дасть можливість організувати їх облік відповідно до потреб інформаційного забезпечення управління ними та визначити основні інструменти їх контролю.

При адміністративно-командній економіці основна частина соціальних витрат регулювалася державою і їх перелік був чітко регламентований. Так, у ст. 13 Закону СРСР „Про державне підприємство (об'єднання)” було зазначено, що „першорядного значення підприємство зобов'язане надавати активізації людського фактора, поліпшенню умов праці, посиленню її творчого змісту, поступовому перетворенню праці в першу життєву потребу. З цією метою підприємство: добивається різкого зменшення, а в перспективі ліквідації важкої фізичної, монотонної і малокваліфікованої праці, застосовує безпечні для працюючих і населення технологічні процеси виробництва, які відповідають вимогам санітарних норм і техніки безпеки, гарантує запобігання аваріям і усунення виробничого травматизму; поліпшує організацію робочих місць; створює якнайсприятливіші умови для праці жінок; подає всебічну допомогу молоді у підвищенні професійної підготовки, загальноосвітнього і культурного рівня; організовує громадське харчування, забезпечує всіх працівників гарячими обідами, використовує при потребі кошти фонду соціального розвитку для здешевлення харчування у своїх

їдальнях та буфетах, активно розвиває власне підсобне сільське господарство; поліпшує медичне обслуговування працівників, добивається зниження захворюваності, забезпечуючи комплексний підхід до профілактичної і лікувальної діяльності, розширює і зміцнює лікувально-профілактичну базу; направляє основну частину коштів фонду соціального розвитку на будівництво житла, дитячих закладів та інших об'єктів соціального призначення, розвиває мережу дитячих садків, ясел, піонерських таборів та інших дитячих закладів; здійснює будівництво, ремонт і експлуатацію санаторіїв-профілакторіїв, пансіонатів, будинків культури, туристських і спортивних баз, інших об'єктів для відпочинку; всесторонньо розвиває фізичну культуру і спорт, творчу самодіяльність працівників та членів їх сімей" [6].

З переходом України до ринкових відносин, чітке законодавче регламентування напрямків соціальної політики підприємств відсутнє, хоча держава продовжує відігравати суттєву роль при визначенні соціальних програм підприємства і встановлення розміру його соціальних витрат. Однак, підприємства, усвідомлюючи вигідність вкладень капіталу в соціальну сферу і необхідність соціальної відповідальності перед суспільством, все частіше самостійно визначають додаткові напрями і величину соціальних витрат у вигляді різного роду соціальних пакетів, який визначається як набір соціальних пільг і компенсацій, які підприємство надає своїм працівникам. Як правило, до нього включаються: пільги та види допомоги, пов'язані з індивідуальним соціальним страхуванням (страхування життя, страхування на випадок тимчасової і постійної непрацездатності, медичне страхування); оплата навчання в навчальних закладах, участі в тренінгах і семінарах; організація харчування на підприємстві; розподіл частки прибутку у вигляді премій; право вибору вільного графіка роботи; можливість працювати неповний робочий день; часткова оплата дитячого садка для дітей працівників підприємства тощо. Деякі підприємства практикують програми підтримки здоров'я, програми з догляду за дітьми дошкільного віку,

батьками (літнього віку) працівників, а також заохочення, пов'язані з результатами роботи підприємств: здійснення доплат на рахунки працівників у касах взаємодопомоги, премії у зв'язку з ювілеями та іншими подіями в житті працівників [54].

Загалом, масштаби соціальних програм і ступінь охоплення ними працівників залежать у першу чергу, від можливостей фінансового, матеріально-технічного та організаційного забезпечення підприємства.

В свою чергу, з боку держави, необхідним є створення на даному етапі таких умов для вітчизняних роботодавців, які б стимулювали їх дбати про рівень соціального забезпечення своїх працівників та суспільства, наприклад, надання підприємствам, які провадять активну соціальну політику податкових пільг. Таким чином, підприємства отримують можливість додаткового фінансування соціальних витрат. І оскільки, в умовах соціально орієнтованої ринкової економіки, недостатня увага до питань соціального забезпечення призводить не тільки до погіршення виробничих показників, але і до зниження загальної ефективності економіки та загострення проблем зайнятості, важливим завданням уряду є підтримка зацікавленості підприємств щодо реалізації ефективних соціальних програм. І вирішувати це завдання, на нашу думку, необхідно шляхом звільнення від сплати податку із коштів, спрямованих на соціальні цілі, а також надання субсидій (грантів) за рахунок перерозподілу коштів, отриманих у результаті оподаткування. Іншими словами, державі не слід перекладати тягар соціального забезпечення на підприємства, а необхідно навпаки, частково відшкодовувати їм соціальні витрати, шляхом проведення узгодженої та скоординованої політики у цій сфері. На сьогоднішній день, в Україні, таке відшкодування відбувається в основному шляхом включення, чи не включення певних видів соціальних витрат до валових витрат, які в свою чергу змінюють розмір прибутку, що підлягає оподаткуванню. Так, наприклад, згідно Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури

відносяться до складу валових витрат, у розмірі 50 %; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів – у розмірі 2% від фонду оплати праці за звітний період; витрати на матеріальну допомогу працівникам, витрати на охорону праці та витрати на оплату путівок працівникам відносяться до валових витрат у повному обсязі [17].

Підприємства, в свою чергу, розуміють, що в сучасних умовах пріоритетним є отримання соціальних результатів, економічні результати розглядаються як засіб їх досягнення. Це вимагає нових підходів до його соціально-економічного розвитку. Дослідження економічної літератури показує, що високу ефективність мають ті підприємства, які не порушують соціальні стандарти [72, 73, 122]. Такі стандарти представляють собою вимоги щодо забезпечення більш сприятливих умов життєдіяльності робітників підприємства. Вони включають розмір заробітної плати, умови праці та умови життя [192]. Все це вимагає відповідного фінансування та розробки таких заходів підвищення ефективності функціонування підприємств, які мають соціально обґрунтований та прийнятний характер.

Слід сказати, що за командно-адміністративної економіки фінансування соціальних витрат, зокрема витрат на утримання об'єктів соціальної інфраструктури, яка була надзвичайно поширеною в цей час, проводилося за фондовим принципом, який означав, що підприємство могло використовувати такі форми господарських розрахунків:

- 1). засновану на нормативному розподілі прибутку. З прибутку провадилися розрахунки з бюджетом і вищестоячим органом, виплачувалися відсотки за кредит. Залишковий прибуток, що утворювався після цих розрахунків, надходив у розпорядження трудового колективу. І з нього за нормативами формувалися фонди: розвитку виробництва, науки і техніки; соціального розвитку; матеріального заохочення чи інші фонди аналогічного призначення. Фонд оплати праці міг утворюватися за нормативом до показника чистої продукції або іншого вимірника продукції. У цьому разі

госпрозрахунковий дохід колективу складався з фонду оплати праці і залишкового прибутку;

2). засновану на нормативному розподілі доходу, одержаного після компенсації з виручки матеріальних затрат. З доходу проводилися розрахунки з бюджетом і вищестоячим органом, виплачувалися відсотки за кредит, після чого утворювався госпрозрахунковий дохід колективу. Єдиний фонд оплати праці утворювався як залишок госпрозрахункового доходу колективу після утворення з нього фондів: розвитку виробництва, науки і техніки; соціального розвитку чи інших фондів аналогічного призначення, які визначалися за нормативом до госпрозрахункового доходу [6].

Іншими словами, в умовах планової економіки крім фонду оплати праці існували суспільні фонди споживання, які в сукупності становили єдиний фонд споживання. На той час виділялися три форми прояву розподільчих відносин: по-перше, розподілення по праці, по-друге, – із суспільних фондів споживання і, по-третє, - дорозподіл за вартісними кінцевими результатами діяльності підприємств. Цим трьом формам відповідали конкретні джерела: фонд заробітної плати, суспільні фонди споживання, фонд матеріального заохочення, фонд соціально-культурних заходів і житлового будівництва, фонди спеціального преміювання.

Як показують проведені дослідження економічної літератури [48, 92, 122, 124], в більшості випадків, сьогодні, при фінансуванні витрат на соціальні потреби використовується залишковий принцип, який передбачає вирішення питання фінансування, в першу чергу, виходячи з вільного залишку коштів. Іншими словами, у країнах, з розвиненою ринковою економікою відсутня система фінансування і надання благ за рахунок суспільних фондів. Джерелом покриття витрат підприємств є зароблений дохід, тобто вони функціонують на засадах самофінансування. Тому соціальна інфраструктура на підприємствах, для яких надання соціальних послуг не являється основним видом діяльності, як правило, відсутня [46]. В Україні, з початком економічної реформи проблема відомчої соціальної

інфраструктури, і передусім тих її об'єктів, які знаходяться на балансі підприємств, набула якісно нового економічного змісту. Ці об'єкти створювалися в свій час в якості альтернативи недостатньо розвиненої системи загальнодоступних закладів соціальної сфери. Підприємства, в основному великі, прагнули надати додаткові соціальні послуги своїм працівникам за рахунок створення власних організацій охорони здоров'я, культури, дитячих дошкільних закладів та ін. При цьому, в основному, бюджетному фінансуванні підприємств практично не виникало проблем покриття поточних витрат на їх утримання [92, с. 131]. Однак, в результаті економічної кризи останніх років, фінансово-економічне становище багатьох підприємств погіршилось, що зрозуміло, обмежило їх можливість утримувати об'єкти соціальної інфраструктури. Тому, у процесі приватизації та корпоратизації підприємства намагались передати їх державі для розв'язання проблем забезпечення працівникам гарантованого мінімуму соціальних послуг.

Та, не дивлячись на рішення про передачу цих об'єктів у комунальну власність, багато із них все ще залишаються на балансі підприємств, про що свідчать дані наведені у табл. 1.5 попереднього параграфу. Ці об'єкти потребують відповідних витрат на їх утримання, які необхідно обліковувати, планувати і контролювати, іншими словами, здійснювати управління ними.

При фінансуванні соціальних витрат, на нашу думку, більш доцільним є використання нормативного принципу, за яким, в першу чергу, враховуються потреби власників та колективу підприємства. Разом з тим, використання нормативного принципу планування та фінансування витрат на соціальні потреби повинно поєднуватися з вимогою ефективного використання ресурсів, що є особливо актуальним для більшості вітчизняних підприємств з огляду їх важкого фінансового стану.

Для кожного етапу розвитку господарських відносин характерна своя система обліку, і в міру ускладнення функціонування продуктивних сил і соціально-виробничих відносин, ускладнюється і облік.

Важливим моментом розвитку системи обліку є визначення його мети та завдань. Так, В.Ф.Палій і Я.В.Соколов зазначають: „Мета бухгалтерського обліку – управління господарськими процесами; його зміст – інформація про факти господарської діяльності; його робоча функція – спостереження, класифікація, узагальнення і передача інформації. Мета лежить поза бухгалтерським обліком, вона дається йому”[142, с.24].

В сучасних умовах змінюється орієнтація діяльності підприємства. Відбувається перехід від економічної до соціальної орієнтації, коли головним стає не стільки досягнення економічної ефективності, скільки соціальний захист, забезпечення соціальної справедливості серед всіх учасників процесу виробництва. Орієнтація діяльності підприємства визначає мету, задля якої і здійснюється бізнес, що в свою чергу, впливає на побудову обліку соціальних витрат.

Не вдаючись до критичного аналізу сучасних концепцій фінансового і управлінського обліку, зауважимо, що фінансовий облік ведеться з дотриманням певних офіційних регламентів (інструкцій, стандартів тощо), встановлених державними органами або професійними організаціями. Цей вид обліку зорієнтований, в основному, на складання фінансової звітності, яка призначена насамперед для зовнішніх користувачів, хоча використовується і керівництвом підприємства.

Управлінський облік, як частина загальної системи бухгалтерського обліку, почав формуватися в Україні в зв'язку з переходом до ринкових відносин, які вимагають принципово іншого підходу до побудови інформаційної системи підприємства, ніж планова економіка, відстежуючи не тільки внутрішні, але й зовнішні процеси і явища господарської діяльності [153].

На рис. 1.6 показано, що основним завданням управлінського обліку в системі обліку соціальних витрат є відстеження соціальних витрат підприємства в реальному масштабі часу і передбачення наслідків їх

здійснення, а завданням фінансового обліку є відстеження минулих подій і забезпечення формування показників підприємства.



Рис. 1.6. Завдання обліку соціальних витрат у підсистемах обліку

Виходячи з розподілу бухгалтерського обліку на дві підсистеми – фінансового обліку та управлінського, визначаємо, що вони вирішують різні завдання, керуються різними науковими принципами і виконують різні функції і вважаємо за необхідне, застосування системного підходу при дослідженні обліку соціальних витрат підприємства. Оскільки, саме системний підхід дозволить побудувати інтегровану систему обліку соціальних витрат, яка забезпечуватиме необхідною інформаційною базою потреби управління підприємством.

Крім того, необхідно виділити ще одну функцію обліку як інструменту для визначення бази оподаткування. Відомо, що вітчизняне законодавство чітко розмежовує облік для складання і формування фінансової звітності та облік для податкових розрахунків. При цьому соціальні витрати можуть виступати ефективним засобом оптимізації податкового навантаження, тому важливим є визначення порядку включення даних витрат до валових при розрахунку бази оподаткування.

Загалом, система обліку соціальних витрат повинна формувати інформацію для управління ними. Адже, в умовах ринку, управління витратами стає інструментом, який дозволяє досягати бажаних результатів діяльності підприємства найбільш ефективно. Це завдання можна вирішити в рамках управлінського обліку. Проведенні дослідження свідчать про те, що сьогодні, в процесі прийняття управлінських рішень використовують дані фінансового обліку, який не має таких можливостей як управлінський облік і не зможе повністю забезпечити потреби процесу управління соціальними витратами. Застосування управлінського обліку дозволяє виявити більш ефективні підходи до оцінки, аналізу, планування та контролю соціальних витрат, ніж ті, що можна отримати в рамках фінансового обліку. Разом з тим, інформація, що формується в системі фінансового обліку та системі управлінського обліку не повинна бути суперечливою і бути відпрацьованою таким чином, щоб взаємно доповнювати одна одну і забезпечувати потреби управління ними. У зв'язку з цим, при побудові системи бухгалтерського обліку необхідним є дотримання принципу єдиного інформаційного потоку для потреб, як фінансового, так і управлінського обліку [98, 154, 155, 178].

Застосування комплексного підходу до дослідження методики обліку соціальних витрат підприємства, дозволяє визначити основні завдання, мету та проблеми обліку соціальних витрат у підсистемі управлінського і фінансового обліку (рис. 1.7).

Управління витратами передбачає виконання всіх функцій, що притаманні управлінню будь-яким об'єктом, а саме: планування, організація, мотивація, контроль та регулювання [115].



Рис. 1.7. Визначення соціальних витрат в підсистемах обліку

Так, в процесі побудови системи обліку і планування соціальних витрат необхідно враховувати не лише внутрішні, а й зовнішні фактори впливу на них. При перспективному плануванні спочатку необхідно відокремити зовнішні фактори впливу на соціальні витрати від внутрішніх (рис. 1.8). При

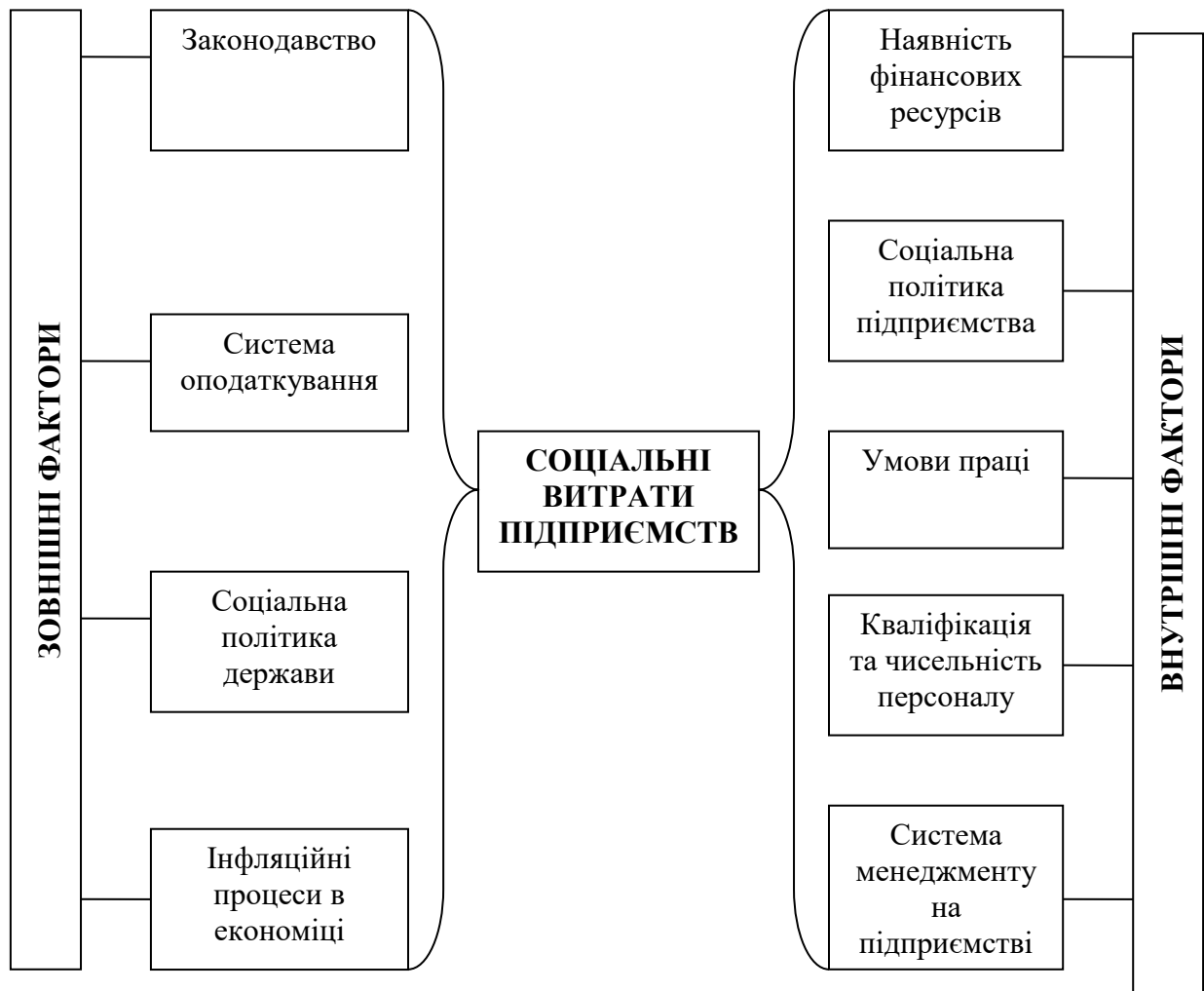


Рис. 1.8. Зовнішні та внутрішні фактори впливу на соціальні витрати підприємства

цьому необхідно передбачати як можуть розвиватися законодавчі норми, інфляційні процеси тощо.

Як видно з рис.1.8 на соціальні витрати рівним чином впливає як політика держави, так і внутрішня політика самого підприємства. Тому при побудові обліку соціальних витрат це необхідно обов'язково враховувати.

Не слід також забувати, що на ефективний процес управління впливає якість інформації, що використовується при прийнятті управлінських рішень [194]. В процесі реформування системи бухгалтерського обліку відбулися суттєві зміни у побудові інформаційної бази управління витратами, які полягають у підходах до визначення джерела їх фінансування. Зокрема, до внесення змін у систему обліку, законодавством передбачалося, що крім витрат, які здійснювалися в процесі формування прибутку і були пов'язані з відповідними доходами існували витрати, які здійснюються за рахунок прибутку після його розподілу, тобто в процесі його використання. При цьому створювалися відповідні фонди, джерелом яких і виступав чистий прибуток підприємства. Вважаємо, що перевагою такою підходу є чіткий розподіл тих витрат, які здійснюються в процесі формування прибутку і, тих, які здійснюються в процесі його розподілу, а також, визначення розміру коштів (фондів), в межах яких підприємство могло здійснювати фінансування конкретних соціальних витрат. Разом з тим, основним недоліком, визначаємо жорстке регулювання переліку, розміру та складу таких соціальних витрат на рівні держави, що в умовах ринкової економіки є неефективним.

Законодавче регулювання обліку, яке діє сьогодні в Україні, не дозволяє визнавати витратами, ту частину коштів, яка спрямовується з чистого прибутку, вже після його формування і містить багато недоліків з питань обліку соціальних витрат. Зокрема, П(С)БО 16 „Витрати” та Інструкція по застосуванню Плану рахунків, дуже мало уваги приділяє питанню соціальних витрат, а саме розглядає їх лише в контексті із заробітною платою та відрахуваннями на соціальні заходи. Так, рахунок 81 „Витрати на оплату праці” передбачає наступні субрахунки:

- 811 „Виплати за окладами і тарифами”;

- 812 „Премії та заохочення”;
- 813 „Компенсаційні виплати”;
- 814 „Оплата відпусток”;
- 815 „Оплата іншого невідпрацьованого часу”;
- 816 „Інші витрати на оплату праці”.

При цьому кореспондуючий з ним рахунок 66 „Розрахунки за виплатами працівникам” не містить такої деталізації і передбачає лише три субрахунки – 661 „Розрахунки за заробітною платою”, 662 „Розрахунки з депонентами”, 663 „Інші виплати працівникам”. Іншими словами, формування інформації на рахунку 66 є досить узагальненим і унеможливорює чітке і пряме списання відповідних витрат на субрахунки рахунку 81. Витрати ж на утримання об’єктів соціальної інфраструктури відносяться до інших витрат операційної діяльності і прямо списуються на фінансовий результат разом з адміністративними і витратами на збут.

Вважаємо, що такий підхід, є не зовсім обґрунтованим, оскільки наведені вище витрати мають зовсім іншу економічну сутність і вимагають особливих методів обліку та контролю. Саме тому, з огляду досліджень проведених в попередніх параграфах і запропонованої класифікації соціальних витрат, пропонуємо побудову системи їх обліку таким чином, щоб можна було легко визначити роль таких витрат у процесі формування та споживання доданої вартості.

Очевидним є те, що соціальні витрати підприємства в плануванні і обліку не виділені, відповідно, немає відповіді на питання про те, у що обходиться підприємству його соціальна сфера діяльності. В умовах недостатньо розвиненої системи бухгалтерського аналітичного обліку, витрати соціальної сфери стає досить важко відокремити один від одного і від витрат інших сфер діяльності, а це призводить до ускладнення процесу їх планування, контролю та управління загалом.

Основна проблема при цьому полягає у відношенні витрат, що не включаються у виробничу собівартість, оскільки виявлення величини

соціальних витрат, що включаються у виробничу собівартість є зрозумілим, так як їх облік ведеться за об'єктами калькуляції і статтями витрат. Необхідно таким чином, удосконалити систему бухгалтерського обліку так, щоб покращити систему управління і контролю саме за тими витратами, які не включаються у виробничу собівартість, а особливо тими, що не беруть участі у створенні доданої вартості новоствореного продукту, оскільки саме щодо них спостерігається практична відсутність їх регламентації з боку національних положень бухгалтерського обліку [62].

Постійні зміни законодавства щодо соціальних виплат працівникам, а також внесків у фонди державного соціального страхування вимагають відповідних оперативних змін у веденні їх обліку.

Крім того, проведені дослідження засвідчили практичну відсутність будь-яких зведених форм документів (облікових реєстрів), які б об'єднували в собі всі соціальні витрати. А це призводить до значних затрат часу на їх систематизацію, що в свою чергу погіршує оперативність облікової інформації та негативно відбивається на їх регулюванні та контролі. Тому, ще одним напрямком удосконалення існуючої системи обліку соціальних витрат є розробка спеціальних облікових форм, які б об'єднували в собі всі соціальні витрати, що дозволить належним чином слідкувати за процесом їх оптимізації, планування та контролю. Адже, дані про соціальні витрати можна отримати з багатьох підрозділів, в тому числі з відділу кадрів, відділу підготовки і перепідготовки кадрів, відділу праці та її оплати, відділу соціального розвитку, відділу охорони праці і техніки безпеки тощо.

Система звітності також не дозволяє отримати повну і достовірну інформацію про соціальні витрати підприємства, що в умовах розвитку концепції соціальної відповідальності бізнесу і вимог міжнародних інституцій, зокрема Глобальної ініціативи з питань звітності (GRI) по складанню соціальної звітності робить підприємства інвестиційно непривабливими та знижує їх конкурентоспроможність як на загальнонаціональному, так і на міжнародному рівні. За цих обставин

необхідним виявляється розроблення нових (в системі внутрішньої звітності) та удосконалення вже існуючих форм звітності, які б забезпечували необхідною інформацією щодо соціальної діяльності всіх користувачів.

Важливість соціальних витрат підприємства, яка визначається не лише їх місцем у діяльності підприємства, а й тим, що вони відіграють визначальну роль у фінансуванні соціальної сфери держави обумовлює безумовну необхідність їх контролю не лише на рівні підприємства, але й на рівні уряду.

Будь-яка соціальна діяльність зумовлена інтересами певного кола суб'єктів (рис. 1.9): власників – у розрізі отримання прибутку і збереження

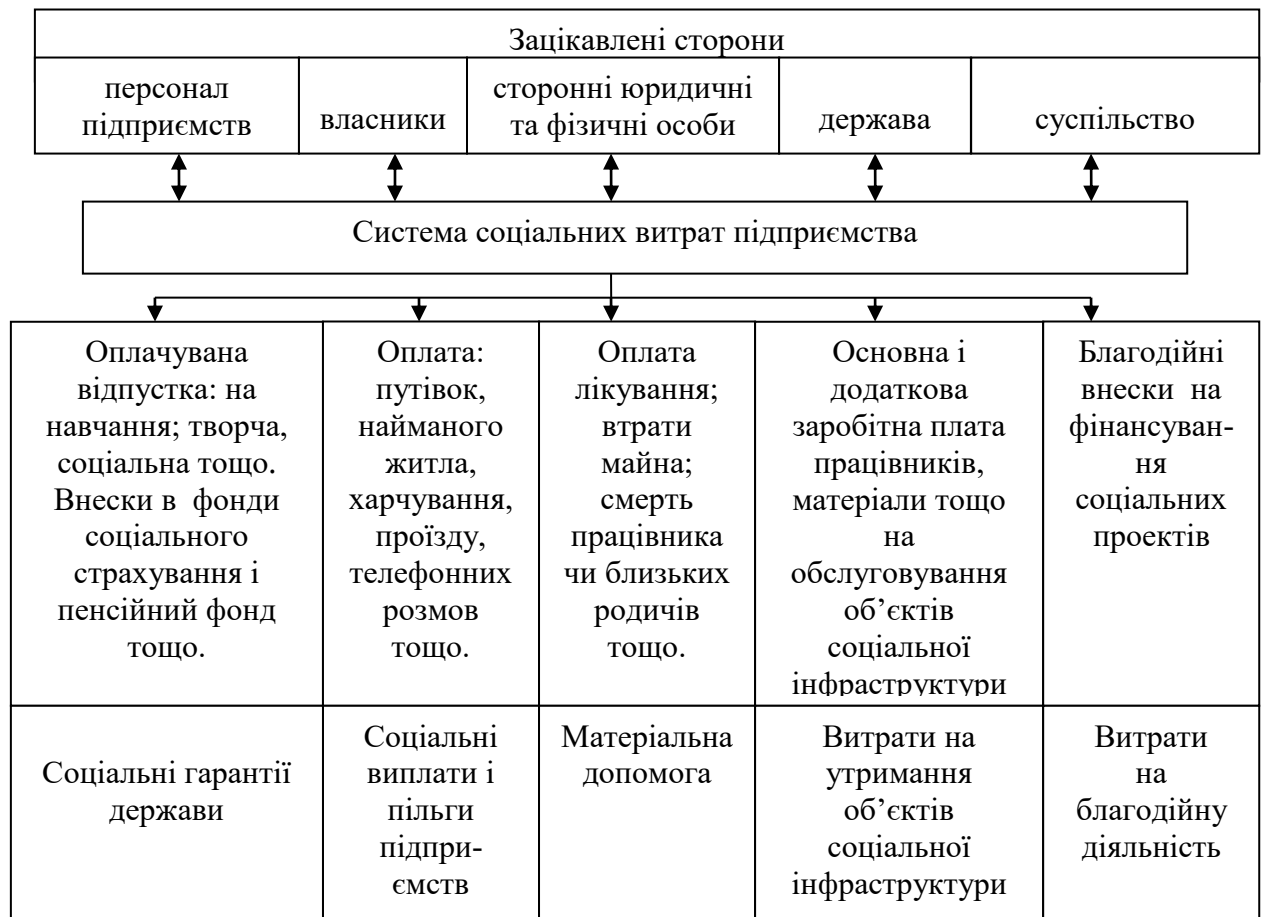


Рис. 1.9. Зацікавлені сторони у здійсненні соціальних витрат підприємства

кваліфікованих працівників; найманих працівників – в отриманні відповідних доходів, умов праці, системи стимулювання, охорони здоров'я, соціального

забезпечення, зайнятості тощо; держави – у поповненні бюджету за рахунок податків та зборів тощо. Для задоволення інтересів усіх суб'єктів має бути створена ефективна система контролю, яка б ґрунтувалася на інтегрованій системі обліку [147].

Загалом фінансово-господарський контроль класифікується за різними ознаками: за сферою управління діяльністю; за суб'єктами контролю; за періодичністю; за інформаційним забезпеченням; за формами здійснення (рис. 1.10) [51, 52, 102]. Ніяким чином, не зменшуючи роль зовнішнього контролю, вважаємо, що в умовах ринку, основним при організації контролю соціальних витрат, є обґрунтування доцільності їх здійснення, з метою забезпечення, насамперед, інтересів власника та працівників підприємства. Таке обґрунтування доцільності необхідно здійснювати ще на стадії прийняття рішення про фінансування соціальних витрат, що в змозі забезпечити система саме внутрішнього контролю. Тому важливим є розроблення такої системи внутрішнього контролю на підприємстві, яка зможе оперативно відслідковувати всі наслідки здійснення соціальних витрат і прийняти адекватні рішення на його основі. Разом з тим, зовнішній контроль соціальних витрат підприємства, є необхідним для забезпечення потреб держави у виявленні джерел покриття її соціальних гарантій та дотриманні законодавчих норм в сфері здійснення соціальної політики.

Крім того, в сучасних умовах необхідним є забезпечення достатньої оперативності інформації, що виявляється можливим шляхом застосування інформаційних технологій. Тому актуальним є відпрацювання методики проведення контролю із використанням комп'ютерних технологій та відповідного програмного забезпечення.

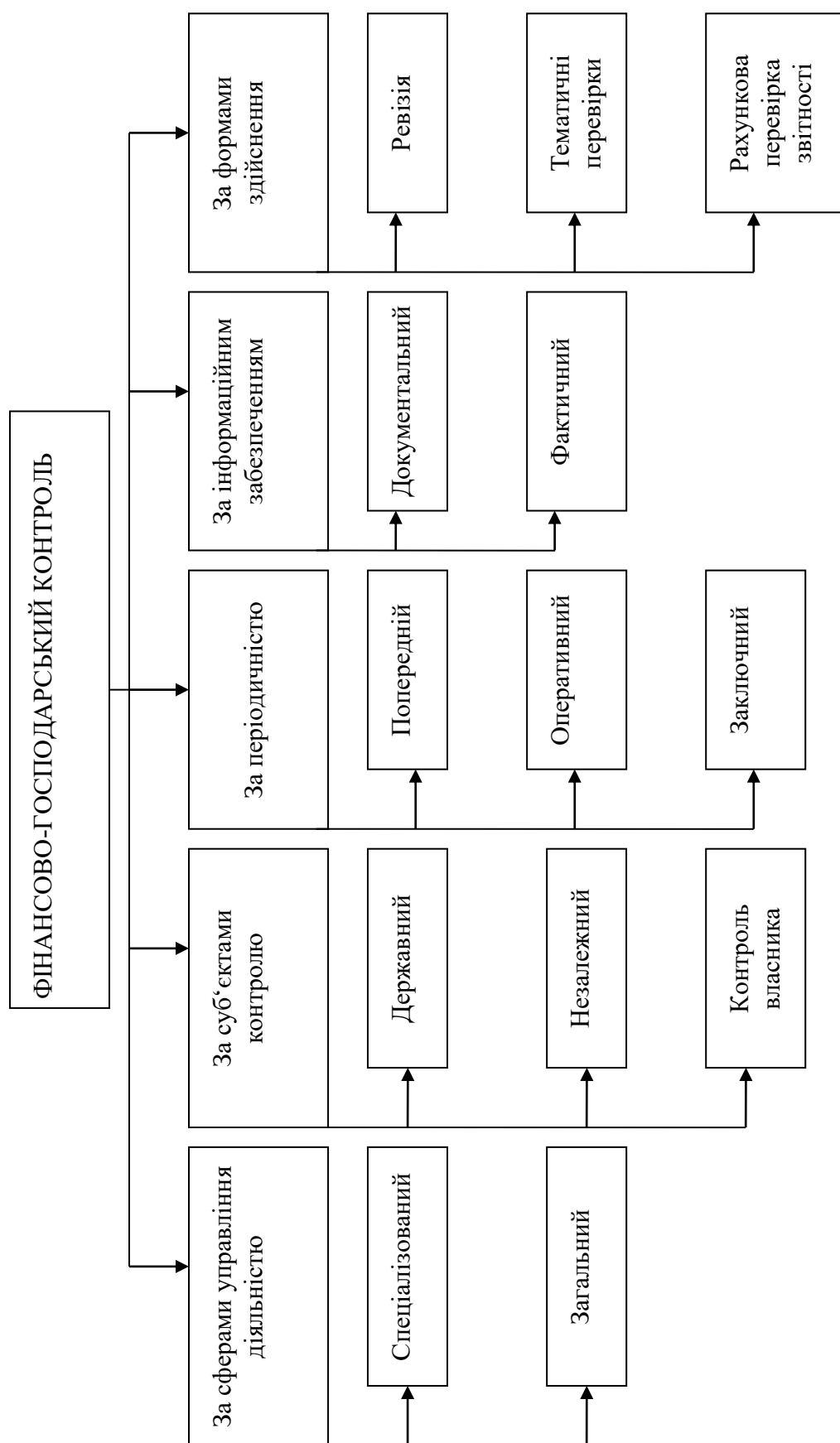


Рис. 1.10. Класифікація фінансово-господарського контролю [102]

Таким чином, існуюча система обліку і контролю соціальних витрат не дозволяє отримати необхідну інформацію на її основі. За цих умов, необхідним є побудова інтегрованої системи обліку соціальних витрат, яка б забезпечувала надійною, оперативною та необхідною інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів для прийняття ефективних управлінських рішень.

Іншими словами, удосконалення системи обліку і контролю соціальних витрат пов'язане з вирішенням ряду методичних проблем, а саме:

- орієнтація на задоволення в інформації не лише зовнішніх, але й внутрішніх користувачів;
- визначення шляхів фінансування соціальних витрат, які б враховували інтереси всіх зацікавлених сторін і давали можливість відслідкувати дані витрати в обліку;
- уточнення Плану рахунків щодо соціальних витрат;
- визначення економічних показників, що характеризують перебіг соціальних явищ і процесів на підприємстві, ефективність використання ресурсів на соціальні цілі;
- отримання інформації про нецільове або нераціональне використання коштів на соціальні цілі та визначення осіб, які несуть за це відповідальність;
- надання інформації для обґрунтування управлінських рішень про доцільність здійснення соціальних витрат, який гарантував би власникові його інтереси і сприяв підвищенню його зацікавленості у інвестуванні соціальних потреб.

Висновки до першого розділу

Узагальнюючи результати дослідження теоретичних аспектів обліку і контролю соціальних витрат підприємства, можна зробити наступні висновки:

1. Необхідність виділення соціальних витрат в окрему облікову категорію обумовлено рядом факторів, а саме: відмінності соціальних витрат від інших витрат підприємства, що в свою чергу потребує конкретних способів управління і відповідних підходів до їх обліку; необхідність постійного оперативного управління соціальними витратами підприємства в умовах ринку, з метою їх оптимізації, що передбачає формування відповідного інформаційного забезпечення; можливість підприємств самостійно встановлювати значну частину соціальних витрат призводить до необхідності чіткого та ефективного контролю за їх здійсненням, що в свою чергу вимагає розроблення чіткої системи обліку; перспективи запровадження системи соціальної звітності призводять до необхідності оцінки соціальних витрат.

2. Соціальними витратами слід вважати, вибуття різних видів економічних ресурсів відповідно до законодавчих, соціально-економічних і морально-психологічних гарантій і спрямованих на задоволення соціальних потреб фізичних чи юридичних осіб. Такий комплексний підхід дозволяє виділити основні характеристики та визначити основні напрямки здійснення соціальних витрат підприємства.

3. Провівши дослідження щодо реально існуючих напрямів соціальних витрат на окремих підприємствах, та необхідності застосування тих чи інших критеріїв для побудови раціональної системи обліку, визначено, що важливою є їх класифікація за: напрямками соціальної політики підприємства, за участю у створенні доданої вартості, за можливістю регулювання, за обов'язковістю здійснення, за періодичністю здійснення, за відношенням до підприємства. Запропонована класифікація дозволить по-перше, систематизувати соціальні витрати, визначити їх роль у створенні доданої вартості новоствореного продукту, здійснювати процес їх оптимізації, вивчити тенденції зміни структури соціальних витрат підприємства в розрізі окремих видів діяльності, визначити стратегію соціального розвитку підприємства на перспективу, побудувати надійну систему обліку та

контролю і сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень. Крім того, така класифікація дозволить адаптувати поняття соціальних витрат як економічної категорії до соціальних витрат як облікової категорії.

4. Проведений аналіз діючої системи обліку та контролю соціальних витрат підприємства засвідчив її неефективність, яка полягає у неможливості отримання оперативної інформації про соціальні витрати на її основі та відповідно здійсненні належного контролю за ними. В зв'язку з чим, запропоновано основні напрями удосконалення обліку і контролю соціальних витрат, зокрема:

- побудова обліку і контролю соціальних витрат відповідно до їх участі у створенні доданої вартості;
- реформування системи рахунків та введення субрахунків до діючого Плану рахунків щодо соціальних витрат;
- розроблення нових та удосконалення існуючих форм документів, які б дозволяли отримувати систематизовану інформацію про соціальні витрати;
- удосконалення існуючих форм звітності з метою надання інформації про соціальні витрати зовнішнім користувачам;
- удосконалення методичних підходів до контролю соціальних витрат, які б враховували інтереси власника для забезпечення контролю за раціональним витрачанням коштів на соціальні цілі;
- розроблення методики контролю соціальних витрат в умовах застосування сучасних інформаційних технологій.

РОЗДІЛ 2

ВДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ ОБЛІКУ СОЦІАЛЬНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Облік обов'язкових соціальних витрат підприємства

Виявлені недоліки існуючої системи обліку соціальних витрат та побудова науково обґрунтованої їх класифікації, визначена нами у параграфі 1.2, є підставою для надання пропозицій щодо удосконалення обліку соціальних витрат. Визначаючи основні напрямки удосконалення обліку, насамперед, необхідно з'ясувати мету та завдання, які повинні вирішуватись в системі обліку.

Так, метою ведення обліку обов'язкових соціальних витрат є визначення суми витрат, яка включається у собівартість, формування фінансових результатів та надання інформації як для потреб контролю, так і для системи управління такими витратами в цілому. Іншими словами, облікова інформація про соціальні витрати необхідна для можливості оцінки таких витрат та визначення їх ефективності, що дозволить визначити доцільність здійснення таких витрат та визначати шляхи їх оптимізації.

Як і будь-яка мета, мета обліку соціальних витрат досягається через реалізацію більш конкретних завдань. При цьому, основним завданням обліку обов'язкових соціальних витрат підприємства, є збір і систематизація інформації про них для включення їх у собівартість, визначення фінансового результату та оптимізації їх розміру та структури.

Наступне завдання обліку соціальних витрат, це забезпечення необхідної і достовірної інформації для планування та бюджетування. При цьому необхідним є визначення елементів та статей даних витрат. Для чого доцільно використовувати класифікацію витрат, запропоновану нами у параграфі 1.2 та елементи і статті витрат, передбачені нормами П(С)БО 16.

І останнім, не менш важливим завданням, є формування відповідного інформаційного забезпечення для потреб контролю та управління.

Відомо, що елементи витрат визначені за єдиною структурою для всіх галузей національної економіки і в повній мірі відображають склад факторів виробництва (праця, предмети праці, засоби праці). Деталізація елементів будь-яких витрат, в тому числі й соціальних, здійснюється через формування статей витрат, склад яких віднесено до компетенції підприємства, оскільки вони залежать від особливостей його функціонування, будови організаційної структури, специфіки діяльності, внутрішніх процесів та положень визначеної соціальної політики. Отже, побудова аналітичного обліку соціальних витрат передбачає визначення елементів витрат з подальшим їх розподілом на статті витрат.

На сьогоднішній день значну частину соціальних витрат підприємства становлять виплати, які відносяться до фонду додаткової оплати праці і, або включаються в собівартість продукції (робіт, послуг) (соціальні виплати виробничому персоналу), або відносяться до витрат періоду в частині елемента „Витрати на оплату праці”. Так, згідно п. 23 П(С)БО 16 до складу елемента витрат „Витрати на оплату праці” включається заробітна плата по окладах і тарифах, премії і заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток і іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці. Крім того, ст. 3 Інструкції зі статистики заробітної плати визначає перелік витрат, які не є витратами на оплату праці і не належать до фонду оплати праці (зокрема, суми вихідної допомоги, допомога з тимчасової непрацездатності, витрати на підготовку та перепідготовку працівників, вартість молока і лікувально-профілактичного харчування тощо) [34]. Перелік даних витрат наведений нами у додатку Ж.

Таким чином, з наведеного вище випливає, що згідно П(С)БО 16 до складу елемента „Витрати на оплату праці” включається оплата будь-якого невідпрацьованого часу, а згідно Інструкції зі статистики заробітної плати дані витрати (наприклад, допомога з тимчасової непрацездатності тощо) не є витратами на оплату праці. Так, наприклад, оплата за утримання дітей працівників у дошкільних навчальних закладах, вартість путівок, наданих

працівникам і членам їх сімей на лікування та відпочинок, екскурсії за рахунок коштів підприємства (у тому числі міжнародних), оплата або дотації на харчування, матеріальна допомога на оздоровлення тощо відносяться до додаткового фонду оплати праці чи до інших заохочувальних та компенсаційних виплат і становлять загальні витрати на оплату праці, а витрати на навчання працівників і членів їх сімей, матеріальна допомога на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання тощо, згідно Інструкції зі статистики по заробітній платі, не є витратами на оплату праці, хоча, на нашу думку, принципової різниці між даними видами виплат не існує.

Тому, вважаємо, що виплати, які включаються у фонд додаткової оплати праці, виплати компенсаційного та стимулюючого характеру не доцільно відносити до заробітної плати, оскільки відомо, що оплата праці – це винагорода працівника за виконану роботу, а виплати, які включаються до додаткової оплати праці та інших компенсаційних та стимулюючих виплат, основною своєю частиною є, або платою за невідпрацьований час, або видом матеріальної допомоги. Тому пропонуємо такі виплати, які носять соціальний характер, тобто є свого роду матеріальною допомогою або компенсацією за шкідливі умови праці, відокремити від заробітної плати за окладами і тарифами та об'єднати в категорію соціальні виплати працівникам, а елемент витрат, який сьогодні визначається як „Витрати на оплату праці” назвати „Витрати на виплати працівникам”. І, відповідно до цього, назву рахунку 81 „Витрати на оплату праці” замінити на „Витрати на виплати працівникам” з наступними субрахунками:

- 811 „Витрати на виплати працівникам з фонду основної заробітної плати”;
- 812 „Витрати на виплати працівникам з фонду додаткової оплати праці та інших заохочувальних та компенсаційних виплат”;
 - 8121 „Премії та заохочення”;
 - 8122 „Компенсаційні виплати”;
 - 8123 „Оплата відпусток”;

- 813 „Інші обов’язкові виплати, які не включаються у фонд оплати праці”.

За цих умов необхідно звернути увагу на П(С)БО 26 „Виплати працівникам”, який був введений в дію 1 січня 2004 року і визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати працівникам як за виконану роботу, так і ті виплати, що носять суто соціальний характер.

Спираючись на викладене вище, хочемо відмітити, що автори цього Положення (стандарту) не зупинилися на назві, наприклад „Заробітна плата”, а підійшли до його розробки більш ґрунтовно і комплексно та назвали його „Виплати працівникам”.

Відповідно до цього стандарту, виплати працівникам поділяють на п’ять груп [31]:

- 1) поточні виплати, які включають заробітну плату за окладами і тарифами, інші нарахування з оплати праці, виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час), премії та інші заохочувальні виплати, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники виконують відповідну роботу;
- 2) виплати інструментами власного капіталу підприємства (виплати працівникам у формі права на отримання фінансових інструментів капіталу, випущених підприємством);
- 3) виплати при звільненні;
- 4) інші довгострокові виплати, які виплачуються в термін більше 12 місяців після закінчення періоду;
- 5) виплати після закінчення трудової діяльності.

Зазначимо, що вітчизняне П(С)БО 26 є аналогом МСБО 19 „Виплати працівникам”, і спрямоване, в основному, на сдантиртизацію і регламентацію обліку розрахунків підприємства зі своїми працівниками.

Таким чином, ми реалізували перше поставлене завдання, а саме визначення елементів витрат. Другим завданням обліку обов'язкових соціальних витрат нами було визначено деталізацію елементу витрат за статтями витрат. Вважаємо, що такий розподіл соціальних витрат за статтями доцільно реалізувати за допомогою Плану рахунків.

Так, сьогодні, для більшості розрахунків з працівниками, зокрема, розрахунками з оплати праці, допомоги з тимчасової непрацездатності, іншої матеріальної допомоги, нарахування відпускних тощо, підприємство використовує рахунок 66 „Розрахунки за виплатами працівникам”. За дебетом цього рахунку відображається виплата заробітної плати, премій, допомоги, утримання податків, платежів за виконавчими документами, вартість одержаних матеріалів, продукції та товарів в рахунок заробітної плати, інші утримання із оплати праці персоналу, а по кредиту – нарахована працівникам підприємства основна, додаткова заробітна плата, компенсаційні та заохочувальні виплати [33]. Рахунок має відповідні субрахунки:

661 „Розрахунки із заробітної плати”;

662 „Розрахунки з депонентами”;

663 „Розрахунки за іншими виплатами”.

На практиці на цьому рахунку відображаються всі виплати працівникам, в тому числі і ті, які згідно Інструкції зі статистики заробітної плати не є витратами на оплату праці (наприклад, вихідна допомога, допомога з тимчасової втрати працездатності тощо), хоча їх і не можна прямо ідентифікувати із заробітною платою. Вважаємо, такий підхід досить укрупненим і таким, що не дає змогу чітко побачити, які виплати працівникам є обов'язковими, а які підприємство нараховує додатково, за рахунок прибутку. З огляду на це і, виходячи з вищевикладеного, пропонуємо внести певні зміни до рахунку, а саме, згідно схеми, яка відображена на рис. 2.1 і показує розподіл соціальних виплат відповідно до

П(С)БО 26 „Виплати працівникам”, визначити перелік субрахунків наступним чином:

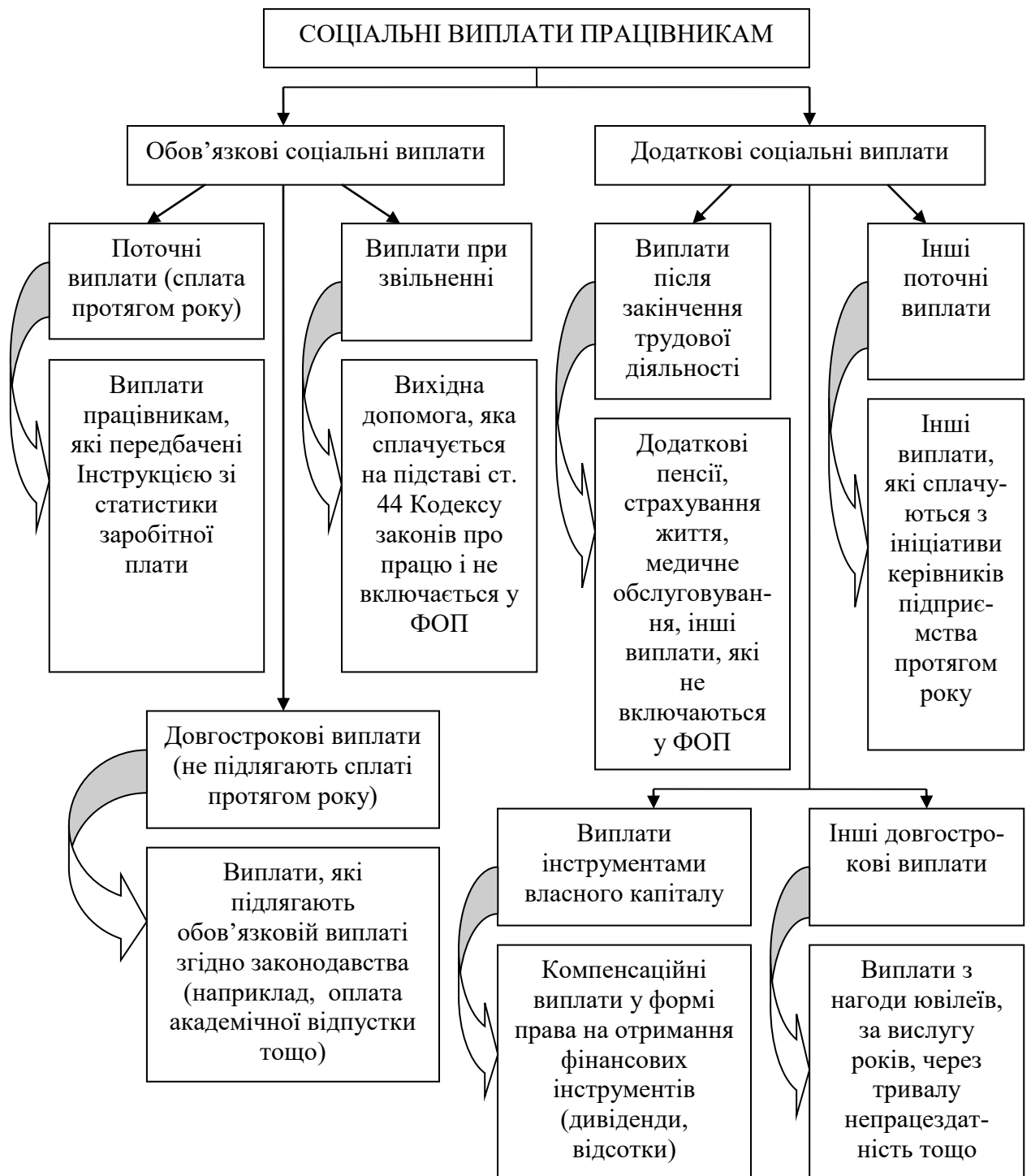


Рис. 2.1. Схема виплат працівникам підприємства згідно П(С)БО 26 „Виплати працівникам”

- 661 „Розрахунки за нарахованими виплатами”, з розподілом на:
 - 6611 „Заробітна плата за окладами і тарифами”;

- 6612 „Обов’язкові соціальні виплати працівникам”;
- 6613 „Додаткові соціальні виплати працівникам”;
 - 66131 „Поточні виплати”;
 - 66134 „Виплати по закінченні трудової діяльності”;
- 662 „Розрахунки за депонованими виплатами”;
- 663 „Розрахунки за іншими виплатами”.

При цьому на субрахунку 661 „Розрахунки за нарахованими виплатами” пропонуємо обліковувати всі розрахунки з працівниками, які нараховуються їм протягом звітного періоду. Зокрема, на аналітичному рахунку 6611 „Заробітна плата за окладами і тарифами” рекомендуємо відображати всю суму заробітної плати, яка була нарахована і виплачена працівникам за певний період. На аналітичному рахунку 6612 „Обов’язкові соціальні виплати працівникам” пропонуємо обліковувати всі соціальні виплати працівникам, які, згідно Інструкції зі статистики заробітної плати і Кодексу законів про працю, гарантовані працівникам державою. Це зокрема, виплати за роботу у важких і шкідливих умовах праці, роботу у нічний час, роботу на територіях радіоактивного забруднення, оплата роботи в понадурочний час, оплата відпусток, оплата перших п’яти днів тимчасової непрацездатності, вихідна допомога тощо.

Щодо аналітичного рахунку 6613 „Додаткові соціальні виплати працівникам”, то він зокрема, включає ті соціальні виплати, які згідно запропонованої нами класифікації, відносяться до додаткових соціальних видатків, тому вважаємо за недоцільне розглядати їх у даному у параграфі.

На субрахунку 663 „Розрахунки за іншими виплатами” доцільно відображати всі інші виплати, які не знайшли свого відображення на інших рахунках, зокрема, виплати на відрядження, премії тощо. Ми не відносимо дані виплати до соціальних, тому вони не є об’єктом нашого дослідження.

Крім того, як видно з рис. 2.1, П(С)БО 26 „Виплати працівникам” передбачає також таку групу виплат, як довгострокові виплати. Такі виплати, на нашу думку, необхідно обліковувати на рахунках класу 5 „Довгострокові

зобов'язання", оскільки, це виплати, які не підлягають сплаті протягом року, тому не можуть бути визнані як поточні зобов'язання і, відповідно, відображатися на рахунках класу 6 „Поточні зобов'язання”.

Таким чином, для відображення довгострокових виплат працівникам (наприклад, оплата академічної відпустки, через тривалу непрацездатність тощо) підприємство може скористатися рахунком 55 „Інші довгострокові зобов'язання”.

Щодо виплат працівникам інструментами власного капіталу, то зважаючи на те, що це виплати, які надають працівникам право на отримання фінансових інструментів (акцій, облігацій, інших цінних паперів та відповідних дивідендів, відсотків від їх утримання), вважаємо за доцільне, використовувати для їх обліку, передбачений Планом рахунків, рахунок 67 „Розрахунки з учасниками”.

Вважаємо, що запропоновані зміни до рахунку 66 „Розрахунки за виплатами працівникам” дозволять забезпечити пряму кореспонденцію з рахунком 81 „Витрати на виплати працівникам”, відповідатимуть єдиним методологічним засадам бухгалтерського обліку, допоможуть відразу визначити, які виплати відносяться до фонду оплати праці та відображатимуть більш достовірну інформацію у бухгалтерській звітності підприємства.

Слід також зазначити, що при визначенні розміру більшості соціальних виплат, зокрема, таких як встановлення розміру допомоги з тимчасової непрацездатності, відпустки, вихідної допомоги тощо, важливим є показник середньої заробітної плати і розрахунковий період. Тривалість розрахункового періоду може бути різною для різних видів виплат (2, 6, 12 місяців), а також можуть відрізнятися види виплат, що включаються у розрахунок середньої заробітної плати [37, 38], і відповідно, види виплат на які нараховуються та з яких утримуються внески до соціальних фондів. Тому на кожному підприємстві важливим є побудова номенклатури найменувань видів соціальних виплат працівникам, з урахуванням тих видів виплат, які

включаються чи не включаються в загальний заробіток працівника та, з яких сплачуються соціальні внески та інші податки (додаток Ж).

Допомога з тимчасової непрацездатності за перші 5 днів виплачується за рахунок підприємства, а решту – за рахунок коштів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності в такому порядку [36] (додаток З, К):

- розраховується середньоденна заробітна плата [37];
- встановлюється тривалість днів хвороби;
- визначається загальний стаж роботи працівника (додаток Л);
- обчислюється сума допомоги;
- приймається рішення комісією (іншим уповноваженим органом) підприємства із загальнообов'язкового державного страхування [15].

В сучасних умовах автоматизованих систем бухгалтерського обліку, зокрема програми „1С: Бухгалтерія” з типовою конфігурацією „Бухгалтерський облік для України” процес будь-яких розрахунків за соціальними виплатами працівникам, в тому числі і з тимчасової втрати працездатності, значно спрощується. Однак, з прийняттям Закону України „Про державний бюджет на 2007 рік” від 19. 12. 2006 р. № 489 – V можна визначити деякі недоліки даної програми.

Так, згідно статті 112 цього закону [21], допомога по тимчасовій непрацездатності застрахованим особам, які сплачували страхові внески менше 6 місяців протягом останніх 12 місяців перед настанням страхового випадку, виплачується виходячи з фактичної заробітної плати, з якої було сплачено страхові внески, але не більше розміру мінімальної заробітної плати, встановленої на момент настання страхового випадку. Ці обмеження поширюються для оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності, які наступили, починаючи з 01.01.07 р., і стосуються працівників, які:

- лише починають свою трудову діяльність та відпрацювали менше шести місяців;

- змінили місце роботи, але до останнього працевлаштування не працювали більше шести місяців.

Вказана норма не стосується осіб, які працюють на підприємстві менше шести місяців, за умови, що вони працювали на іншому підприємстві і сплачували страхові внески за потрібний період (внески мають бути сплачені протягом щонайменше шести місяців з останніх дванадцяти).

Як видно з додатку М (рис. М.1) у особовій картці працівника, яка знаходиться у довіднику „Співробітники” вказується загальний стаж на дату прийому на роботу та безперервний стаж роботи працівника, однак відомостей про те, чи сплачувалися ним страхові внески протягом останніх 6 місяців тут немає.

В процесі подальших розрахунків щодо допомоги з тимчасової непрацездатності також виникає ще одна проблема, пов'язана із ст. 112 Закону України „Про державний бюджет на 2007 рік”. Зокрема, при визначенні середнього заробітку в документі не враховується розмір мінімальної заробітної плати, установлений на момент настання страхового випадку (додаток М, рис. М. 2 – М.3)*.

На основі наведених вище документів автоматизована система розраховує суму лікарняного і формує документ „Лікарняний лист” (додаток М, рис. М.4).

Враховуючи наведені вище недоліки, пропонуємо внести додаткові реквізити до деяких форм документів, що формуються у програмі „1С: Бухгалтерія” з типовою конфігурацією „Бухгалтерський облік для України”, а саме:

- внести у документ „Особова картка працівника” додатковий реквізит, який показував би протягом якого терміну працівником сплачувалися страхові внески;

* Примітка. Розмір мінімальної заробітної плати встановлено ст. 76 Закону України від 19.12.2006 р. №489-V „Про державний бюджет України на 2007 рік” на рівні 460 грн. (з 1 жовтня)

- внести у документ „Розрахунок середньої заробітної плати” додатковий реквізит „Мінімальна заробітна плата”, що дозволить врахувати розмір мінімальної заробітної плати на момент настання страхового випадку при розрахунку середньої заробітної плати.

Суму нарахування допомоги з тимчасової втрати працездатності за перші п'ять днів пропонуємо відображати наступною кореспонденцією рахунків (табл. 2.1)

Таблиця 2.1

**Кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку з нарахування
допомоги з тимчасової втрати працездатності**

№ п/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Нараховано суму допомоги з тимчасової втрати працездатності за рахунок коштів підприємства	813 „Інші обов’язкові виплати, що не включаються у фонд оплати праці”	6612 „Обов’язкові соціальні виплати працівникам”
2	Списано на витрати діяльності суму витрат на допомогу з тимчасової втрати працездатності	23 „Виробництво”, 91 „Загально-виробничі витрати”, 92 „Адміністративні витрати”, 93 „Витрати на збут”, 94 „Інші витрати операційної діяльності”	813 „Інші обов’язкові виплати, що не включаються у фонд оплати праці”

До складу соціальних виплат відноситься також оплата різного роду відпусток (додаток Н). Середня заробітна плата для нарахування відпускних розраховується виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців роботи, що передують місяцю надання відпустки (чи місяцю виплати компенсації за невикористану відпустку), або за менший фактично відпрацьований період (з першого числа місяця, який настає за місяцем оформлення на роботу, до першого числа місяця, у якому надається відпустка) [38].

При цьому період часу, протягом якого працівники не працювали і за ними не зберігався заробіток або зберігався частково, виключається з

розрахункового періоду. До виплат, що входять у розрахунок середньої заробітної плати для обчислення відпускних включають:

- основну заробітну плату за виконану роботу;
- доплати і надбавки до тарифних ставок;
- виробничі премії;
- винагороду за підсумками роботи за рік, за вислугу років тощо (до заробітної плати кожного місяця розрахункового періоду додається $1/12$ суми винагороди, нарахованої в поточному році за попередній рік);
- виплати за час, протягом якого зберігається середній заробіток (зокрема, за час попередньої щорічної відпустки, виконання державних і громадських обов'язків, службового відрядження тощо);
- допомога у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності (до розрахунку середньої заробітної плати повинні включатися виплати у зв'язку з оплатою перших 5 днів тимчасової непрацездатності і вагітністю та пологами, оскільки в стаж роботи, що дає право на щорічну основну відпустку, зараховується час, за який надавалося матеріальне забезпечення за рахунок державного соціального страхування).

Особливістю відпускних є те, що для відшкодування майбутніх витрат на їх оплату, підприємства створюють забезпечення (резерв) (п.13 П(С)БО 11 „Зобов'язання”). Загальну суму такого забезпечення розраховують в порядку, наведеному на рис. 2.2.

Розрахована таким чином сума резерву відображається на субрахунку 471 „Забезпечення оплати відпусток” і дає змогу підприємству рівномірно формувати витрати звітного періоду. При цьому, створення такого резерву є правом підприємства, а не його обов'язком (п. 2 Кодексу Законів про працю). Приймаючи рішення щодо створення забезпечення на оплату відпусток, слід розуміти, що його формування дозволяє підтримувати величину фактичної

виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) приблизно на одному й тому самому рівні. В той час, як його відсутність може призвести до того, що в сезон відпусток, який зазвичай припадає на літо, значення фактичної собівартості буде зростати.



Рис. 2.2 Створення резерву оплати відпусток*

На сьогоднішній час, вся сума виплат працівникам оформляється платіжною відомістю, на основі якої здійснюється виплата коштів. Недоліком такої форми документу є те, що сума, зазначена в ньому не поділяється на виплати, які включаються до фонду оплати праці і виплати, які до такого фонду не включаються, а наводиться одним рядком. А це не відповідає вимогам Постанови НБУ Про внесення змін до Положення про

*Примітка. Складено у відповідності до П(С)БО 11 «Зобов'язання»

ведення касових операцій у національній валюті в Україні від 13 грудня 2006 року № 454. Так, згідно п. 2.10 цієї Постанови визначено, що з 01.01.07 р. виплати, пов'язані з оплатою праці і ті, які відносяться до фонду оплати праці, дозволяється зберігати в касах понад ліміт 3 дні. Тоді як виплати, пов'язані з оплатою праці, але які не відносять до фонду оплати праці, слід видавати того самого дня [39]. Тому, вважаємо за необхідне, дещо удосконалити існуючу [106] форму платіжної відомості (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Платіжна відомість № 23
за березень 20_07 р.

Кількість аркушів один

За цією платіжною відомістю виплачено гривень двадцять чотири тисячі вісімсот
п'ятдесят гривень 00 коп.

і депоновано гривень нуль гривень 00 коп.

Виплату здійснив
Перевірів бухгалтер

№ п/п	Табель-ний номер	Прізвище, ім'я, по-батькові	Сума виплати, грн.	Підпис в одержанні	Дата одержання	Примітки*
1	0115	Петренко М.В.	3500,00		03.04.07	Сума виплати з тимчасової трати працездатності становить 540 грн.00коп.
2	0116	Демченко В.О.	4675,00		03.04.07	Оплата навчання дітей працівників становить 1205 грн. 00 коп.
...	...	...	...	...	...	...

Відомість склав _____ (Бондаренко Л.М.)

Відомість перевірив _____ (Бутрин С.І.)

На нашу думку, внесенні рекомендації щодо удосконалення форми платіжної відомості, практично не ускладнюватимуть процес її складання, і

* Примітка. У стовпці 8 „Примітка” обов'язково наводиться сума виплат, що не включається у фонд оплати праці.

разом з тим, дозволять, по-перше, визначити, дату отримання нарахованих коштів працівником, і відповідно, суму, яка включається, а яка не включається до фонду оплати праці.

Крім вищенаведеного, до обов'язкових соціальних витрат підприємства ми відносимо також витрати по обов'язкових внесках до соціальних фондів, які формують наступний елемент витрат „Відрахування на соціальні заходи”.

Однією з головних проблем, які виникають при розрахунку сум внесків підприємства до фондів соціального страхування та Пенсійного фонду, є визначення розміру фонду оплати праці, з якого здійснюють нарахування. Для кожного працівника визначається розмір його доходу, з якого здійснюють нарахування і утримання.

До сукупного доходу працівника, відповідно до п. 1.1 та п. 1.3. Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб” від 22.05.03 р. № 889 – IV, включаються наступні виплати:

- виплати, нараховані роботодавцем за результатами трудової діяльності працівника;
- інші заохочувальні та компенсаційні виплати, що включаються у фонд оплати праці;
- інші виплати, які не включаються у фонд оплати праці, але надаються в зв'язку з відносинами трудового найму (наприклад, допомога з тимчасової непрацездатності).

Визначаючи дохід працівника, з якого здійснюються нарахування і утримання, слід враховувати ліміт, що його обмежує.*

Звичайно, при великій чисельності працівників на підприємстві та широкому переліку соціальних виплат, визначення розміру фонду оплати праці досить складний процес, адже потрібно фактично розраховувати дохід кожного працівника, який може складатися з великої кількості різноманітних доплат, допомог та премій. Крім того, потрібно брати до уваги, що не з усіх

* Примітка. Розмір такого ліміту встановлено ст. 81 Закону України „Про державний бюджет України на 2007 рік” від 19. 12. 2006 р. № 489 –V на рівні п'ятнадцяти розмірів прожиткового мінімуму, визначеного для працездатних осіб. З 1 жовтня 2007 р. він становить 8520 грн.

видів розрахунків, які нараховуються працівнику і становлять його сукупний дохід, здійснюються нарахування до фондів соціального страхування. Наприклад, з лікарняних сплачуються внески до Пенсійного фонду, а до інших фондів – ні (додаток П) .

Крім того, при розрахунку розміру доходу з якого здійснюються відрахування у соціальні фонди виникає ще одна проблема, яка пов'язана з нарахуванням доходу працівникам у негрошовому вигляді (наприклад, надання абонементу в спортзал, оплата побутових послуг і ін.). Так, п. 3.4. ст. 3 Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб” №889 – IV від 22.05.2003 р. передбачає застосування так званого „натурального” коефіцієнта, який дає змогу оподаткувати виплату доходу в негрошовому вираженні шляхом нарощування на фактичну вартість такої виплати суми податку, яку необхідно утримати під час виплати цього доходу:

$$K_{\pi} = 100 : (100 - C_{\pi}), \quad (2.1)$$

де K_{π} – коефіцієнт, за допомогою якого визначається сума негрошової виплати для розрахунку суми податку з доходів фізичних осіб;

C_{π} – ставка податку з доходів фізичних осіб (15%).

Таким чином, розрахований коефіцієнт становить 1,17647 і передбачає нарощування лише одного утримання – податку з доходів фізичних осіб. Однак, як показують проведені нами дослідження, на практиці цей коефіцієнт використовується для обчислення всіх відрахувань до соціальних фондів. Хоча, на нашу думку, такий підхід є не зовсім коректним, оскільки він не враховує розміри ставок соціальних внесків, і більш обґрунтованим було б використання, наприклад, коефіцієнта $K_{\text{св}}$ (формула 2.2), однак, для підприємств, більш прийнятним є застосування коефіцієнта K_{π} (формула 2.1), який, все ж таки, пов'язаний з меншим податковим навантаженням:

$$K_{\text{св}} = 100 : (100 - C_{\pi} - C_{\text{в1}} - C_{\text{в2}} - C_{\text{в3}}), \quad (2.2)$$

де K_B – коефіцієнт, за допомогою якого визначається сума негрошової виплати для розрахунку всіх утримань з доходу працівника;

C_{B1} – ставка утримань до Фонду соціального страхування з тимчасової непрацездатності⁶;

C_{B2} – ставка утримань до Фонду соціального страхування на випадок безробіття⁷;

C_{B3} – ставка утримань до Пенсійного фонду⁸.

В зв'язку з тим, що ставки утримань до Фондів соціального страхування з тимчасової втрати працездатності і до Пенсійного фонду залежать від розміру доходу, універсальний коефіцієнт запропонувати не можна. Тому, у кожному конкретному випадку, слід відштовхуватися від фактичної суми негрошової виплати.

Другою проблемою при розрахунку нарахувань і утримань є досить часта зміна процентних ставок, якими обкладається фонд оплати праці. При цьому, якщо така зміна відбувається не з початку місяця, а скажімо, посередині, то процес визначення нарахувань і утримань значно ускладнюється. У такому випадку, на частину доходу працівника здійснюються нарахування за однією ставкою, а на решту – за іншою. Зрозуміло, що в умовах застосування сучасних інформаційних технологій в обліку, процес здійснення нарахувань і утримань на фонд оплати праці дещо спрощується. При цьому алгоритм процесу даних розрахунків зображено на рис. 2.3.

З даного рисунку видно, що для визначення розміру соціальних відрахувань, насамперед, збирається інформація про чисельність працівників підприємства. Далі для кожного працівника наводиться перелік тих видів виплат, які йому нараховують, після чого визначається сукупний оподаткову-

⁶ Примітки:

1. Встановлено у розмірі 0,5 % при розмірі доходу нижче за прожитковий мінімум; 1% при розмірі доходу вище за прожитковий мінімум (станом на 01.10.07).

⁷ Встановлено у розмірі 0,5% (станом на 01.10.07).

⁸ Встановлено у розмірі 0,5% для частини доходу не вище за прожитковий мінімум; 2% для частини доходу, що перевищує прожитковий мінімум.

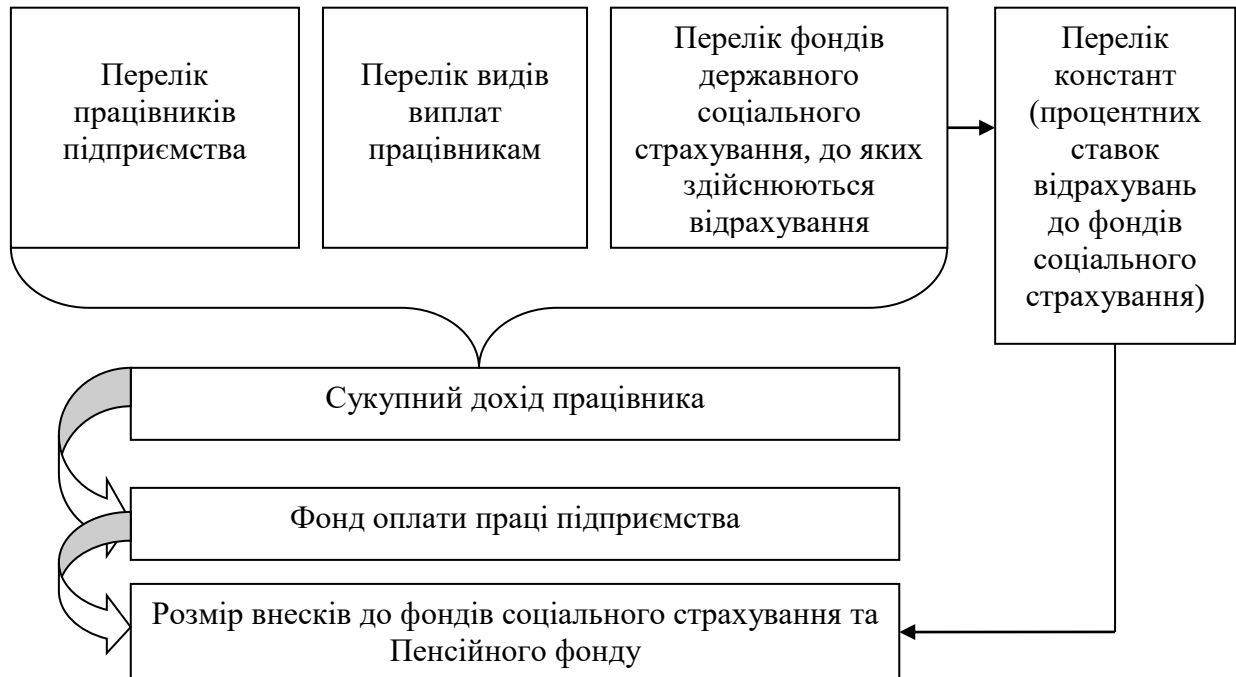


Рис. 2.3. Алгоритм розрахунку внесків підприємства до фондів державного соціального страхування і Пенсійного фонду в автоматизованому режимі [84]

ваний дохід кожного працівника. Після внесення бухгалтером усіх даних за видами виплат працівника, які є необхідними для розрахунку нарахувань до фондів соціального страхування, автоматизована система автоматично розраховує фонд оплати праці, з якого здійснюються відрахування, з врахуванням обмеження для фонду оплати праці, а також у відсіюванні тих видів виплат, що не включаються до нього. Після розрахунку сукупного доходу для кожного працівника система об'єднує ці доходи в фонд оплати праці підприємства, з якого вже безпосередньо і, з врахуванням наперед введених в систему констант, здійснюється розрахунок розміру відрахувань.

Зазначимо, що перспектива запровадження єдиного соціального податку передбачає певні зміни і в системі обліку відрахувань до соціальних фондів. При цьому, насамперед, слід відмітити відмінності соціального податку від соціальних внесків, які працівники та роботодавці сплачують

сьогодні. Принципова відмінність полягає в тому, що податок – це обов'язковий платіж, який спрямовується до державного бюджету. Сплачуючи податок, платник не отримує прямого еквіваленту, тобто податок виступає в ролі безповоротної фінансової участі індивіда у витратах суспільства [207].

В свою чергу, страхові внески – це форма накопичення коштів, які повернуться до індивіда в разі настання страхового випадку (нещасного випадку на виробництві, безробіття, старості, хвороби, пологів тощо) [8].

Соціальні податки відрізняються від інших податків своєю цільовою спрямованістю. Якщо інші податки можуть використовуватися для фінансування різних видатків державного бюджету, то соціальні можуть використовуватися і, як правило, використовуються для фінансування тільки соціальних видатків. Ні один інший податок не має такого тісного зв'язку з його подальшим витрачанням, як соціальний податок – з виплатою різного роду соціальних допомог. Саме в такій цільовій спрямованості і проявляється сутність соціального податку як важливішого носія соціальної функції держави загалом.

Сьогодні для обліку внесків до соціальних фондів призначений рахунок 65 „Розрахунки за страхуванням”, на якому ведеться облік розрахунків за зборами на обов'язкове державне пенсійне страхування, на обов'язкове державне соціальне страхування з тимчасової втрати працездатності, на обов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття, за індивідуальним страхуванням персоналу підприємства, страхуванням майна та за іншими розрахунками за страхуванням. За кредитом рахунку 65 „Розрахунки за страхуванням” відображаються нараховані зобов'язання за страхуванням, а також одержані від органів страхування кошти, за дебетом – погашення заборгованості та витрачання коштів страхування на підприємстві.

Таким чином, даний рахунок призначений для обліку внесків коштів підприємства до відповідних фондів, яке воно нараховує у певних відсотках

до фонду оплати праці, а також для виплати допомоги працівникам, що надається за рахунок коштів фондів соціального страхування.

Після запровадження єдиного соціального податку мова йтиме лише про два види відрахувань: єдиного соціального податку та страхового внеску до Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві. Тому, субрахунки 651 „Розрахунки за пенсійним забезпеченням”, 652 „Розрахунки за соціальним страхуванням”, 653 „Розрахунки за страхуванням на випадок безробіття” доцільно буде використовувати лише для виплати допомоги працівникам, що надається за рахунок коштів фондів соціального страхування. Більше того, що стосується єдиного соціального податку, то тут мова вже йтиме не про розрахунки за страхуванням (рахунок 65), а про розрахунки за податками і платежами (рахунок 64) [149].

Обов’язкові соціальні витрати значною своєю частиною включаються до собівартості продукції, тому на наступному етапі їх обліку слід визначити, яким чином відбувається їх вплив на фінансовий результат підприємства за звітний період. Це залежить, по-перше, від характеру діяльності підприємства, який проявляється, зокрема, в наявності у бухгалтерському обліку показників незавершеного виробництва і залишків нереалізованої готової продукції. По-друге, від особливостей облікової політики підприємства та методів нарахування заробітної плати (відрядна, погодинна).

Іншими словами, від того, на який метод чи варіант за ступенем повноти включення витрат до собівартості орієнтована система обліку витрат і залежить, в якому звітному періоді та чи інша стаття витрат впливатиме на величину фінансового результату за звітний період [63, 66 – 70, 89].

Відомо, що оцінка витрат як фактора, що формує фінансовий результат, відбувається лише за звітний період. Всій сумі доходу, отриманого в даному звітному періоді, повинна відповідати сума витрат, які були понесені підприємством для отримання цих доходів. Ті ресурси, які були потрачені у звітному періоді, але доходи принесуть в майбутніх періодах є витратами майбутніх періодів, сума яких відображається в активі балансу.

За кожним із обраних методів визначення собівартості вся сума витрат, яка включається у собівартість продукції списується на рахунок 23 „Виробництво” з наступним розподілом між незавершеним виробництвом і вартістю готової продукції. При цьому обов’язкові соціальні витрати (в частині внесків до соціальних фондів і соціальних виплат працівникам, що включаються у собівартість), як і витрати на заробітну плату та прямі матеріальні витрати, підлягають віднесенню до залишків незавершеного виробництва. У тих виробництвах, де зарплата робітникам нараховується відрядно за конкретні операції, суми обов’язкових соціальних витрат, нарахованих за операції, що пов’язані з незавершеним виробництвом доцільно відносити на залишок незавершеного виробництва. На собівартість продукції, випущеної з виробництва за місяць, відноситься сума соціальних витрат з урахуванням залишків цих витрат на початок і кінець місяця.

Проведені дослідження показали, що у тих торговельних підприємствах, які не займаються виробничою діяльністю, зокрема таких як ТК ТзОВ „Інтермаркет”, залишки незавершеного виробництва відсутні, тому тут всі соціальні витрати відносяться до витрат обігу і прямо списуються на фінансовий результат звітного періоду.

Дослідження підприємств, які займаються виробничою діяльністю, зокрема ТВК ТзОВ „Львівхолод”, ВАТ „Львівський локомотиворемонтний завод”, ВАТ „Іскра”, ВАТ „Львівський автобусний завод”, свідчать про те, що у тих виробництвах, де відрядна заробітна плата нараховується залежно від кількості виробів, зданих на склад (ВАТ „Ікра”), на кінець місяця у незавершеному виробництві залишається частина технологічних матеріалів. При цьому суму соціальних витрат у залишку незавершеного виробництва потрібно обчислювати відповідно до співвідношення витрат на технологічні матеріали і витрат на робочу силу (рис. 2.4).

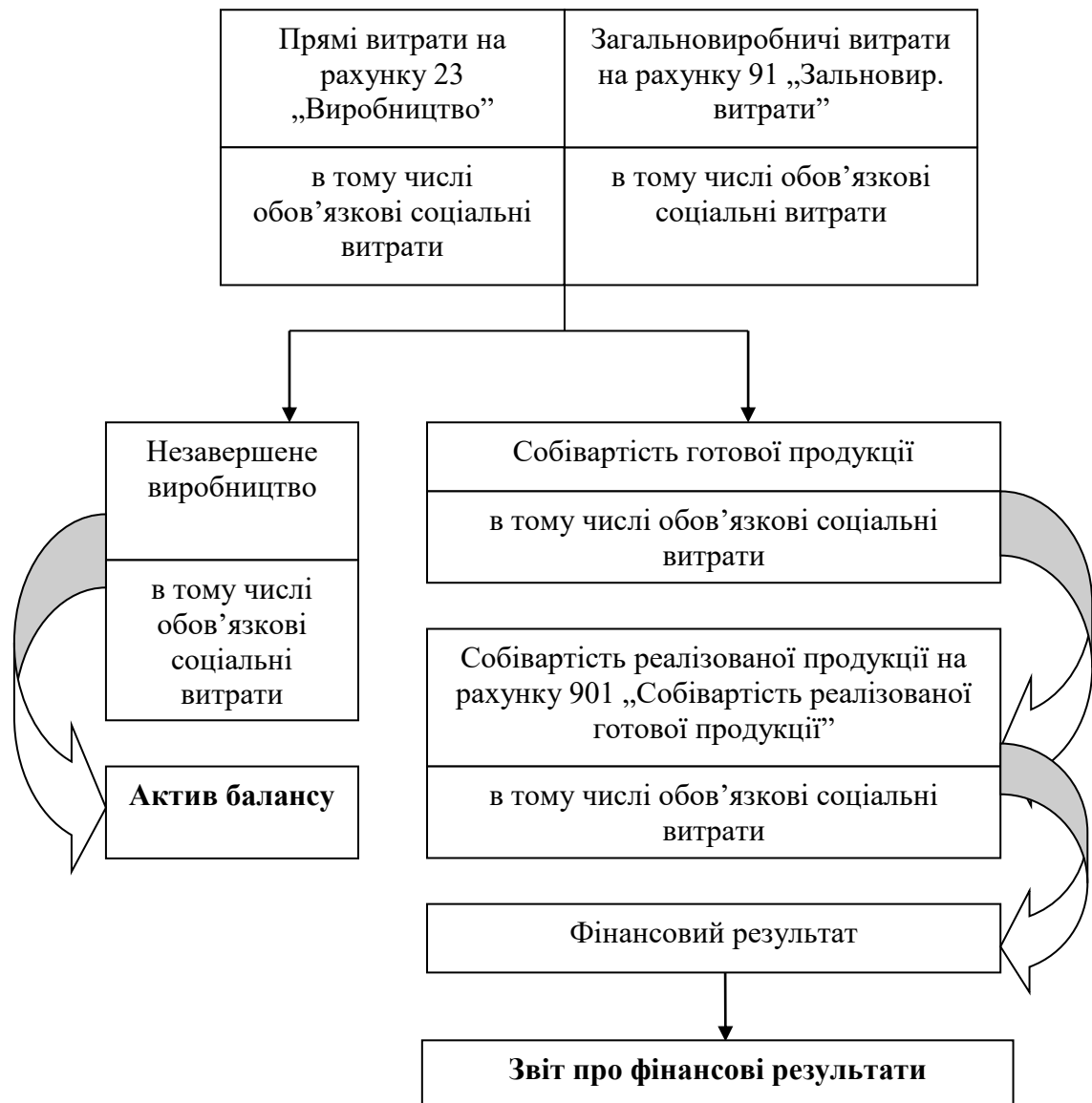


Рис. 2.4. Процес включення обов’язкових соціальних витрат до собівартості продукції та їх вплив на фінансовий результат (при відрядній системі оплати праці)

У виробництвах, де заробітна плата працівникам нараховується за відпрацьований час (ТБК ТзОВ „Львівхолод”, ВАТ „Львівський локомотиворемоний завод”, ВАТ „Львівський автобусний завод”), суми соціальних витрат у незавершеному виробництві відсутні (рис. 2.5).

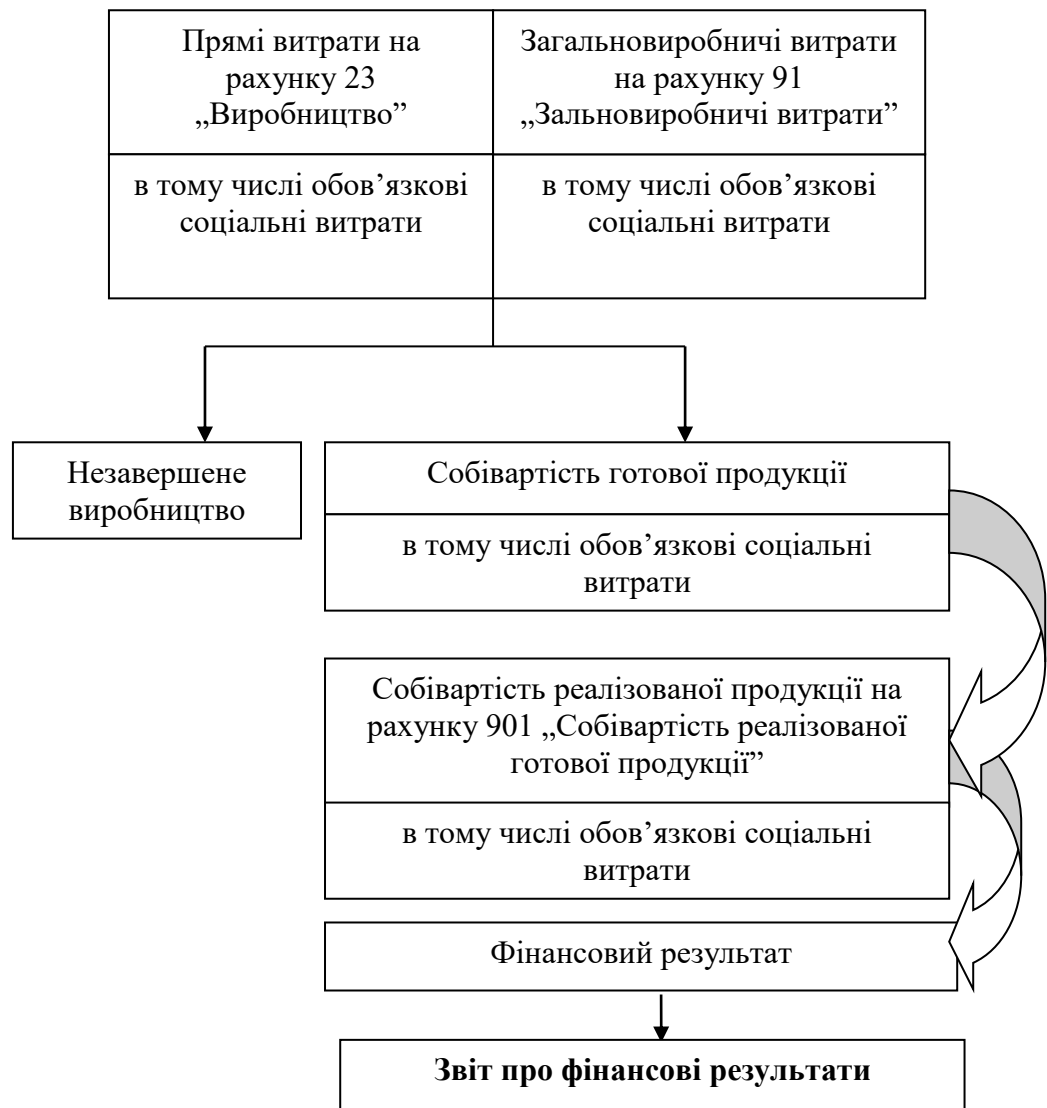


Рис. 2.5. Процес включення обов'язкових соціальних витрат до собівартості продукції та їх вплив на фінансовий результат (при погодинній системі оплати праці)

На підставі наведеного вище, робимо висновок про те, що від обраного методу нарахування заробітної плати, обраної облікової політики та присутності залишків незавершеного виробництва залежить рівень впливу обов'язкових соціальних витрат на фінансовий результат підприємства за звітний період.

Таким чином, проведенні дослідження дозволяють визначити методику обліку обов'язкових соціальних витрат, яка передбачає наступне:

- визначення елементів та статей соціальних витрат;
- відображення соціальних витрат на рахунках бухгалтерського обліку;
- визначення методики формування резервів майбутніх витрат з метою рівномірного їх розподілу між звітними періодами;
- визначення обов'язкових соціальних витрат у складі залишків незавершеного виробництва і собівартості готової продукції;
- віднесення обов'язкових соціальних витрат на фінансовий результат.

2.2. Особливості обліку додаткових соціальних видатків підприємства

Відповідно до класифікації соціальних витрат, що запропонована нами у параграфі 1.2, додаткові соціальні видатки – це соціальні видатки, що встановлюються самим підприємством і здійснюються в порядку споживання доданої вартості. При цьому, основною їх відмінністю від обов'язкових соціальних витрат є, добровільний характер здійснення та джерело фінансування, яким виступає чистий прибуток.

Досвід країн із розвиненою ринковою економікою свідчить про те, що чистий прибуток використовується власником у таких напрямках: на дивіденди (вилучення на власні потреби); на поповнення статутного капіталу та формування резервів (реінвестування на розвиток підприємства) [86].

Як зазначалося в першому розділі, для командно-адміністративної економіки України процес розподілу і використання прибутку жорстко регламентувався та здійснювався за фондовим принципом, зокрема створювався, так званий, фонд споживання, кошти якого використовувалися для покриття витрат на соціальні потреби та розвиток соціальної інфраструктури підприємства. Сьогодні фінансування додаткових соціальних потреб і, тим більше, об'єктів соціальної інфраструктури практично не

регламентується жодними законодавчими актами, залежить від рішення керівництва і носить добровільний характер. При цьому, більшість підприємств в процесі приватизації намагалися передати об'єкти соціальної інфраструктури у комунальну власність, оскільки їх наявність, в умовах ринкової економіки, не є обов'язковою. Разом з тим, проведенні дослідження свідчать, що окремі підприємства, які розпочинали свою діяльність ще в умовах командно-адміністративної економіки, залишили у своїй власності, деякі з об'єктів соціальної інфраструктури. За цих умов, постає проблема їх фінансування таким чином, щоб створивши додаткові умови для працівників, забезпечити при цьому інтереси власника у отриманні прибутків у вигляді дивідендів тощо.

Враховуючи наведене вище, основним завданням обліку додаткових соціальних видатків є формування достатньо аналітичної і, разом з тим, систематизованої інформації для потреб раціонального управління коштами підприємства з урахуванням інтересів власника яке, в свою чергу, досягається через реалізацію контрольної функції.

На сьогоднішній день, національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку практично не регламентують ведення обліку тих витрат, які фінансуються за рахунок прибутку. Тут лише згадується про витрати на утримання об'єктів соціальної інфраструктури і пропонується їх обліковувати на субрахунку 949 „Інші витрати операційної діяльності”, оскільки передбачається, що такі об'єкти здійснюють свою діяльність на умовах самофінансування, тобто покривають свої витрати заробленими доходами. Однак, як свідчать дані табл. 1.7, діяльність таких об'єктів є збитковою і тому, на практиці їх фінансування здійснюється з прибутку підприємства. Проведені в роботі дослідження виявили також, що інформація про витрати, які відображаються на субрахунку 949 „Інші витрати операційної діяльності” є несистематизованою і формується по залишковому принципу. Іншими словами, все що залишилося від операційних витрат після формування виробничих, адміністративних витрат та витрат на збут

списується на рахунок 949 „Інші витрати операційної діяльності”, а це суттєво знижує якість облікової інформації для контролю за формуванням та використанням коштів на соціальні цілі. Разом з тим, відображення витрат, які споживають додану вартість на даному рахунку не відповідає самій суті таких витрат, оскільки джерелом фінансування таких витрат є прибуток, тобто вони здійснюються після визначення фінансового результату, а не в процесі його формування.

Крім того, все більшого поширення набувають пільги та компенсації працівникам, які виплачуються за рахунок коштів підприємства і формують так званий „соціальний пакет”. Метою запровадження такого пакету є збереження і заохочення найбільш успішних працівників, яких потребує підприємство [100, 197, 202]. Перелік додаткових соціальних пільг і порядок їх надання можуть бути різними в залежності від:

- відділу;
- посади;
- стажу роботи на підприємстві і т.п.

Щодо порядку надання, то виділяють два варіанти, а саме [99]:

- 1) підприємство купує складові соціального пакету з наступною передачею їх працівникам. В цьому разі працівник за рахунок коштів підприємства отримує дохід в негрошовій формі (наприклад, можливість користування дитячим садком, їдальнею, транспортом тощо);
- 2) підприємство компенсує працівнику понесені ним витрати. В цьому випадку компенсація вважається матеріальною допомогою.

Запровадження на підприємстві соціального пакету і порядок надання виплат і компенсацій, що входять до його складу, оформляється одним із способів:

- 1) зобов’язання роботодавця по забезпеченню певних видів соціальних виплат фіксуються в трудовому договорі відносно кожного працівника окремо;

- 2) керівником підприємства затверджується Положення про соціальний пакет на підприємстві;
- 3) в колективний договір включається відповідний розділ, присвячений соціальному пакету на підприємстві [19].

Проведені дослідження окремих підприємств свідчать про те, що саме третій варіант оформлення соціального пакету є найбільш поширеним (додаток Р).

Як вже було зазначено вище, сьогодні облік таких розрахунків жорстко не регламентований жодним законодавчим актом, залишаючи на розгляд роботодавців питання віднесення таких виплат на відповідні рахунки. Дослідження показали, що, як правило, значну частину соціального пакету (зокрема, в частині виплат виробничому персоналу) відносять на собівартість продукції або на інші рахунки витрат (92, 93, 94). Вважаємо, таке списання виплат, що формують соціальний пакет і є додатковим благом для працівника, на собівартість не обґрунтованим, оскільки це значно завищує показник собівартості і викривляє показник фінансового результату. Для усунення цього недоліку необхідно чітко визначити списання даних виплат за рахунок чистого прибутку.

Таким чином, враховуючи виявлені недоліки у практиці ведення обліку додаткових соціальних видатків, які були згадані вище і детально обґрунтовані нами у параграфі 1.3, пропонуємо методику обліку даних видатків побудувати наступним чином:

- обґрунтування мети ведення обліку додаткових соціальних видатків відповідно до вимог ринкової економіки;
- побудова аналітичного обліку для отримання деталізованої інформації з метою забезпечення контролю додаткових соціальних видатків.
- визначення центрів відповідальності з метою забезпечення контролю додаткових соціальних видатків за суб'єктами

господарської діяльності, що несуть відповідальність за ці видатки.

- поєднання елементів нормативного обліку із залишковим принципом фінансування витрат при формуванні забезпечення коштів на соціальні цілі.
- систематизація інформації про додаткові соціальні видатки з метою контролю витрачання коштів на їх реалізацію.

Визначені підходи до обліку додаткових соціальних видатків дозволяють забезпечити основну мету обліку, яка у свою чергу визначається ступенем задоволення потреб їх контролю з метою забезпечення інтересів власника.

До реформування системи бухгалтерського обліку, підприємство могло здійснювати використання чистого прибутку через попереднє формування цільових фондів або спрямовуючи кошти безпосередньо на фінансування видатків. Можливий також був розподіл чистого прибутку частково через попереднє формування цільових фондів, а частково шляхом безпосереднього фінансування видатків. На рис. 2.6 зображено схему використання чистого прибутку підприємства до введення національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

За рахунок чистого прибутку підприємство формувало ряд цільових фондів, кошти яких спрямовували на фінансування певних видатків, в тому числі і соціальних, задоволення певних потреб. Принципове значення в розподілі чистого прибутку мало досягнення оптимального співвідношення між фондом нагромадження і фондом споживання. Ці фонди умовні, безпосередньо на підприємстві вони не утворювалися, а їх величину можна було встановити на підставі розрахунків використання прибутку на фінансування певних видатків. За адміністративної системи управління економікою здійснювалось державне регулювання співвідношення фондів нагромадження і споживання. Після ліквідації адміністративної системи управління, використання чистого прибутку (напрямок і пропорції) визнача-

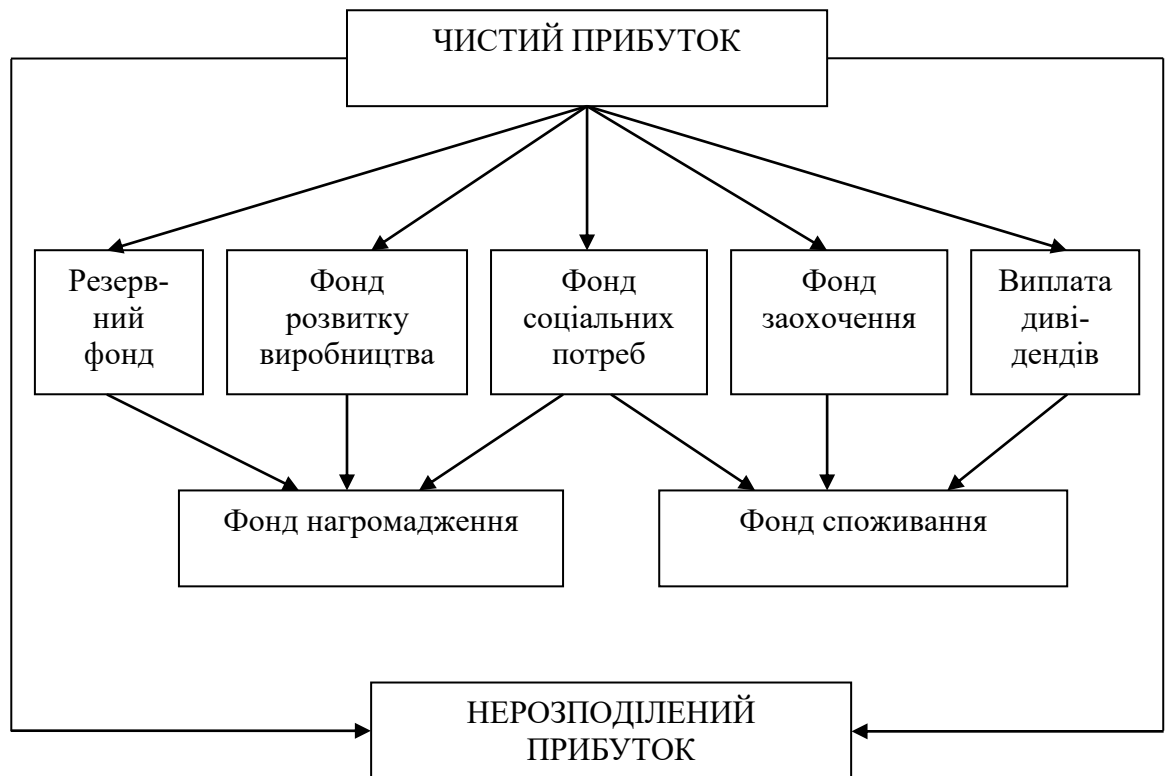


Рис. 2.6. Схема використання чистого прибутку до реформування бухгалтерського обліку і фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів (за фондовим принципом)

лися самостійно кожним суб'єктом господарювання.

Такий порядок використання прибутку мав певні переваги, а саме надавав можливість чіткого спостереження за процесом формування фондів, використання яких носило цільовий характер і було жорстко регламентоване, що забезпечувало по суті контрольну функцію управління ними.

З реформуванням бухгалтерського обліку і фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів, відбулися зміни і в розподілі та використанні прибутку підприємств (рис. 2.7).

Так, відповідно до п. 5 П(С)БО 16 „Витрати”, витрати відображаються в обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. При цьому, згідно п.7 цього ж положення, витрати визнаються витратами певного

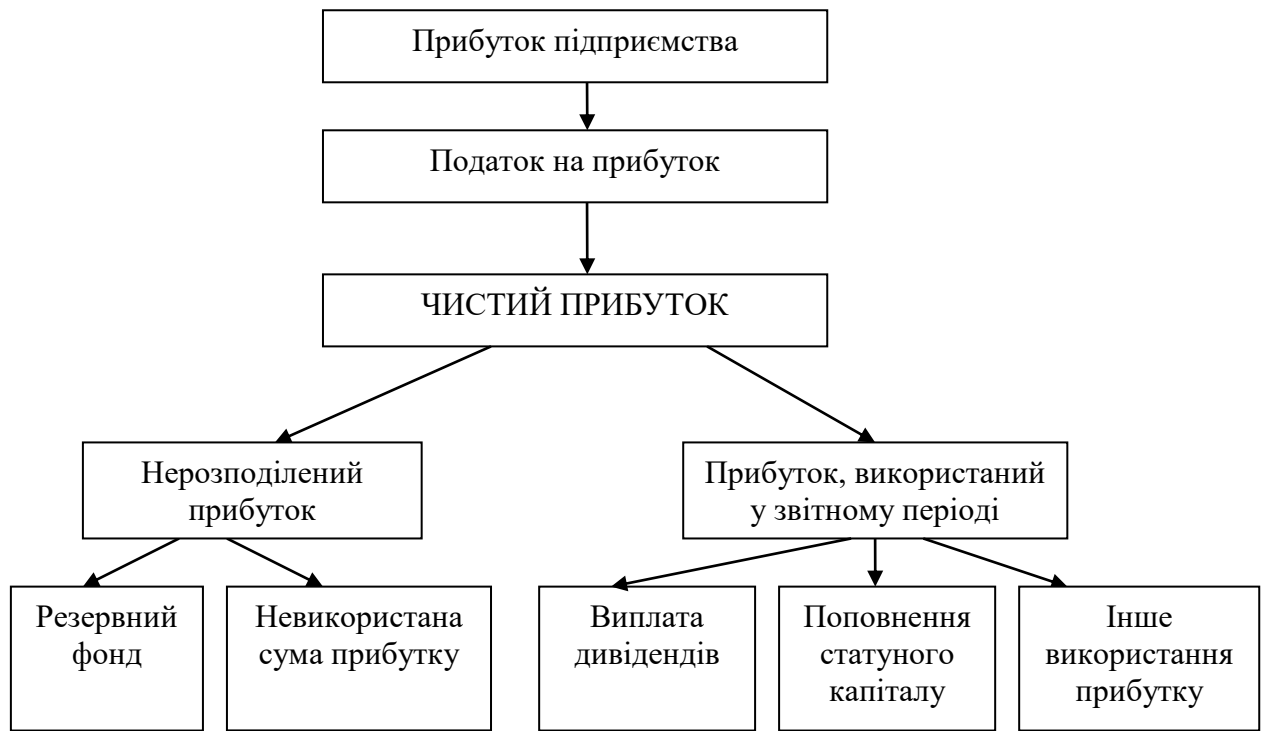


Рис. 2.7. Схема розподілу й використання прибутку підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку

періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійсненні. Ті витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійсненні. Однак, дані норми стосуються лише обліку витрат, які здійснюються в процесі формування фінансового результату, і не можуть застосовуватися до тих, які здійснюються в процесі його споживання (тобто до видатків).

Разом з тим, національними положеннями не забороняється використання прибутку на фінансування певних видатків, при цьому напрямки розподілу прибутку визначаються статутними документами за рішенням власників і, як правило, спрямовуються на виплату дивідендів, на поповнення статутного капіталу, на формування резервного фонду. Це призводить до того, що порядок формування та використання прибутку в

обліку не відокремлений, що, хоч і спрощує процедуру обліку, однак, не задовольняє потреби самого контролю.

Відсутність механізму контролю за додатковими соціальними видатками призводить до нераціонального використання коштів на соціальні цілі і зменшує зацікавленість власників у здійсненні певних соціальних заходів. За цих умов, особливо актуальним і необхідним є відпрацювання механізму обліку та контролю таких видатків.

При цьому, важливим напрямком удосконалення обліку додаткових соціальних видатків є побудова аналітичного обліку визначеного джерела їх фінансування. Для цього доцільно скористатися класифікацією додаткових соціальних видатків, запропонованою в параграфі 1.2 і до субрахунку 443 „Прибуток, використаний у звітному році” відкрити аналітичний рахунок, який би показував ту частину прибутку, яка спрямовується на фінансування додаткових соціальних потреб. Разом з тим, перелік всіх аналітичних рахунків до субрахунку 443 може бути здійснений за напрямками його використання наступним чином:

- 4431 „Використання прибутку на виплату дивідендів”;
- 4432 „Використання прибутку на поповнення статутного капіталу”;
- 4433 „Використання прибутку на формування резервного фонду”;
- 4434 „Використання прибутку на фінансування додаткових соціальних потреб”;
- 4435 „Інше використання прибутку”.

Крім того, деталізацію аналітичного рахунку 4434 „Використання прибутку на фінансування додаткових соціальних потреб” доцільно здійснювати за напрямками соціальної політики наступним чином: фінансування соціально-побутових потреб колективу – за видами виплат та одержувачами; фінансування видатків на реалізацію соціальних проектів (благодійна діяльність) – за видами виплат та одержувачами; фінансування

об'єктів соціальної інфраструктури, які перебувають на балансі підприємства – за об'єктами, а витрати об'єктів – за елементами витрат.

Таким чином, визначення джерела фінансування додаткових соціальних потреб і його розподіл за напрямками соціальної політики дозволять підвищити рівень аналітичності інформації і сприятимуть задоволенню інтересів власника.

Крім цього, враховуючи вимоги сучасного законодавства і відсутність фондового принципу фінансування соціальних видатків, пропонуємо звернути увагу на П(С)БО 11 „Зобов'язання”, яке визначає умови і сутність поняття „забезпечення” і складене відповідно до МСФЗ 37 „Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи”.

Так, згідно П(С)БО 11 „Зобов'язання”, забезпечення – це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу [28]. В свою чергу МСФЗ 37 передбачає існування невизначеності щодо терміну або суми майбутніх витрат, необхідних для погашення зобов'язань[125].

Враховуючи невизначений характер додаткових соціальних видатків, який, насамперед, залежить від фінансових можливостей підприємства і, соціальних потреб працівників, вважаємо за можливе формування забезпечення для таких видатків, що створить умови для їх рівномірного списання у поточному та наступних періодах та дозволить резервувати кошти під реалізацію конкретних соціальних цілей.

Розмір забезпечення пропонуємо розраховувати відповідно до визначених видів такого забезпечення з використання нормативного методу, оскільки саме цей метод має особливе значення для контрольної функції обліку. Основою даного методу є нормування, тобто процес науково обгрунтованого розрахунку оптимальних нормативів, спрямованих на забезпечення ефективного використання наявних ресурсів. Під нормативом соціальних витрат розуміємо прогнозований розрахунковий рівень забезпечення будь-якого напрямку соціальної політики підприємства на певному рівні розвитку, що використовується з метою прогнозування і

контролю. Розмір такого нормативу доцільно визначати на підставі аналізу соціальних витрат минулих періодів, виходячи з фінансових можливостей підприємства.

Види та розміри забезпечень додаткових соціальних видатків пропонуємо формувати відповідно до деталізації таких видатків за напрямками соціальної політики підприємства.

Розмір забезпечення соціальних виплат працівникам пропонуємо визначати як певний відсоток відрахувань від заробітної плати відповідно до потреб колективу і, виходячи з фінансових можливостей підприємства.

Розмір забезпечення видатків на благодійну діяльність визначаємо за наступною формулою:

$$З_{БД} = ЧП * Н_{БДi} / 100, \quad (2.3)$$

де $З_{БД}$ – розрахований розмір коштів на виплату благодійної допомоги на користь сторонніх юридичних чи фізичних осіб для фінансування соціальних проектів, грн.;

ЧП – розмір чистого прибутку підприємства, грн.;

$Н_{БДi}$ – норматив виділення коштів, по i -ому соціальному проекту, у відсотках. Визначається керівником, в рамках соціальної політики підприємства, виходячи з фінансових можливостей.

На підставі проведеного аналізу фінансових можливостей та розміру видатків на благодійну діяльність (див. табл. 1.6 та 1.8) тих досліджуваних підприємств, які проводять активну соціальну політику в частині благодійної діяльності (ТБК ТзОВ „Львівхолод”, ТК ТзОВ”Інтермаркет” та ВАТ „Львівський локомотиворемонтний завод”) ми визначили для них норматив виділення коштів на благодійну діяльність (табл. 2.3).

Норматив виділення коштів на благодійну діяльність для окремих підприємств

Назва підприємства	Частка видатків на благодійну діяльність у чистому прибутку, у відсотках		Норматив виділення коштів на благодійну діяльність*
	2005 р.	2006 р.	
ТБК ТзОВ „Львівхолод”	2,64	2,79	2,70
ТК ТзОВ „Інтермаркет”	2,10	1,60	1,85
ВАТ „Львівський локомотиворемонтний завод”	5,10	3,22	4,16

Розмір забезпечення видатків на утримання об’єктів соціальної інфраструктури, які перебувають на балансі підприємства визначаємо за наступною формулою:

$$З_{CI} = ЧП \cdot H_{CIi} / 100, \quad (2.4)$$

де $З_{CI}$ – розрахований розмір коштів для утримання соціальної інфраструктури підприємства, грн.;

ЧП – розмір чистого прибутку підприємства, грн.;

H_{CI} – норматив виділення коштів по i -ому об’єкту соціальної інфраструктури підприємства, у відсотках. Визначається як прогнозований розрахунковий рівень забезпечення будь-якого об’єкту соціальної інфраструктури підприємства на певному рівні розвитку, що використовується з метою прогнозування та контролю. Розмір такого нормативу доцільно визначати на підставі аналізу витрат на утримання соціальної інфраструктури минулих періодів i , виходячи з фінансових можливостей підприємства. При цьому необхідно враховувати також доходи від утримання таких об’єктів, оскільки вони повністю спрямовуються на покриття відповідних витрат. Тому для визначення нормативу доцільно

* Примітка. Визначається як середнє значення частки витрат на благодійну діяльність у чистому прибутку за останні роки.

брати різницю між витратами і доходами від діяльності об'єктів соціальної інфраструктури.

Як і в попередньому випадку, на підставі аналізу тих досліджуваних підприємств, які мають на своєму балансі об'єкти соціальної інфраструктури (ТБК ТЗОВ „Львівхолод”, ВАТ „Львівський локомотиворемонтний завод”, ВАТ „Львівський автобусний завод”, ВАТ „Іскра”), ми визначили для них норматив виділення коштів на утримання об'єктів соціальної інфраструктури (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Норматив виділення коштів на утримання об'єктів соціальної інфраструктури для окремих підприємств

Назва підприємства	Частка видатків (збитків) на (від) утримання об'єктів соціальної інфраструктури у чистому прибутку		Норматив виділення коштів на утримання об'єктів соціальної інфраструктури
	2005 р.	2006 р.	
ТБК ТЗОВ „Львівхолод”	2,82	2,73	2,78
ВАТ „Львівський локомотиворемонтний завод”	27,76	22,52	25,14
ВАТ „Львівський автобусний завод”	10,95	12,7	11,83
ВАТ „Іскра”	11,2	2,17	5,16

Підсумувавши розмір коштів, необхідний для реалізації кожного з напрямків соціальної політики підприємства, отримаємо загальну величину додаткових соціальних видатків, яка дозволить визначити та затвердити загальний розмір фінансування даних видатків, що використовуватиметься для цілей їх контролю. Зазначимо також, що запропонований метод дає можливість виділення коштів в прямій залежності від створеного доходу підприємства, тобто виключає залишковий принцип їх фінансування.

В зв'язку з наведеним вище пропонуємо ввести відповідний субрахунок до рахунку 47 „Забезпечення майбутніх виплат і платежів”:

- 471 „Забезпечення виплат відпусток”;
- **472 „Забезпечення додаткових соціальних видатків”;**

- 473 „Забезпечення гарантійних зобов’язань”;
- 474 „Забезпечення інших витрат і платежів”;
- 475 „Забезпечення призового фонду (резерв виплат)”;
- 476 „Резерв на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї”.

При цьому необхідно внести зміни до Інструкції по використанню Плану рахунків, які б дозволяли формувати забезпечення додаткових соціальних видатків за рахунок прибутку. Після внесення таких змін, процес формування і використання забезпечень додаткових соціальних видатків відображатиметься наступною кореспонденцією рахунків (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Кореспонденція рахунків з обліку відображення процесу
формування забезпечення соціальних витрат**

№п/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Формування забезпечень, пов’язаних з додатковими соціальними видатками	4434 „Використання прибутку на фінансування додаткових соціальних потреб”	472 „Забезпечення додаткових соціальних видатків”
2	Нарахування коштів благодійній організації	472 „Забезпечення додаткових соціальних видатків”	685 „Розрахунки з іншими кредиторами”
3	Нарахування додаткової матеріальної допомоги працівнику підприємства за рахунок прибутку	472 „Забезпечення додаткових соціальних видатків”	6613 „Додаткові соціальні виплати працівникам”

Вважаємо, що запропоновані зміни дозволять в більшій мірі прослідкувати за процесом створення забезпечення і визначити, на які цілі спрямовуються кошти підприємства.

Крім цього, для забезпечення інформаційних потреб контролю додаткових соціальних видатків є виділення місць виникнення витрат та центрів відповідальності за їх здійсненням.

Місцями виникнення додаткових соціальних видатків виступають об'єкти соціальної інфраструктури, об'єкти-одержувачі коштів благодійної допомоги підприємства, підрозділи, в яких працюють працівники-одержувачі додаткових соціальних виплат тощо.

Щодо виділення центрів відповідальності додаткових соціальних видатків, то його доцільно здійснювати, насамперед, для потреб контролю таких видатків, зокрема контролю за особами, які відповідальні за цільове витрачання коштів на соціальні цілі. В економічній літературі при визначенні центрів відповідальності розрізняють центри витрат (керівник контролює витрати, але не контролює доходи та інвестицій); центри прибутку (керівник контролює витрати і доходи, але не контролює інвестицій) та центри інвестицій (керівник якого контролює витрати, доходи та інвестиції, тобто приймає рішення щодо фінансування тих чи інших витрат) [75, 97, 140, 141]. Як бачимо, облік за центрами відповідальності передбачає різний рівень відповідальності керівників тих чи інших центрів. Так, найнижчий рівень відповідальності несе керівник центру витрат, а найвищий – керівник центру інвестицій.

Будуючи систему обліку соціальних видатків, доцільно використовувати центри трьох рівнів відповідальності, а саме:

- центри відповідальності по типу центрів інвестицій, тобто центри відповідальності найвищого рівня, де керівники контролюють видатки на соціальні потреби, оцінюють ефект від цих видатків, приймають рішення про доцільність та розміри фінансування додаткових соціальних видатків (наприклад, керівник, структурного підрозділу або керівник підприємства);
- центри відповідальності по типу центрів прибутку, тобто центри відповідальності, де керівники розпоряджаються соціальними видатками та оцінюють ефект від них (наприклад, відділ соціальної політики).

- центри відповідальності по типу центрів витрат, тобто центри відповідальності найнижчого рівня, керівники яких здійснюють соціальні видатки на основі затвердженого бюджету соціальних витрат, не перевищуючи при цьому загальний розмір їх фінансування. Переважно, такі центри відповідальності співпадають з самими місцями виникнення витрат (наприклад, об'єкти соціальної інфраструктури, інші підрозділи підприємства).

Слід зазначити, що побудова обліку витрат за центрами відповідальності вимагає систематизації та кодування витрат за кожним центром відповідальності, тому необхідно розробити структуру коду додаткових соціальних видатків, яка матиме важливе значення для організації ефективної автоматизованої інформаційної системи (рис. 2.8).

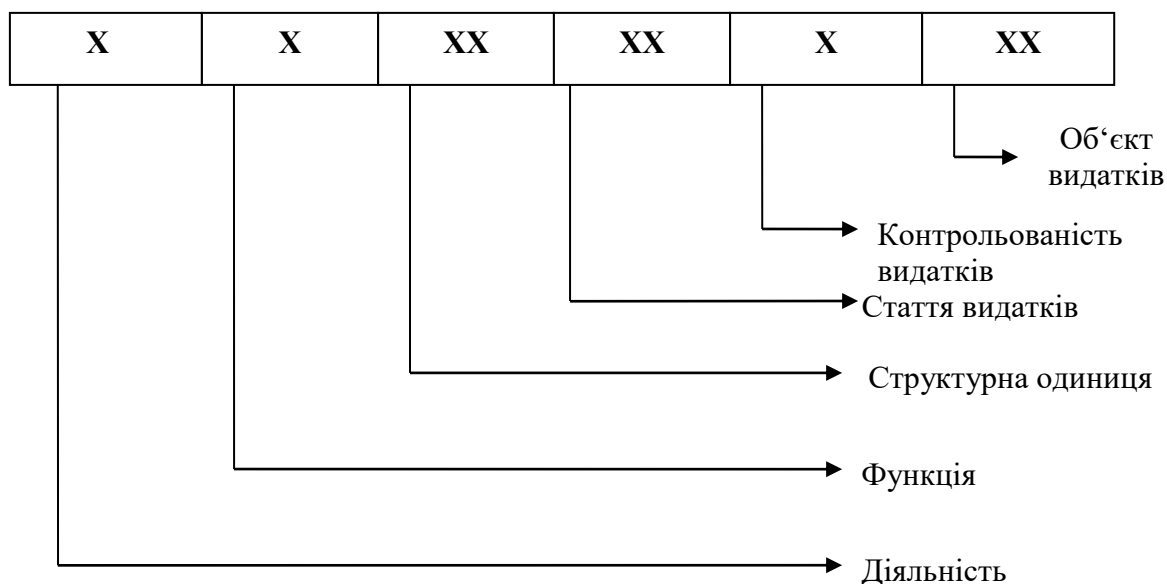


Рис. 2.8. Структура коду додаткових соціальних видатків

Коди статей видатків можна визначити на підставі деталізації аналітичного рахунку 4434 „Використання прибутку на фінансування додаткових соціальних потреб” запропонованої нами вище.

Код контрольованості видатків визначає міру відповідальності керівника. Застосування принципу контрольованості передбачає поділ витрат на контрольовані та неконтрольовані. Зазначимо, що класифікація соціальних витрат за ознакою контрольованості була запропонована нами у параграфі 1.2. За цією класифікацією практично всі додаткові соціальні видатки можуть бути контрольованими з боку керівника.

І нарешті, код об'єкта видатків визначається кодом предмета або сегмента діяльності, що потребує окремого вимірювання пов'язаних з ним видатків. В даному випадку можна говорити про соціальну діяльність підприємства загалом.

Таким чином, вважаємо, що викладені рекомендації щодо виділення центрів відповідальності дозволять забезпечити ефективність обліку додаткових соціальних видатків і сприятимуть реалізації його мети.

Для узагальнення інформації про додаткові соціальні видатки пропонуємо складати відомість аналітичного обліку додаткових соціальних видатків (табл. 2.6), яке сприятиме систематизації даного виду видатків і забезпечуватиме інформацією про них.

Ще одним важливим завданням обліку будь-яких витрат, в тому числі соціальних, є віднесення конкретного виду витрат до валових з подальшим визначенням суми оподатковуваного прибутку. Це питання є особливо актуальним для додаткових соціальних видатків, оскільки саме тут є багато неоднозначних трактувань з боку податкових органів. Окрім цього, саме за допомогою додаткових соціальних видатків можна реалізувати окремі шляхи оптимізації податкового навантаження. Керуючись рядом Законів України з питань оподаткування [10, 11, 17], нами було досліджено, можливі варіанти включення кожного виду додаткових соціальних видатків до валових в процесі визначення бази оподаткування.

Відомість аналітичного обліку додаткових соціальних видатків

ТБК ТзОВ „Львівхолод”

Документ*			Структурний підрозділ (центр відповід.)	Назва госп. операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.	
№ п.п	Дата	Назва			Дт	Кт	За зв. місяць	Наростаючим підсумком з поч. року
1	2	3	4	5	6	7	8	9
101	04.04.07	наказ	Бухгалтерія	Нарахування матеріальної допомоги працівникам	472	6613	15000	38000
3	07.04.07	договір	відділ соціальної політики	Нарахування коштів на фінансування соціального проекту	472	685	100000	100000

Відомість склав _____ (Коваленко В.В.)

Відомість перевірів _____ (Бутрин С.І.)

Таким чином, на рис. 2.9 ми схематично відобразили питання включення до бази оподаткування видатків на додаткові соціальні потреби колективу.

При цьому слід зазначити, що для кожного виду видатків існують окремі умови для можливості їх включення до валових витрат і оподаткування податком з доходів фізичних осіб. Тому тут необхідний індивідуальний підхід для кожного виду соціальних видатків (додаток С).

Аналізуючи можливість включення до валових витрат видатків на фінансування соціальних проектів у вигляді надання благодійної допомоги, ми визначили, що згідно пп. 5.2.2 ст. 5 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” суми грошових коштів або вартість майна, добровіль-

* Примітка. В цьому стовпці зазначається номер, дата і назва документа, на підставі якого здійснюються додаткові соціальні видатки

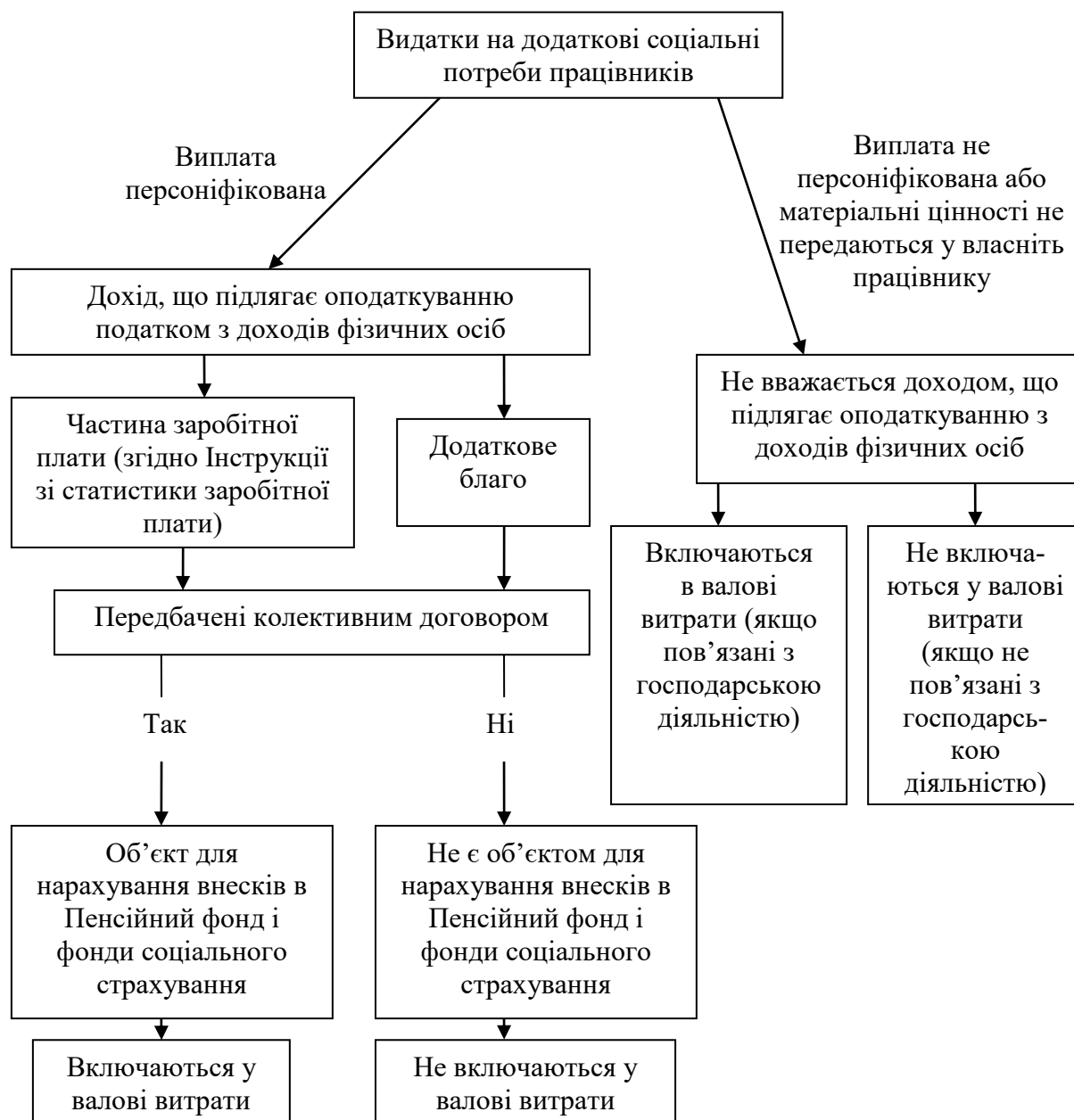


Рис. 2.9. Схема визначення видатків на соціально-побутові потреби працівників для цілей оподаткування

но перераховані (передані) в Державний бюджет, бюджети територіальних громад або неприбутковим організаціям відносяться до валових витрат у розмірі, що становить не менше 2% і не більше 5% від суми оподатковуваного прибутку попереднього звітного періоду. Згідно, з пп. 5.2.13 ст. 5 цього ж Закону, суми грошових коштів або вартість майна,

добровільно перераховані (передані) для цільового використання з метою охорони культурної спадщини закладам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям-заповідникам, а також неприбутковим організаціям включаються до валових витрат звітного періоду в розмірі не менше 2% і не більше 10% від оподаткованого прибутку попереднього звітного періоду [17]. Всі інші благодійні внески, які спрямовані на інші цілі, ніж зазначені в пп. 5.2.2 і 5.2.13 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” не включаються до валових витрат.

Щодо оподаткування благодійних внесків податком на додану вартість, то згідно пп. 5.1.21 ст. 5 Закону України „Про податок на додану вартість”, від оподаткування звільненні операції з надання благодійної допомоги у вигляді безкоштовної передачі товарів (робіт, послуг) з метою їх безпосереднього використання в благодійних цілях чи споживанні. Набувачами такої допомоги можуть бути [11]:

- органи державної влади України, органи місцевого самоуправління і створені ними установи і організації, які утримуються за рахунок коштів відповідних бюджетів;
- благодійні фонди і благодійні організації, в тому числі громадські організації, створені з метою здійснення екологічної, оздоровчої, любительської спортивної, культурної, освітньої і наукової діяльності, а також творчим колективам і політичним партіям;
- набувачі (суб'єкти) благодійної допомоги у відповідності з законодавством.

Однак, ця пільга не застосовується, якщо об'єктом передачі вище переліченим групам набувачів передаються підакцизні товари або ж товари (роботи, послуги) „призначені для підприємницької діяльності”.

Що стосується видатків на утримання об'єктів соціальної інфраструктури, то тут необхідно зазначити наступне:

- якщо об'єкти соціальної інфраструктури відповідають умовам пп. 5.4.9. ст. 5 Закону України „Про оподаткування прибутку

підприємств” [17], то видатки, пов’язані з утриманням та експлуатацією приміщень, в яких розташовано такі об’єкти включаються до валових витрат у повному обсязі, а витрати, пов’язані із забезпеченням їх основної діяльності, лише в обсязі 50%.

- якщо зазначені об’єкти не відповідають умовам, визначеним пп. 5.4.9. ст. 5 Закону України „Про оподаткування прибутку підприємств” [17], тоді до них потрібно застосовувати загальні правила, а саме: якщо вони приносять дохід, то самі об’єкти визнають основними фондами і амортизують, а видатки, пов’язані з їх утриманням, експлуатацією та забезпеченням основної діяльності включають до валових витрат; якщо вони не приносять доходу і утримуються за рахунок коштів підприємства, то самі об’єкти визнають невиробничими фондами, а видатки, пов’язані з їх утриманням, експлуатацією та забезпеченням основної діяльності у валові витрати не включають.

Таким чином, дослідивши додаткові соціальні видатки з точки зору оподаткування, ми дійшли висновку, що з погляду оптимізації оподаткування найефективнішими є персоніфіковані виплати працівникам, які включають до складу валових витрат і не оподатковують податком з доходів фізичних осіб та внесками до соціальних фондів і Пенсійного фонду.

Ефективними є також неперсоніфіковані виплати, які нічим не оподатковують (податком з доходів фізичних осіб та внесками до соціальних фондів та Пенсійного фонду), але й не відносять до складу валових витрат.

Далі можна відмітити персоніфіковані виплати, які оподатковують податком з доходів фізичних осіб та внесками до соціальних фондів і Пенсійного фонду. При цьому, якщо у колективному договорі доведено зв’язок таких виплат з господарською діяльністю, то вони включаються у валові витрати звітного періоду.

І найменш ефективними, з точки зору оптимізації оподаткування, є ті виплати, що оподатковують податком з доходів фізичних осіб, не являються об'єктом для нарахування внесків до Пенсійного фонду і Фондів соціального страхування та не включаються у валові витрати.

Отже, підприємство може варіювати своє податкове навантаження шляхом зазначення у колективному договорі тих умов надання виплат, які є найбільш прийнятними для нього у конкретній ситуації, визначаючи суб'єктів отримання благодійної допомоги та умови використання об'єктів соціальної інфраструктури.

Загалом, комплексне завдання, що вирішує облік додаткових соціальних видатків представлено у вигляді блок-схеми (рис. 2.10).

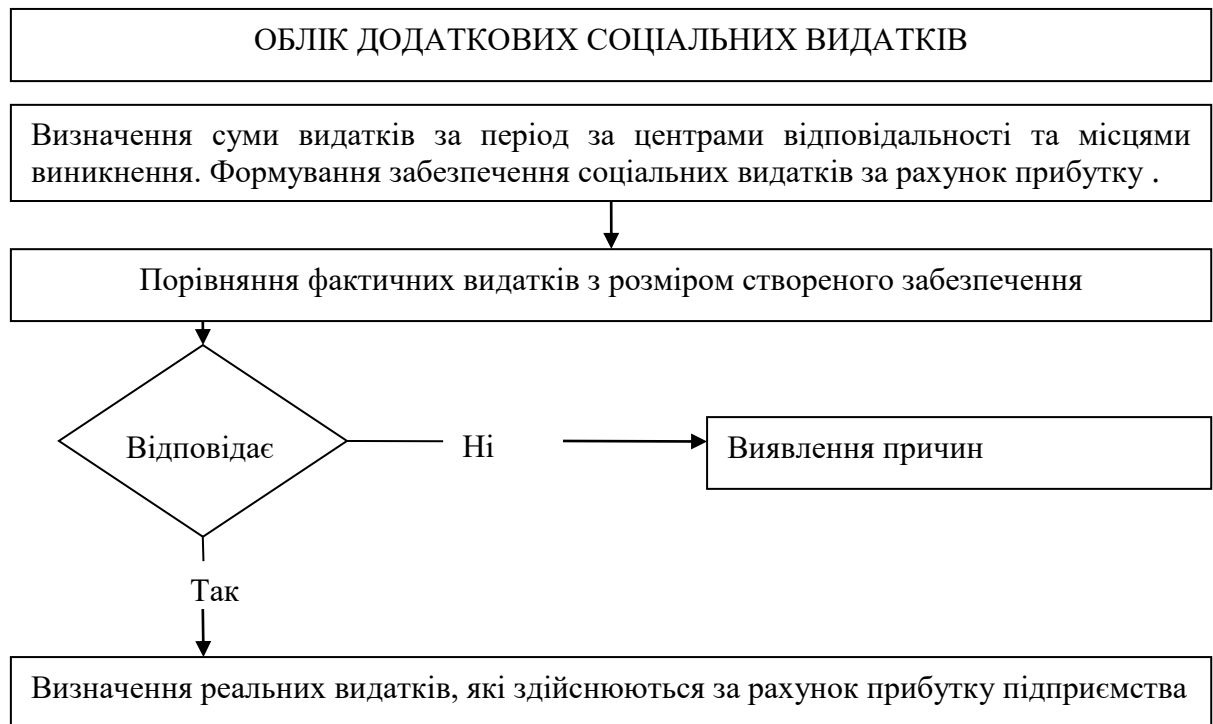


Рис. 2.10. Блок-схема комплексу завдань обліку додаткових соціальних видатків підприємства

Вважаємо, що запропоновані рекомендації щодо вдосконалення обліку додаткових соціальних видатків дозволять максимально реалізувати контрольну функцію обліку даних витрат і, відповідно, його мету. До того ж запропонований метод створення забезпечення додаткових соціальних

видатків виключатиме залишковий принцип їх фінансування, і дасть можливість виділяти кошти в прямій залежності від соціальних потреб та створеного доходу підприємства.

2.3. Розкриття інформації щодо соціальних витрат в системі звітності підприємства

В ринковій економіці система звітності суб'єкта господарювання стає важливим елементом інформаційно-аналітичного забезпечення управління підприємством. Звітність підприємства містить дані, достовірність яких є достатньо високою і при певних умовах (акціонерні товариства, спільні підприємства) підтверджена висновком незалежного аудитора. За цих обставин доцільно проаналізувати розкриття інформації, що стосується соціальних витрат у таких видах звітності:

- 1) фінансовій;
- 2) статистичній;
- 3) звітності, що подається в органи державного соціального страхування;
- 4) внутрішній.

Відомо, що фінансова звітність складається відповідно до Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [5] та національних П(С)БО на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб зовнішніх користувачів. Перевагами цієї звітності є: доступність, що є необхідним для проведення зовнішнього аналізу та спостереження за фінансово-господарським станом підприємства загалом; достатньо високий рівень формалізованості і нормативної регламентації, що сприяє здійсненню часових і просторових порівнянь; обсяг наданої інформації; надійність і достовірність.

Так, згідно Міжнародних стандартів фінансової звітності надійність і достовірність представленої фінансової звітності забезпечується повнотою

розкриття інформації. Неповне розкриття інформації може зробити її неправдивою і дезорієнтуючою. Поняття суттєвості розглядається в Міжнародних стандартах фінансової звітності досить широко, а саме: суттєвою визнається будь-яка інформація, відсутність якої може призвести до помилкових висновків і, відповідно, до прийняття необґрунтованих економічних рішень. Іншими словами, суттєвість являє собою якісну характеристику звітної інформації.

Виходячи з цього, вважаємо за доцільне прослідкувати відображення соціальних витрат в діючих формах фінансової звітності та надати пропозиції для його вдосконалення.

Аналізуючи фінансову звітність, яка складається на сьогодні в Україні, ми визначили наступне:

1) залишки заборгованості по розрахунках з працівниками, в тому числі і по соціальних виплатах працівникам, а також по розрахунках з соціальними фондами та Пенсійним фондом згідно П(С)БО 2 „Баланс”, відображаються в статті пасиву балансу (Ф.1) „Поточні зобов’язання з оплати праці” по рядку 580 і статті „Поточні зобов’язання за розрахунками з позабюджетних платежів” по рядку 560 відповідно, на дату складання балансу підприємства. Відомо, що поточні зобов’язання – це зобов’язання підприємства, що будуть погашені протягом операційного циклу або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу [25]. Зазначимо також, що згідно п. 6 П(С)БО 26 „Виплати працівникам”, поточним зобов’язанням визнається нарахована сума виплат працівникам за роботу, виконану ними протягом звітного періоду [31]. Відповідно до вимог П(С)БО 2 „Баланс”, зобов’язання відображається в балансі, якщо його оцінка може бути достовірно визначена й існує можливість зменшення економічних вигод у майбутньому, внаслідок його погашення [25].

Крім того у розділі другому балансу відображаються суми забезпечень наступних витрат і платежів.

2). У другому розділі звіту про фінансові результати відображається інформація щодо структури витрат за економічно однорідними елементами. Так, рядок 240 „Витрати на оплату праці”, крім сум основної заробітної плати включає також і суми соціальних виплат працівникам, які були визначені нами у параграфі 2.1. Рядок 250 „Відрахування на соціальні заходи” містить інформацію про внески підприємства до фондів соціального страхування та Пенсійного фонду.

У рядку 220 показується розмір чистого прибутку, який свідчить про потенційні можливості підприємства сплачувати соціальні виплати, бонуси, благодійні внески тощо [26].

3) У Звіті про рух грошових коштів (Ф.3), у складі рядка 100 „Збільшення (зменшення) поточних зобов’язань” серед іншого відображаються суми грошових потоків на соціальні потреби працівників [27].

Статистична звітність забезпечує побудову макроекономічних показників, які відображають узагальнену характеристику стану та рівня розвитку економіки в цілому, окремих її галузей і видів економічної діяльності. Крім цього, за даними статистичної звітності здійснюється спостереження за чисельністю працівників на підприємствах, використанням робочого часу, дотриманням умов праці та виплатою різного роду допомог, пільг, компенсацій тощо, які передбачені актами чинного законодавства, а також за основними виробничими та економічними показниками діяльності. Зазначимо, що статистичну звітність, як і фінансову, за критерієм періодичності її складання і подання, поділяють на періодичну і річну. Перелік форм статистичної звітності, в яких наводиться інформація щодо соціальних витрат, подано у додатку Т.

Крім перерахованих вище форм звітності, які містять інформацію про соціальні витрати, підприємства обов’язково подають звіти також до Фондів соціального страхування, а саме:

- до Пенсійного фонду – розрахунок зобов’язання зі сплати внесків на обов’язкове державне пенсійне страхування –

щомісяця протягом 20 календарних днів, які настають за останнім календарним днем звітного місяця;

- до органів Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності – звіт про нараховані внески, перерахування та витрати, пов'язані із загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності (Ф.4-ФСС з ТВП) – щоквартально не пізніше 20 числа місяця, що настає за звітним періодом, за рік не пізніше 25 січня. В цьому звіті, у рядку 14 таблиці III „Розрахунки за коштами загальнообов'язкового державного соціального страхування” відображається сума допомоги з тимчасової втрати працездатності, що виплачується підприємством за рахунок коштів Фонду. Сума допомоги по вагітності і пологах відображається у рядку 3 табл. IV „Витрати за рахунок страхових внесків”. У цій же таблиці даного звіту у рядках 6,7,4 та 8 наводяться суми разової та щомісячної допомоги при народженні дитини, допомоги по догляду за дитиною до досягнення нею трирічного віку та допомоги на поховання відповідно;
- до органів Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування на випадок безробіття – розрахункова відомість про нарахування і перерахування страхових внесків до Фонду – щоквартально не пізніше 20 числа місяця, що настає за звітним періодом, за рік не пізніше 25 січня;
- до органів Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань – розрахункова відомість про кількість нещасних випадків та суми відшкодувань за їх наслідки – щоквартально не пізніше 20 числа місяця, що настає за звітним періодом, за рік не пізніше 25 січня.

Відповідно до Закону України „Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування” від 09.07.2003 р. №1058 – IV та Порядку формування і

подання органам Пенсійного фонду України відомостей про застраховану особу, які використовуються в системі загальнообов'язкового страхування від 10.06.2004 р. № 7 – 6 [8, 40] всі підприємства, зареєстровані в органах Пенсійного фонду України, незалежно від того, чи здійснювали вони господарську діяльність та, чи використовували працю найманих працівників у звітному періоді, зобов'язані подавати персоніфіковану звітність один раз на рік до 1 квітня поточного року згідно із затвердженим графіком, який встановлює територіальний орган Пенсійного фонду. Метою подання такої звітності є отримання Пенсійним фондом всіх відомостей про застраховану особу. Комплект персоніфікованої звітності складається з таких документів.

- 1) ярлик-розписка;
- 2) список осіб, які працюють або працювали на підприємстві у звітному періоді;
- 3) список підстав, що дають право на застосування пільг робітникам підприємства при визначенні пенсії;
- 4) анкета застрахованої особи;
- 5) індивідуальні відомості про застраховану особу.

Крім перерахованих форм звітності, підприємства обов'язково подають довідку до Державної податкової адміністрації про суми виплачених доходів і утриманих з них податків фізичних осіб за формою № 1 ДФ.

На основі викладеного вище робимо висновок про те, що процес складання і подання звітності до фондів державного соціального страхування в Україні є занадто ускладненим. Саме тому пропонуємо об'єднати всі звіти, які підприємство подає сьогодні до фондів державного соціального страхування в один і подавати його до органу Державної податкової адміністрації за місцем реєстрації, звідки даний звіт надходитиме вже до всіх соціальних фондів. Це значно спрощуватиме процес подання звітності для підприємств і, разом з тим, враховуватиме вимоги до складання персоніфікованої звітності. Пропоновану форму такого звіту наведено у додатку У.

Крім цього, вважаємо за необхідне, висунути деякі рекомендації щодо удосконалення відображення інформації про соціальні витрати, які б сприяли більш повному її розкриттю у звітності підприємства. Реалізація даних пропозицій:

- по-перше, підвищить аналітичність фінансової звітності, однак без внесення суттєвих змін до неї;
- по-друге, наблизить фінансову звітність до вимог національних та міжнародних стандартів фінансової звітності.

Зазначимо, що на думку Комітету з міжнародних стандартів фінансової звітності, однією з умов, яка впливає на прийняття економічних рішень зовнішніх користувачів є „оцінка здатності компанії оплачувати працю працівників та надавати їм інші соціальні пільги” [209]. Як було сказано в параграфі 2.1, основним стандартом, який так чи інакше, регламентує порядок обліку і відображення в звітності інформації про виплати працівникам, в тому числі і соціального характеру, є МСБО 19 „Виплати працівникам” на основі якого було прийнято П(С)БО 26 „Виплати працівникам”.

Деякі вимоги П(С)БО 26 „Виплати працівникам” вже враховані в практиці обліку і формуванні фінансової звітності українських підприємств, зокрема: метод нарахувань, віднесення виплат у витрати звітного періоду і т.д. Однак, незважаючи на це, необхідні зміни до форм звітності, зокрема до балансу та звіту про фінансові результати, не були внесені. Тому, ми пропонуємо внести у звітність, на наш погляд, принципові зміни, які наблизатимуть її до вимог національних та міжнародних стандартів.

Передусім вважаємо, що найменування звітних статей „Поточні зобов’язання за розрахунками з оплати праці” (Баланс, рядок 580) та „Витрати на оплату праці” (Звіт про фінансові результати, рядок 240) не відповідає ні міжнародним стандартам, ні змісту самої категорії „оплата праці”. В зв’язку з цим, пропонуємо дані терміни замінити на „Поточні

зобов'язання з розрахунків за виплатами працівникам” і „Витрати на виплати працівникам” відповідно.

Крім того, для підвищення аналітичності інформації пропонуємо також рядок 580 Балансу розділити на:

- 580 „Поточні зобов'язання за розрахунками з працівниками по окладах і тарифах”;
- 585 „Поточні зобов'язання за розрахунками із соціальних виплат працівникам”;
- 586 „Інші поточні зобов'язання за розрахунками з працівниками”.

Ще одним напрямком удосконалення розкриття інформації щодо соціальних витрат у звітності підприємства, необхідно назвати, пояснюючу записку до фінансової звітності. Слід зазначити, що зміст пояснюючої записки зорієнтований, як правило, на ділових партнерів організації, оскільки, незважаючи на її регламентацію, записка не є об'єктом вивчення контролюючих органів, куди, згідно законодавства, і передається звітність. Саме тому, досить часто, ставлення бухгалтерів до складання і оформлення цієї частини фінансової звітності є досить пасивним. Ми, навпаки, вважаємо, що роль пояснюючої записки, в умовах ринкових відносин, постійно зростає у відповідності з вимогами зовнішніх користувачів. Особливо це стосується великих комерційних організацій, акціонерних товариств тощо. Так, зокрема, аналіз річних звітів ТБК ТзОВ „Львівхолод”, ТК ТзОВ „Інтермаркет” та ВАТ „Львівський локомотиворемонтний завод”, свідчить про те, що традиційні форми фінансової звітності займають не більше 20 – 25 % загального об'єму звітності, а решта інформації, що підлягає розкриттю, являє собою, по суті розширену, деталізовану і подану в зручному для користувача вигляді, пояснюючу записку. При цьому, дані вже пройшли аналітичну обробку, що значно полегшує роботу зовнішніх користувачів, а також підвищує швидкість і ефективність прийняття управлінських рішень.

У зв'язку з цим, вважаємо, що великим комерційним організаціям доцільно складати пояснюючу записку, в якій, крім іншого, розкривати

додаткову інформацію про соціальні витрати. Така інформація повинна зацікавити, передусім: потенційних працівників, профспілки, державні органи, якоюсь мірою ділових партнерів, інформаційні агентства тощо. На наш погляд, серед інформації, що подається в пояснюючій записці, доцільно наводити дані про основні принципи соціальної політики, благодійної діяльності підприємства, динаміку зростання соціальних виплат працівників, благодійних внесків, видатків на утримання соціальної інфраструктури, і ін.

Разом з тим, визнаємо, що відобразити всі сторони діяльності господарюючого суб'єкта, в тому числі і ті, які стосуються соціальної діяльності, в фінансовій звітності неможливо. Це пов'язано, по-перше, з об'єктивною обмеженістю звітності (в ній необхідно розкривати і іншу, більш важливу інформацію); по-друге, з недоступністю і конфіденційністю багатьох даних, що продиктовано небажанням багатьох підприємств декларувати заробітну плату та інші виплати працівникам, що в основному пов'язано з недосконалістю податкового законодавства; по-третє, з відносно невеликою кількістю зацікавлених користувачів, оскільки більшість контрагентів цікавить насамперед, рівень фінансової стійкості, ділової активності та платоспроможності конкретного підприємства. Саме тому, дослідження і оцінка соціальних витрат повинна являтися більшою мірою елементом внутрішньої звітності підприємства.

Внутрішня звітність законодавчо не регламентована, і кожне підприємство самостійно визначає її обсяг, зміст та формати. Головна мета такої звітності полягає у забезпеченні керівництва та менеджерів необхідними даними для прийняття управлінських рішень, здійснення планування, ведення контролю і виміру показників функціонування підприємства. Іншими словами, внутрішня звітність має цільову спрямованість: конкретне управлінське рішення чи потреби конкретного менеджера. Під нею розуміємо звітність, яка складається бухгалтером-аналітиком і подається як адміністрації підприємства, так і менеджерам всіх рівнів управління.

Як свідчать проведені нами дослідження, сьогодні на українських підприємствах не існує спеціальних облікових форм, які б об'єднували в собі всі соціальні витрати. Тому, вважаємо за доцільне розробити таку форму внутрішнього звіту, яка б систематизувала і класифікувала всю необхідну інформацію про них.

На нашу думку, у такому звіті, насамперед, слід зазначати розмір соціальних витрат та джерела їх фінансування. Такий підхід дозволить відразу визначити розмір коштів, які підприємство спрямовує на соціальну діяльність, напрямки їх скорочення чи додаткового фінансування. Прикладом такого звіту може бути наступний (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Внутрішній звіт про соціальні витрати

ТБК ТЗОВ „Львівхолод”

назва підприємства

за I квартал 2007 року

звітний період

Елементи витрат	Стаття витрат	Структурний підрозділ (місце виникнення витрат)	Підстава для здійснення витрат	Джерело фінансування	Сума, тис грн.	
					Звітний період	Попередній період
1	2	3	4	5	6	7
Видатки на додаткові соціальні потреби працівникам	Матеріальна допомога	бухгалтерія	заява	чистий прибуток	45000	37000
Обов'язкові виплати працівникам	Допомога з тимчасової непрацездатності	бухгалтерія	листок непрацездатності	собівартість реалізації	23540	32040
...	...	...	...	...	...	...

Звіт склав _____ (Коваленко В.В.)

Звіт перевірив _____ (Бутрин С.І.)

Зазначимо, що такий звіт може стати першим кроком на шляху до складання підприємством соціальної звітності під якою розуміємо систему показників, що показують результати соціальної діяльності підприємства. Вона виступає, свого роду, інструментом, який дозволяє ввести соціальну діяльність підприємства в певні організаційні межі і надати їй характер обов'язковості.

Необхідність впровадження і використання соціального звіту обумовлена тим, що:

- суспільство потребує отримання інформації про соціальні результати діяльності підприємства;
- підприємство прагне отримати додаткові конкурентні переваги;
- державі необхідна інформація про соціальну діяльність підприємства як джерела реалізації своєї соціальної політики;
- соціальний звіт створює основу для розробки стратегії розвитку підприємства.

Сьогодні існує два базових підходи до складання соціальної звітності, які використовуються багатьма компаніями світу [71, С. 35 - 43].

Перший підхід – це звіт у вільній формі або нестандартизований звіт. Цей підхід дає можливість підприємству самостійно визначити обсяг і перелік даних, які слід відображати в звіті і, відповідно, надає можливість вибору як з точки зору змісту самого звіту, так і з точки зору ресурсів, які підприємство готове виділити на підготовку звіту. Вважаємо, що звіт в довільній формі може бути доцільним для підприємств, які тільки починають реалізовувати програми соціального розвитку.

Другий підхід – це застосування стандартів, рекомендованих для складання, оцінки і підтвердження звітності: керівництво GRI по складанню звітності (GRI Guidelines), система AA 1000 (AA 1000 Assurance Framework) і міжнародний стандарт підтвердження достовірності 3000 (LASE 3000).

Таким чином, хоча соціальна звітність і відносно нове поняття, однак в межах Глобальної ініціативи з питань звітності (GRI) були розроблені і

запропоновані принципи складання такої звітності, які можуть застосовуватися великими і малими підприємствами різних галузей економіки. Система АА 1000, в свою чергу, являє собою набір принципів, методичних рекомендацій і стандартів, спрямованих на підвищення ефективності соціальної діяльності, а також покращення якості оцінки, аудиту і звітності в даній області. Головною особливістю стандартів АА 1000 є зорієнтованість на процеси, які відбуваються в області соціальної діяльності підприємства, в той час, як стандарти GRI висувають вимоги до переліку показників і якості самої звітності.

Вважаємо, що українським підприємствам також доцільно скористатися вимогами міжнародних інституцій щодо складання соціальної звітності, яка забезпечуватиме зовнішніх користувачів та суспільство в цілому надійною і достовірною інформацією про соціальну діяльність підприємства, стимулюватиме власників підприємств покращувати свої соціальні показники та, в кінцевому результаті, сприятиме підвищенню конкурентоспроможності підприємства не лише на загальнодержавному, а й на міжнародному рівні.

Доцільно також розробити національні стандарти соціальної звітності, які б враховували міжнародний досвід і, разом з тим, приводили їх до умов національної економіки.

Висновки до другого розділу

1. Існуюча система бухгалтерського обліку не в змозі забезпечити формування інформації про соціальні витрати. Тому було надано пропозиції щодо удосконалення методики обліку соціальних витрат. Вихідним моментом при цьому визначено мету ведення обліку, яка залежить, в першу чергу, від ролі витрат у процесі створення доданої вартості.

2. В рамках загальної методики обліку соціальних витрат запропоновано соціальні виплати працівникам, які включаються у фонд додаткової оплати

праці та інші заохочувальні та компенсаційні виплати підприємства відокремити від заробітної плати за окладами і тарифами, а елемент витрат, який сьогодні визначається як „Витрати на оплату праці” назвати „Витрати на виплати працівникам”.

3. Запропоновано внести зміни до плану рахунків підприємства, а саме, назву рахунку 81 „Витрати на оплату праці” замінити на „Витрати на виплати працівникам” і визначити наступні субрахунки до нього:

- 811 „Витрати на виплати працівникам з фонду основної заробітної плати”;
- 812 „Витрати на виплати працівникам з фонду додаткової оплати праці та інших заохочувальних та компенсаційних виплат”;
 - 8121 „Премії та заохочення”;
 - 8122 „Компенсаційні виплати”;
 - 8123 „Оплата відпусток”;
- 813 „Інші обов’язкові виплати, які не включаються у фонд оплати праці”.

Відповідно визначити наступні субрахунки до рахунку 66 „Розрахунки за виплатами працівникам”:

- 661 „Розрахунки за нарахованими виплатами”, з розподілом на:
 - 6611 „Заробітна плата за окладами і тарифами”;
 - 6612 „Обов’язкові соціальні виплати працівникам”;
 - 6613 „Додаткові соціальні виплати працівникам”;
 - 66131 „Поточні виплати”;
 - 66134 „Виплати по закінченні трудової діяльності”
- 662 „Розрахунки за депонованими виплатами”;
- 663 „Розрахунки за іншими виплатами”

4. Обґрунтовано необхідність внесення додаткових реквізитів до деяких форм документів, що формуються у програмі „1С: Бухгалтерія” з типовою конфігурацією „Бухгалтерський облік для України”, а саме:

- внести у документ „Особова картка працівника” додатковий реквізит, який показував би протягом якого терміну працівником сплачувалися страхові внески;
- внести у документ „Розрахунок середньої заробітної плати” додатковий реквізит „Мінімальна заробітна плата”, що дозволить врахувати розмір мінімальної заробітної плати на момент настання страхового випадку при розрахунку середньої заробітної плати.

5. Запропоновано дещо удосконалити форму платіжної відомості, з введенням дати видачі грошових коштів працівникам і наведення у примітках тих виплат, які не включаються у фонд оплати праці з метою дотримання вимог сучасного законодавства.

6. Запропоновано відкривати аналітичний рахунок в межах субрахунку 443 „Прибуток, використаний у звітному періоді” для фінансування додаткових соціальних видатків, а саме аналітичний рахунок 4434 „Використання прибутку на фінансування додаткових соціальних потреб” за напрямками соціальної політики наступним чином: фінансування соціально-побутових потреб колективу – за видами виплат та одержувачами; фінансування видатків на реалізацію соціальних проектів (благодійна діяльність) – за видами видатків та одержувачами; фінансування об’єктів соціальної інфраструктури – за об’єктами, а витрати об’єктів – за елементами витрат.

7. При веденні обліку додаткових соціальних видатків запропоновано формувати забезпечення коштів для фінансування даних видатків за напрямками соціальної політики підприємства, на основі яких визначати загальний розмір їх фінансування.

8. Розроблено форму відомості аналітичного обліку додаткових соціальних видатків для систематизації і узагальнення інформації про них.

9. Надано пропозиції щодо удосконалення окремих форм звітності, зокрема, запропоновано:

- замінити назву статті „Поточні зобов’язання за розрахунками з оплати праці” (Баланс, рядок 580) та „Витрати на оплату праці” (Звіт про фінансові результати, рядок 240) на „Поточні зобов’язання за розрахунками за виплатами працівникам” і „Витрати на виплати працівникам” відповідно;
- статтю „Поточні зобов’язання за розрахунками з оплати праці” (Баланс, рядок 580), розділити на:
 - 580 „Поточні зобов’язання за розрахунками з працівниками за окладами і тарифами”;
 - 585 „Поточні зобов’язання за розрахунками із соціальних виплат працівникам”;
 - 586 „Інші поточні зобов’язання за розрахунками з працівниками”
- форми звітів, які подаються до органів державного соціального страхування об’єднати в один і розроблено його форму;
- запропоновано форму внутрішнього звіту підприємства – „Внутрішній звіт про соціальні витрати”;
- обґрунтовано необхідність складання великими підприємствами соціальної звітності.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ СИСТЕМИ КОНТРОЛЮ СОЦІАЛЬНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Організаційні засади побудови системи контролю соціальних витрат

Особливість соціальних витрат обумовлює необхідність їх контролю в різних аспектах, а саме:

- економічному;
- соціальному;
- політичному;
- морально-етичному (гуманітарному).

Економічний аспект контролю соціальних витрат полягає в тому, що в сучасних умовах господарювання, контроль за фінансуванням соціальної діяльності підприємства має, насамперед, забезпечувати ефективне використання коштів. Як відомо, чим вищі витрати на соціальні потреби, тим складніше забезпечити економічне зростання, адже високі соціальні виплати супроводжуються високими податками [156, С.114]. Тому соціальна сфера діяльності підприємства може бути важливим фактором розвитку економічної лише за раціонального використання ресурсів, що зумовлює потребу відстеження елементів фінансування за такою схемою: виділення коштів – розподіл ресурсів за напрямками та розпорядниками коштів – контроль. При цьому контроль необхідний не стільки для перевірки дотримання законності, правильності здійснення певних господарських операцій чи процесів, скільки для оцінки стану та ефективності соціальної діяльності підприємства загалом, для визначення доцільності та необхідності використання коштів на соціальні цілі. Іншими словами, контроль в економічному аспекті націлений на обґрунтування економічної ефективності даних витрат для задоволення, насамперед, інтересів власника.

Контроль соціальних витрат з соціальної точки зору, необхідний для оцінки виконання та забезпечення в першу чергу соціальних гарантій держави як перед працівниками, так і перед суспільством в цілому, дотримання суб'єктами господарювання законодавчо встановлених норм соціального забезпечення. При цьому важливе значення має не стільки економічна ефективність даних витрат, скільки соціальна.

Необхідність здійснення контролю соціальних витрат в політичному аспекті викликана тим, що сьогодні громадськість очікує від сучасних підприємців не тільки економічних результатів, а й участі у вирішенні соціальних турбот в цілому. Формування позитивного корпоративного іміджу компанії неможливе без їх участі у різного роду соціальних проектах, здійсненні активної соціальної політики. При цьому виникає проблема, яка пов'язана із спекуляціями на цьому ґрунті, під прикриттям такого виду діяльності часто проводять операції з легітимізації доходів [212]. Тому, контроль з політичної точки зору, повинен забезпечувати в першу чергу цільове використання коштів за визначеними напрямками такого використання та одержувачами.

І нарешті, контроль з морально-етичної точки зору покликаний, передусім, забезпечувати дотримання моральних принципів функціонування суб'єктів господарювання в соціальному середовищі, розуміння важливості підвищення гуманізації своєї діяльності, націленості її не стільки на забезпечення своїх власних потреб, скільки на дотримання морально-етичних принципів як по відношенню до своїх працівників, так і до суспільства в цілому.

Таким чином, враховуючи наведене вище, важливим є дослідження та удосконалення системи як внутрішнього, так і зовнішнього контролю соціальних витрат. Хоча, професор Шевчук В.О. у своїй монографії, присвяченій проблемам теорії, організації та методології контролю господарських систем [190] визначає некоректність поділу систем контролю на внутрішній та зовнішній різновиди, аргументуючи це тим, що не буває

систем внутрішніх чи зовнішніх, а існують лише відповідні спрямування контрольних дій. Ми не зовсім погоджуємося з таким твердженням і основною ознакою поділу контролю на внутрішній та зовнішній визначаємо суб'єкти контролю (додаток Ф), вважаючи при цьому, що дані види контролю повинні бути інтегрованими та взаємопов'язаними.

Так, зовнішній контроль соціальних витрат підприємства здійснюється, в основному, Державною податковою адміністрацією, Фондами державного соціального страхування та Пенсійним фондом України з метою перевірки правильності, повноти, своєчасності нарахування та сплати соціальних внесків з фонду оплати праці. В той час, як внутрішній – здійснюється спеціалістами підприємства, і його метою є виявлення негативних тенденцій і доведення інформації про них до керівництва підприємства, яке на основі цього розробляє необхідні заходи з усунення наявних недоліків [116].

Зовнішній контроль, в переважній своїй більшості, спрямований на здійснення наступного контролю за результатами проведених операцій, а внутрішній – спрямований безпосередньо на перебіг економічних процесів, використання ресурсів і отримання результатів для забезпечення інтересів власника [45, 102]. На основі цього, робимо висновок про те, що важливим є виділення часових характеристик контролю, а саме: попереднього, поточного та наступного. Щодо останнього, то відмітимо, що основним недоліком цієї форми контролю є те, що він спрямований на минулі події та операції, які вже відбулися і, які змінити вже неможливо. В той час, як в сучасних умовах, необхідною є інформація про майбутні операції і витрати, які ми очікуємо в майбутньому. Тому на сьогодні, найбільш ефективною є форма контролю, що спрямована на попередження наявних та майбутніх відхилень, а саме попередній та поточний (оперативний) контроль.

Так, Є.В. Калюга вважає, що ефективність поточного контролю визначається тим, що він забезпечує оперативне втручання в контрольовані операції й процедури з метою швидкого усунення допущених недоліків і закріплення досягнутих результатів [102, с. 102]. Разом з тим, попередній

контроль передуює здійсненню господарських операцій, тим самим запобігаючи і попереджуючи недоцільні витрати, що є надзвичайно важливим для контролю соціальних витрат, особливо додаткової їх частини. Характеризуючи попередній контроль, Є.В. Калюга у своїй монографії [102, с. 144] визначає його як систему, що забезпечує своєчасне повідомлення про необхідність коригувальних дій. Такий контроль загострює увагу керівника та інших фахівців (суб'єктів контролю) на слабких ділянках господарської діяльності. Попередній контроль є сигналом про явища, що можуть викликати негативні наслідки (втрати, розкрадання тощо), якщо не буде вжито негайних заходів на тих або інших ділянках роботи [102, с. 144] .

Таким чином, виходячи з визначення і самої суті соціальних витрат (див. попередні параграфи), робимо висновок про те, що для контролю обов'язкових соціальних витрат важливою є поточна та заключна форма контролю, в той час як для додаткових соціальних видатків ефективним є саме попередній контроль, оскільки саме цей вид контролю може бути свого роду інструментом, який дозволяє визначити та обґрунтувати необхідність та доцільність здійснення певних витрат на основі оцінки їх ефективності, враховуючи фінансові можливості підприємства та забезпечуючи інтереси власника в цьому процесі.

При цьому необхідним є визначення елементів контролю, які б забезпечували можливість його реалізації та функціонування. Зазначимо, що до окремих елементів системи контролю зазвичай відносять наступне: об'єкти контролю, суб'єкти контролю та засоби контролю [44, 85, 94, 123]. Виділення елементів контролю дає можливість побудови загальної моделі контролю соціальних витрат, яка окрім елементів повинна включати також мету і завдання контролю.

Визначаючи мету контролю соціальних витрат, вважаємо, що вона повинна бути спрямована, в першу чергу, на досягнення загальних цілей підприємства та забезпечення його життєдіяльності на основі прийняття

правильних управлінських рішень і дотримання законності здійснення господарських операцій щодо реалізації визначеної соціальної політики.

Таким чином, мету контролю обов'язкових соціальних витрат ми визначили як дотримання та реалізація норм держаних гарантій в сфері соціального захисту, які здійснюються через суб'єкти господарювання для забезпечення інтересів працівників. В той час, як основною метою контролю додаткових соціальних видатків є забезпечення інтересів власника у процесі фінансування та здійснення витрат на соціальні потреби. Відсутність такого контролю, який повинен ґрунтуватись на детальному та своєчасному аналізі фінансових можливостей підприємства, визначенні реальних соціальних потреб та оцінці ефективності здійснення таких соціальних витрат призводить до незацікавленості власника у витрачанні коштів на додаткові соціальні потреби.

Визначивши мету контролю, необхідно виділити його об'єкт, який виступає цільовим орієнтиром контролю для забезпечення поставленої мети. Деякі вчені [123, 168] вважають, що об'єктами контролю є процеси і явища, відображені в документах. Ми ж вважаємо, що об'єктами контролю можуть бути всі без винятку процеси, які відбуваються на підприємстві. Такий підхід дозволяє визначити об'єкт контролю обов'язкових соціальних витрат як процес формування доданої вартості та об'єкт контролю додаткових соціальних видатків як процес її споживання з метою задоволення соціальних потреб.

Виходячи з обумовленої мети контролю, виділено завдання контролю як деталізовані етапи її досягнення. Таким чином, завданнями контролю обов'язкових соціальних витрат є:

- обґрунтованість підстав для нарахування соціальних виплат окремим працівникам;
- визначення правильності і обґрунтованості віднесення соціальних виплат до фонду оплати праці та собівартості окремих видів продукції;

- контроль правильності визначення загального фонду оплати праці з якого здійснюються відрахування до соціальних фондів та Пенсійного Фонду;
- контроль правильності визначення і своєчасність сплати соціальних виплат працівникам та утримань і нарахувань з фонду оплати праці.

До основних завдань контролю додаткових соціальних видатків відносимо:

- визначення необхідності та доцільності здійснення додаткових соціальних видатків на підставі оцінки їх ефективності ;
- визначення максимально можливого обсягу фінансування соціальних витрат (ліміту фінансування), які б не суперечили основній стратегії підприємства та інтересам власника;
- визначення пріоритетних напрямів здійснення соціальних витрат з метою раціонального використання коштів;
- призначення відповідальних осіб за фінансування кожного з напрямків соціальної політики та контроль за їх діяльністю.
- контроль цільового використання коштів на соціальні цілі.

Зрозуміло, що реалізація мети і завдань контролю неможлива без конкретних суб'єктів контролю, які ми пропонуємо поділяти відповідно до часових форм контролю на:

- суб'єкти, які здійснюють оцінку соціальних витрат з метою встановлення доцільності їх фінансування та визначення їх розміру, а також визначають наявність підстав для виділення коштів на реалізацію соціальних заходів. Іншими словами, це суб'єкти, які забезпечують попередній контроль соціальних витрат. На великих підприємствах, які проводять активну соціальну діяльність таким суб'єктом може бути відокремлений підрозділ, наприклад, відділ соціальної політики;

- суб'єкти, які здійснюють поточний контроль за окремими напрямками соціальної політики та об'єктами соціальної інфраструктури, контролюють їх фактичне виконання та дотримання (неперевищення) наперед визначеного максимально можливого обсягу фінансування. Наявність окремих суб'єктів, які здійснюють поточний контроль дає можливість оперативного втручання в процес фінансування соціальних витрат при виявленні будь-яких порушень і не допускає нераціональне витрачання коштів, або їх перевитрати на соціальні потреби;
- суб'єкти, які забезпечують наступний контроль соціальних витрат. Це суб'єкти, що реалізують таке завдання контролю як контроль цільового використання коштів, який в свою чергу передбачає контроль за діяльністю відповідальних осіб з метою виявлення зловживань такими особами, а також контроль правильності документування соціальних витрат та наявності підстав для покриття таких витрат відповідними джерелами. До цієї групи суб'єктів, окрім внутрішніх служб підприємства (бухгалтерії, планового відділу, відділу внутрішнього контролю тощо) також відносять Фонди державного соціального страхування, Пенсійний фонд, органи Державної податкової адміністрації, які повинні забезпечувати, в першу чергу, контроль правильності, повноти та своєчасності нарахування та сплати відповідних податків та відрахувань до бюджету та позабюджетних фондів. Зауважимо, що для здійснення наступного контролю соціальних витрат доцільно залучати також зовнішніх аудиторів, які б проводили аналіз, оцінку та контроль ефективності соціальних витрат із метою забезпечення інтересів власника. Разом з тим, слід розмежовувати обов'язки внутрішнього контролю як попереднього та поточного контролю визначення доцільності, необхідності фінансування соціальних витрат, та зовнішнього – як наступного контролю їх

цільового використання, дотримання визначених нормативів фінансування та визначення його ефективності для забезпечення інтересів власника, працівників підприємства та суспільства в цілому.

Таким чином, враховуючи все наведене вище, на рис. 3.1 побудовано загальну модель контролю, яка включає мету, завдання, суб'єкти та об'єкти контролю відповідно до поділу соціальних витрат на обов'язкові соціальні витрати та додаткові соціальні видатки.

Відомо, що реалізація і функціонування будь-якої системи контролю, в тому числі і системи контролю соціальних витрат, неможлива без належного інформаційно-методичного забезпечення. Тому, запропоновану нами модель контролю необхідно доповнити відповідним інформаційним забезпеченням та підходами до методики його проведення. Проведені нами дослідження свідчать про те, що сьогодні значна увага на підприємствах приділяється, в основному, наступному контролю, і саме ця форма контролю більшою чи меншою мірою забезпечена достатньою інформаційною та методичною базою. Що ж стосується попереднього та поточного контролю соціальних витрат, то вона практично не забезпечує реалізацію визначених нами завдань контролю і унеможливорює досягнення поставленої мети.

Враховуючи практичну відсутність інформаційно-методичного забезпечення контролю соціальних витрат та, виходячи із основних завдань їх контролю ми виділили наступні групи такого забезпечення:

1 група – це інформація, яка забезпечує реалізацію завдань попереднього контролю соціальних витрат на етапі прийняття рішень про доцільність їх фінансування. Сюди відноситься: законодавство України; статут та колективний договір підприємства; положення про фінансування соціальних витрат; методика визначення ліміту фінансування соціальних витрат та його розподілу за напрямками соціальної політики підприємства; методика визначення першочерговості здійснення соціальних витрат та оцінки їх



Рис. 3.1. Модель системи контролю соціальних витрат

ефективності. Так, у статуті необхідно чітко визначити напрями використання прибутку, особливо це питання актуальне для акціонерних товариств. На підприємствах, які здійснюють активну соціальну діяльність доцільно розробити і затвердити положення про фінансування соціальних витрат, у якому важливо розкрити процедуру погодження і затвердження власником частини прибутку, що йде на дивіденди і на фінансування додаткових соціальних видатків, а також методiku його розподілу за напрями соціальної політики. Такий розподіл повинен базуватися на аналізі першочерговості здійснення соціальних витрат та оцінці їх ефективності. Дана методика буде розглянута нами у наступному параграфі дисертаційного дослідження;

- **2 група** – це інформація планово-бюджетного характеру, яка забезпечує реалізацію завдань не стільки попереднього контролю, скільки поточного та наступного. Сюди відносимо: положення про планування соціальних витрат, розробка якого передбачає складання бюджету соціальних витрат; нормативні інструкції, де зазначаються обґрунтовані нормативи соціальних витрат за напрямками соціальної політики; посадові інструкції, які передбачають визначення відповідальних осіб за кожен з напрямів здійснення соціальних витрат та закріплення за ними повноважень щодо розподілу і використання коштів на соціальні потреби.
- **3 група** – це інформація облікового характеру, яка забезпечує реалізацію завдань на всіх стадіях здійснення контрольного процесу. Сюди відносимо, насамперед, інформацію аналітичного обліку соціальних витрат; первинні документи; облікові реєстри та звітність підприємства;
- **4 група** – це інформація, що міститься в робочих документах контролера. Сюди зокрема відносимо, матеріали попередніх перевірок, перелік типових та нетипових бухгалтерських записів

щодо соціальних витрат, тести внутрішнього контролю, договори, угоди, програма контролю соціальних витрат тощо.

Зазначимо, що принципове значення для контролю соціальних витрат, як і для будь-якого іншого контролю, має якість використовуваної інформації, яку можна оцінити за наступними критеріями [52, 129, 159, 163]:

- достовірність;
- повнота, тобто кількість і рівень корисної для контролю інформації;
- рівень відповідності завданням контролю соціальних витрат;
- динамічність, тобто міра реагування на зміни протягом певного періоду часу;
- рівень складності інтерпретації, тобто затрати часу і праці для приведення інформації у придатну для контролю форму.

Зважаючи на ці критерії, при використанні інформаційного забезпечення контролю соціальних витрат, найбільшу увагу слід приділити тим документам, які найбільше відповідають завданням контролю і містять низький рівень достовірності відображення даних.

Крім того, для організації контролю з використанням сучасних інформаційних технологій важливо визначити напрями потоків інформації між різними суб'єктами контролю (рис. 3.2). Відповідно до суб'єктів контролю, формується автоматизована система, у якій, на основі наперед введеної інформаційної бази, визначаються і реалізуються основні завдання на кожному етапі контрольного процесу. Так, у комп'ютерній системі суб'єктів, які здійснюють попередній контроль соціальних витрат підприємства, на основі аналітичних процедур, виходячи з фінансових можливостей підприємства та соціальних потреб, формується інформація, яка обґрунтовує доцільність та необхідність здійснення кожного з напрямів соціальних витрат. Дана інформація у вигляді пропозицій надходить до інформаційної системи керівника, де здійснюється перевірка правильності

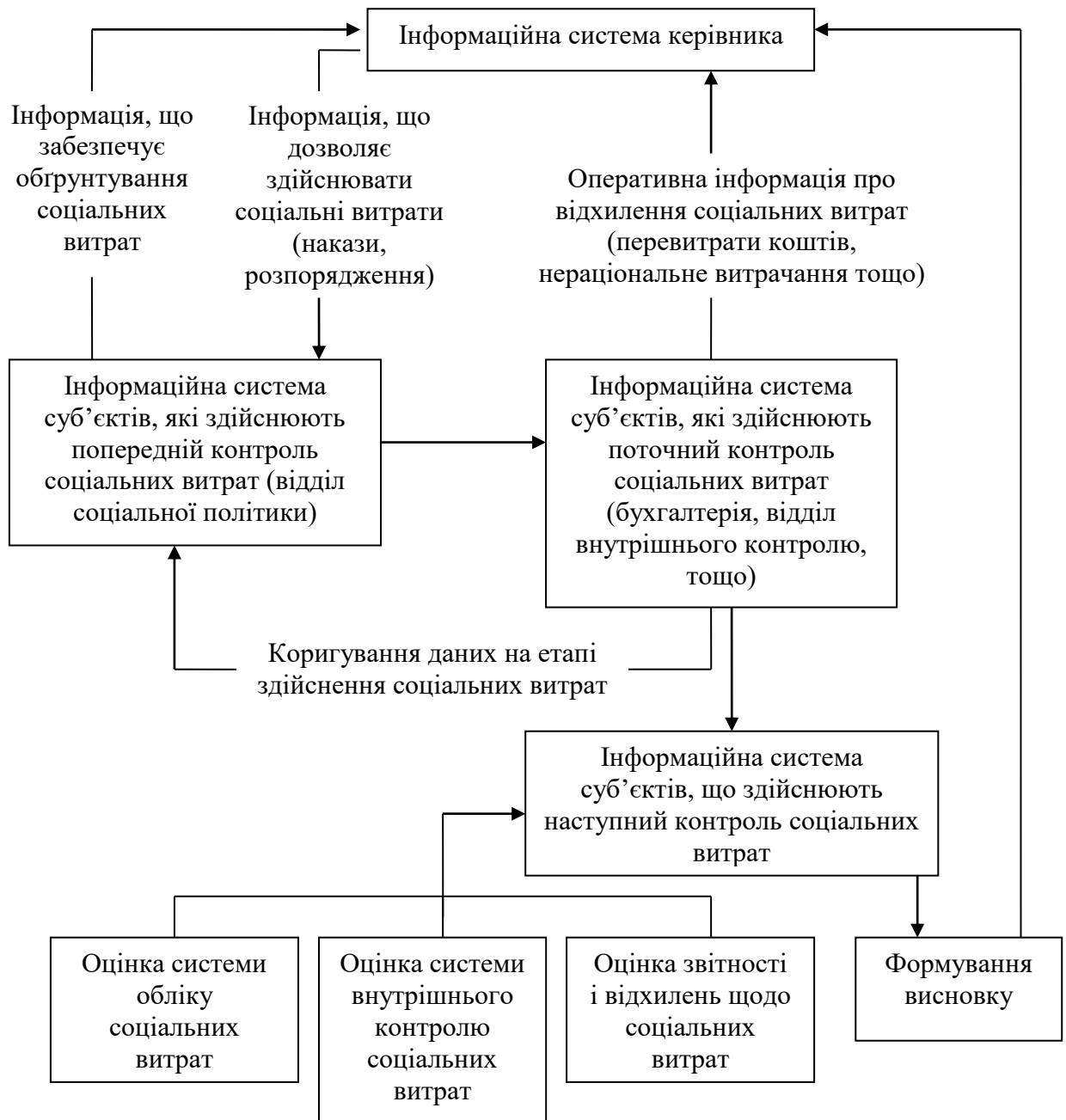


Рис. 3.2. Напрями потоків інформації при організації системи контролю соціальних витрат підприємства з використанням інформаційних технологій

проведених розрахунків, приймається рішення про фінансування соціальних витрат та призначаються відповідальні особи за порядком витрачання коштів на соціальні цілі (розпорядники коштів). На основі цього, виписуються

накази та розпорядження, які надходять до інформаційної системи суб'єктів попереднього контролю.

На підставі дозволу керівника підприємства, комп'ютерна система суб'єктів попереднього контролю формує перелік соціальних витрат, які планується здійснити і подає ці дані до інформаційної системи суб'єктів поточного контролю, де в процесі реалізації кожної статті соціальних витрат проводиться їх оцінка і, в оперативному режимі, інформація про будь-які відхилення подається до керівника, та при необхідності їх коригування – до автоматизованої системи суб'єктів попереднього контролю.

Після здійснення соціальних витрат, їх документального оформлення та відображення в звітності, інформація надходить до інформаційних систем тих суб'єктів контролю, які здійснюють наступний контроль, де на основі даних, що надішли з комп'ютерних засобів інших суб'єктів, та проведення оцінки системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю формуються висновки, звіти та пропозиції щодо усунення виявлених недоліків, які надсилаються до інформаційної бази керівника.

Організація системи контролю з використанням інформаційних технологій дозволить контролювати весь процес здійснення соціальних витрат ще від початку прийняття рішень про їх фінансування, отримуючи при цьому необхідну та оперативну інформацію та залучаючи в цей процес керівництво підприємства. Крім того, на основі визначених вище мети, завдань та інформаційного забезпечення ґрунтується побудова методики контролю соціальних витрат з використанням сучасних комп'ютерних технологій, яка буде відображена нами у наступному параграфі.

На основі викладеного вище вважаємо, що для ефективної організації системи контролю соціальних витрат на підприємстві, необхідно розробити належне інформаційно-методичне забезпечення, яке насамперед, враховуватиме інтереси власника, стимулюючи його, таким чином, вкладати кошти на фінансування соціальних потреб та визначити суб'єкти контролю, які відповідатимуть за певний етап їх здійснення. При цьому, особливу

увагу необхідно приділяти саме попередньому контролю витрат, оскільки саме в рамках цього контролю можна оцінити соціальні витрати, визначити та обґрунтувати доцільність їх фінансування.

3.2. Вдосконалення методики контролю соціальних витрат підприємства

Як зазначалося в попередньому параграфі, контроль соціальних витрат доцільно проводити в розрізі попереднього, поточного та наступного контролю. При цьому, найбільшу увагу слід приділяти попередньому контролю, оскільки саме ця форма в змозі забезпечити контроль ще на стадії прийняття рішення про доцільність фінансування соціальних витрат. Разом з тим, дослідження вітчизняної практики обліку і контролю соціальних витрат підприємства, свідчать про те, що саме цей вид контролю здебільшого невідпрацьований і не відповідає, ні вимогам ринкової економіки, ні інтересам власника.

Враховуючи те, що контроль з економічної точки зору покликаний забезпечувати раціональне використання коштів підприємства, необхідно відпрацювати процедуру обґрунтування доцільності здійснення соціальних витрат ще на стадії прийняття рішення про їх фінансування. Слід також зазначити, що оскільки обов'язкові соціальні витрати значною своєю частиною є неконтрольованими з боку господарюючого суб'єкта, так як є законодавчо встановленими, то механізм обґрунтування доцільності здійснення соціальних витрат більшою мірою стосується додаткової їх частини, тобто тієї, яка зменшує чистий прибуток підприємства.

З цією метою, насамперед, необхідно визначити загальний розмір додаткових соціальних видатків, який необхідний для реалізації основних завдань соціальної політики підприємства, після чого порівняти його з фінансовими можливостями підприємства і визначити загальний ліміт фінансування соціальних витрат. Для цього ми скористалися дослідженнями,

які були проведені нами у параграфі 2.2. Так, нами було визначено розміри забезпечень за кожним з основних напрямів соціальної політики підприємства, підсумувавши які можна розрахувати загальний розмір коштів, необхідний для реалізації соціальних завдань підприємства.

Таким чином, загальний розмір фінансування додаткових соціальних видатків становитиме:

$$\text{ДСВ} = \text{З}_{\text{СВ}} + \text{З}_{\text{БД}} + \text{З}_{\text{СІ}}, \quad (3.1)$$

де ДСВ – загальний розмір додаткових соціальних видатків підприємства, грн.;

$\text{З}_{\text{СВ}}$ – загальний розмір видатків на додаткові соціальні потреби працівників, грн.;

$\text{З}_{\text{БД}}$ – загальний розмір видатків на потреби сторонніх юридичних чи фізичних осіб (благодійна діяльність), грн.;

$\text{З}_{\text{СІ}}$ – загальний розмір видатків на утримання об'єктів соціальної інфраструктури підприємства, грн.

Виходячи з загального розміру додаткових соціальних видатків, визначаємо загальний ліміт їх фінансування, враховуючи фінансові можливості підприємства. Разом з тим, потрібно враховувати основні напрями використання чистого прибутку, які продиктовані статутом підприємства та вимогами ринкової економіки. Так, відомо, що чистий прибуток використовується на створення резервного капіталу, виплату дивідендів та поповнення статутного капіталу. При цьому, пріоритетним виступає такий напрям використання як виплата дивідендів і створення резервного капіталу. Саме тому, вважаємо, що плановий розмір фінансування соціальних витрат не повинен перевищувати суми чистого прибутку за вирахуванням прибутку, який йде на виплату дивідендів та відрахувань до резервного капіталу. Таким чином, загальний ліміт фінансування становитиме:

$$ЗЛФ_{\text{СВ}} = ЧП - Д - РК, \quad (3.2)$$

де, $ЗЛФ_{\text{СВ}}$ – загальний ліміт фінансування додаткових соціальних видатків, грн.;

$ЧП$ – чистий прибуток підприємства, грн.;

$Д$ – розмір нарахованих дивідендів, грн.;

$РК$ – розмір відрахувань до резервного капіталу, грн.

При цьому необхідно дотримуватись наступної умови:

$$ДСВ \leq ЗЛФ_{\text{СВ}}, \quad (3.3)$$

де, $ДСВ$ – загальний розмір додаткових соціальних видатків підприємства, грн.;

$ЗЛФ_{\text{СВ}}$ – загальний ліміт фінансування додаткових соціальних видатків, грн.

Вважаємо, що розроблена нами вище методика визначення загального розміру соціальних видатків усуватиме основний недолік їх фінансування, який полягає у використанні залишкового принципу і передбачає поєднання залишкового та нормативного принципу, що на нашу думку, більше враховуватиме інтереси власників, колективу та фінансові можливості підприємства. Крім того, за умов обмеженості ресурсів, надзвичайно важливим є питання раціонального їх використання. Тому, методика попереднього контролю соціальних витрат на етапі прийняття рішення про їх фінансування повинна передбачати розподіл витрат для визначення першочерговості їх здійснення.

Для цього пропонуємо використовувати класифікацію, що запропонована нами у параграфі 1.2, зокрема, розподіл витрат за критерієм обов'язковості їх здійснення – на обов'язкові соціальні витрати та додаткові соціальні видатки, та за критерієм періодичності – на поточні та разові.

Таким чином, вважаємо, що в першу чергу необхідно здійснювати фінансування обов'язкових соціальних витрат. Сюди відносяться обов'язкові соціальні виплати працівникам, витрати на охорону праці, які передбачені законодавством та колективним договором, тому такі витрати повинні знаходитися в компетенції менеджера відповідного підрозділу.

Додаткові соціальні видатки – це видатки, які носять відносно систематичний та добровільний характер (поточні) і можуть бути здійсненні за певних умов. Тому їх фінансування може здійснюватися в наступну чергу, за умови погодження з власником, який приймає рішення про спрямування відповідних сум на конкретно визначені цілі та призначає осіб, які мають право ними розпоряджатися та несуть відповідальність за раціональне і цільове витрачання коштів. Перелік, права, обов'язки та ступінь відповідальності таких осіб повинні бути закріплені внутрішніми документами господарюючого суб'єкта, зокрема посадовими інструкціями, які є важливим інструментом методичного забезпечення контролю

Крім обов'язкових соціальних витрат та додаткових соціальних видатків, які носять систематичний характер, на підприємствах можуть здійснюватися разові витрати. Це витрати, які потребують особливої уваги з боку власника, оскільки як правило, вони не передбачені діючими положеннями і можуть носити спонтанний характер. Відповідно, разові витрати фінансуються в останню чергу, виключно після дозволу власника.

Таким чином, на етапі попереднього контролю соціальних витрат, розраховується загальний ліміт їх фінансування і визначаються соціальні потреби на певний період. Далі дана інформація надходить до керівника, який на її основі приймає рішення і дає дозвіл на здійснення окремих соціальних витрат. При цьому для потреб поточного контролю соціальних витрат необхідним є розроблення і використання певного контрольного документу, який акумулював би в собі суму витрат, підставу для їх фінансування, відповідальну особу, тобто особу, яка відповідно до посадових інструкцій має право розпоряджатися коштами і несе відповідальність за

раціональне їх витрачання, та дозвіл власника на здійснення соціальних витрат. Так, ми пропонуємо форму контрольної картки здійснення соціальних витрат підприємства (рис. 3.1).

Таблиця 3.1

Контрольна картка здійснення соціальних витрат підприємства

№ п/п	Стаття витрат	Сума, грн.	Місце виникнення	Одержувач	Підстава	Відповідальна особа	Витрати дозволено *
1	Матеріальна допомога	2000	Бухгалтерія	Петренко О.М.	Заява	Корін П.В.	
2	Витрати на ремонт об'єкта соціальної інфраструктури	30000	Об'єкт соціальної інфраструктури	Будинок відпочинку „Джерело”	Експертний висновок	Іваненко С.М.	

Відповідальність підтверджую _____ (Корін П.В.)
(підписи, відповідальних осіб) (Іваненко С.М.)

Після отримання дозволу на здійснення соціальних витрат, картка надходить в бухгалтерію, яка на її підставі матиме право здійснювати соціальні витрати і виплачувати кошти на їх реалізацію з каси чи розрахункового рахунку підприємства. Картку доцільно складати з виділенням кожної статті витрат окремо, але якщо, за певний період, перелік витрат є досить великим, то можна згрупувати їх за елементами з окремим виділенням тих витрат, суми яких є значними.

Попередній контроль тісно пов'язаний з плануванням, оскільки саме в процесі планування визначаються параметри показників, які виражають бажаний результат досягнення поставленої мети, що дає можливість здійснення поточного та наступного контролю.

Останнім часом широкого поширення набуло бюджетування, як процес планування майбутніх операцій підприємства та оформлення його результатів у вигляді системи бюджетів [75, с. 340]. Проте, дослідження

* Примітка. В цій колонці ставиться підпис особи, що дає дозвіл на кожен з елементів соціальних витрат

окремих підприємств показало, що бюджетуванню, як правило, підлягає лише виробнича чи торгівельна діяльність і окремі елементи соціальних витрат, розглядаються тільки в її контексті. Ми вважаємо за доцільне застосування елементів бюджетування і у соціальній діяльності підприємств, розглядаючи його при цьому, з однієї сторони як механізм планування, що дозволяє заздалегідь оцінити ефективність прийнятих рішень щодо соціальних витрат та оптимальним чином розподілити ресурси за окремими напрямками, а з іншої – як інструмент контролю, що забезпечує максимальну ефективність коригувальних дій, необхідних для досягнення очікуваного результату [75, 196]. Однак, необхідно враховувати і певні особливості такого бюджетування. Так, при розробці бюджету соціальних витрат необхідно забезпечити можливість максимальної участі в цьому процесі колективу підприємства. Саме тому, він повинен розроблятися на основі соціологічних досліджень, анкетних опитувань працівників, а також з урахуванням накопиченого досвіду з вирішення окремих соціальних питань на кожному підприємстві.

Ще однією особливістю бюджетування соціальних витрат, особливо додаткових соціальних видатків, є практично повна їх залежність від конкретних фінансових результатів діяльності підприємства, що потребує визначення відповідності між матеріальними ресурсами, які залежать від економічного потенціалу, і потребами соціального розвитку. Використовуючи метод кореляційно-регресійного аналізу [127, 191], за допомогою програмного забезпечення (Microsoft Excel 7.0) ми визначили залежність додаткових соціальних видатків від джерела їх фінансування, тобто від чистого прибутку. Вихідними даними для аналізу були дані 20 підприємств Львівської області (додаток X).

Результати дослідження засвідчили, що зв'язок між додатковими соціальними видатками і чистим прибутком (коефіцієнт кореляції) становить 0,859, а це свідчить про високу тісноту зв'язку між цими показниками. Крім того, коефіцієнт регресії становить 0,180 і означає, що при збільшенні

чистого прибутку на 1 тис.грн., додаткові соціальні видатки можуть збільшитися на 0,180 тис.грн.

Саме тому, при розробці бюджету соціальних витрат відправною точкою повинна бути наявність необхідних ресурсів, спрямованих із різних джерел на вирішення завдань соціальної політики підприємства. Обґрунтування потреби в ресурсах здійснюється за основними напрямками соціальної діяльності на основі детального аналізу потреби працівників у вирішенні окремих проблем з врахуванням їх першочерговості, соціальної та економічної ефективності для цього підприємства.

Структуру такого бюджету доцільно будувати за функціональним принципом, що забезпечуватиме групування показників за напрямками соціальної політики. В середині кожного розділу виділяється система показників, що містить конкретні завдання і заходи, які забезпечуватимуть їх виконання. Ці завдання і заходи формуються, виходячи з ресурсів, які виділяються та пов'язанні з економічними та виробничими показниками.

При обґрунтуванні заходів соціальної діяльності суттєве значення має визначення ступеня їх впливу на соціальну та економічну ефективність роботи підприємства, яка проявляється через прямий і зворотний зв'язок. Збільшення коштів на реалізацію соціальних завдань сприяє підвищенню трудової активності працівників, скорочення втрат робочого часу, зменшення плинності кадрів, що сприяє покращенню економічних показників діяльності підприємств, зростання обсягу виробництва, підвищення продуктивності праці і якості продукції, збільшення ефективності виробництва. А це, в свою чергу, є головною умовою планомірного збільшення обсягу коштів, спрямованих на соціальні цілі. Тому, процес складання бюджету повинен передбачати також оцінювання соціальних витрат з метою визначення їх ефективності.

Сучасна практика соціальної діяльності українських підприємств показує, що необхідність проведення оцінки ефективності соціальних витрат ще не усвідомлена повною мірою. Так, наприклад, 79% компаній, що

надають благодійну допомогу, не вимагають навіть звіту про її цільове використання організацією-одержувачем [108, с.11].

Видатки на благодійну діяльність надаються, як правило, для підтримки підприємством дитячих інституцій, медичних установ, а також соціально-орієнтованих проектів державних органів влади та громадських організацій і, являються свого роду, інвестицією в соціальні проекти. Тому, так само як і інвестиція в розвиток бізнесу, така соціальна інвестиція повинна приносити максимальну користь при мінімальних витратах. А для цього, необхідно вивчати, аналізувати, жорстко контролювати ресурси та оцінювати одержані результати. На жаль, досі серед підприємців існує стереотип, що комерційна структура повинна „дарувати кошти” і не питати наскільки ефективно вони використовуються. Саме така практика здійснення благодійної діяльності є підґрунтям для фінансування різноманітних псевдосоціальних проектів. Для запобігання такій ситуації підприємство, що надає допомогу повинно дізнатися більше про сферу дії соціального проекту, який воно фінансує. Якщо, наприклад, він стосується допомоги безпритульним дітям, слід ознайомитися з дослідженнями та публікаціями з цієї тематики. При наданні значної суми коштів і великих масштабах проекту варто створити на підприємстві комісію, яка б проводила його оцінку і надавала інформацію вищому керівництву про його доцільність.

Оцінювання ефективності соціальних проектів при наданні благодійної допомоги слід розпочинати до початку проекту. Ще до прийняття рішення про підтримку проекту визначаються його цілі, які мають бути вимірюваними, реалістичними та зрозумілими. Очевидно, що цілі соціального проекту не повинні йти у розріз із загальною стратегією компанії, яка підтримуватиме цей проект. Організації, що потребує допомоги, доцільно підготувати аналіз ситуації, в якому описується проблема та окреслюються можливі варіанти, за допомогою яких можна змінити ситуацію на краще. Іншими словами, їй слід надати конкретний план свого проекту, у якому необхідно зазначити всі основні заходи, що вона планує для

досягнення цілей проекту, чітко окреслити коло осіб, що отримають допомогу в ході його реалізації. Такий план являтиметься не лише свідченням серйозності намірів організації, її професіоналізму, але й матеріалом для ухвалення рішення керівництвом підприємства, що надає допомогу. Тільки після оцінки соціального проекту, між підприємством, яке надає кошти і організацією, яка їх отримує, доцільно укласти договір про його фінансування, в якому потрібно зазначити права та обов'язки сторін, розмір фінансування та відповідальність за невиконання умов договору.

Таким чином, оцінювання соціальних витрат виступає як систематизована оцінка операцій, пов'язаних з фінансуванням соціальних заходів з метою визначення доцільності їх здійснення. Основним при цьому виступає цільовий підхід, згідно якого основним критерієм оцінки ефективності є ступінь досягнення цілей, які ставить керівництво і працівники підприємства [195]. Відповідно до цього, доцільним є визначення ефективності соціальних витрат ступенем досягнення економічних і соціальних цілей.

З іншого боку, в економічній літературі [65, 75, 103, 112, 186] існує традиційне розуміння ефективності як співвідношення: результати / витрати. Щодо соціальних витрат, то їх загальна економічна ефективність може характеризуватися співвідношенням таких результатів, як обсяг випуску продукції, додана вартість, прибуток до соціальних витрат. В свою чергу, соціальна ефективність передбачатиме як результат, досягнуті показники якості трудового життя, стабілізації соціально-трудова відносин, поліпшення соціально-психологічного клімату в колективі, зниження рівня травматизму, захворюваності працівників тощо.

Об'єднуючи обидва підходи, вважаємо, що ефективність соціальних витрат підприємства – це характеристика результативності соціальної діяльності на основі врахування ступеня реалізації економічних та соціальних цілей підприємства та його працівників, а також співвідношення результатів діяльності і соціальних витрат.

На основі викладеного вище і проведених досліджень, для розрахунку економічної ефективності пропонуємо використовувати наступну формулу:

$$Ef_{CB} = (\Delta T_{\Pi} * ЧП * V_{\Pi\Pi}) / CB, \quad (3.4)$$

де Ef_{CB} – економічна ефективність соціальних витрат;

ΔT_{Π} - зниження плинності кадрів в зв'язку з реалізацією певних соціальних заходів, %;

ЧП – чисельність працівників підприємства, осіб;

$V_{\Pi\Pi}$ – витрати на залучення нового працівника, грн.;

CB – соціальні витрати підприємства, грн.

Ще одним показником ефективності соціальних витрат може бути збільшення продуктивності праці в зв'язку з реалізацією соціальних програм. Так, використовуючи метод кореляційно-регресійного аналізу і дані 20 підприємств (додаток X), ми визначили, що тіснота зв'язку (коефіцієнт кореляції) між показником соціальних витрат і продуктивністю праці становить 0,614, що свідчить про помітний зв'язок між показниками. Крім того значення коефіцієнта регресії становить 0,016, а це означає – якщо соціальні витрати збільшити на 1 тис.грн., то продуктивність праці зросте на 0,016 тис.грн.

В зв'язку з цим, можна визначити відсоток зниження собівартості продукції за рахунок випереджаючих темпів зростання продуктивності праці в порівнянні з темпами росту соціальних витрат, використовуючи для цього формулу співвідношення темпів росту соціальних витрат і темпів росту продуктивності праці:

$$CB = (Tr_{CB} - Tr_{\Pi\Pi}) / Tr_{\Pi\Pi} * ПВ_{CB}, \quad (3.5)$$

де, C_v – відсоток зниження собівартості продукції за рахунок випереджаючих темпів зростання продуктивності праці в порівнянні з темпами росту соціальних витрат, %;

Tr_{CB} – темп росту соціальних витрат, %;

Tr_{III} – темп росту продуктивності праці, %

PB_{CB} – питома вага соціальних витрат в собівартості продукції, %;

Розрахунки за наведеною формулою, на прикладі досліджуваних підприємств наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Розрахунок економії собівартості за рахунок випереджаючих темпів росту продуктивності праці в порівнянні з темпами росту соціальних витрат за даними окремих підприємств у 2005 – 2006 рр.

Назва підприємства	Темп росту соціальних витрат, %	Темп росту продуктивності праці, %	Питома вага соціальних витрат, у %	Економія (-) перевитрати (+) собівартості, %
1	2	3	4	5
ТБК ТзОВ „Львівхолод”	106,74	112,12	7,07	- 0,339
ТК ТзОВ „Інтермаркет”	103,99	113,64	6,16	-0,523
ВАТ „Львівський автобусний завод”	64,33	60	2,83	0,204
ВАТ „Львівський локомотиво ремонтний завод”	127,85	107,83	8,88	1,649
ВАТ „Іскра”	123,87	104,97	2,78	0,5

Проведені розрахунки показали, що тільки у ТБК ТзОВ „Львівхолод” та ТК ТзОВ „Інтермаркет” відбулося зниження собівартості продукції за рахунок випереджаючого зростання продуктивності праці. У решти підприємств, ріст соціальних витрат лише призвів до зростання сукупних витрат, тому їх збільшення виявилось неефективним.

Отже, на основі наведеного вище, робимо висновок, що основними показниками, які необхідно зазначити в бюджеті соціальних витрат повинні бути:

- 1) Загальноекономічні показники: обсяг виробництва; додана вартість; питома вага основних засобів невиробничого призначення; чистий прибуток; питома вага обов'язкових соціальних витрат у собівартості продукції; питома вага додаткових соціальних видатків у чистому прибутку, зниження плинності кадрів після запровадження соціальних програм, економія собівартості від підвищення продуктивності праці внаслідок зростання соціальних витрат тощо.
- 2) Кадрові показники: чисельність працівників; частка керівників; частка робітників; частка технічних працівників; середній вік працівників тощо.
- 3) Соціальні витрати: загальна сума соціальних витрат, у тому числі: витрати на соціальні виплати, що включаються у фонд оплати праці; витрати на соціальні виплати, що не включаються у фонд оплати праці; соціальні внески; видатки на утримання соціальної інфраструктури підприємства; видатки на благодійну діяльність тощо.
- 4) Умови праці: частка працюючих у шкідливих умовах; рівень травматизму; рівень захворюваності; витрати на пільги та компенсації за шкідливі умови; витрати на охорону праці тощо.

Відомо, що найпоширенішими методами складання бюджетів є: бюджетування через прирощення, бюджетування з аналізом додаткових варіантів та бюджетування „з нуля” [76]. Сьогодні, бюджети соціальних витрат розробляються в основному за методом через прирощення, тобто на підставі фактичних результатів, досягнутих у попередньому періоді. Перевагою такого методу є простота, оскільки він не потребує значних витрат на розрахунки. Але цей метод має і суттєву ваду, оскільки, у процесі

такого бюджетування не аналізують ефективність витрат, а вже досягнуті результати автоматично переносять на наступний період. Для підвищення ефективності інформаційного забезпечення контролю соціальних витрат більш доцільною вважається розробка бюджетів „з нуля”, оскільки за такого підходу, заплановані витрати обґрунтовуються таким чином, ніби здійснюються вперше. Разом з тим, бюджетування „з нуля” дуже трудомісткий процес, вимагає детального аналізу діяльності і потребує добре розвинутого нормативного забезпечення [75]. Об’єднуючи ці два підходи, можна визначити, що для розробки бюджетів соціальних витрат більш доцільним є метод бюджетування з аналізом додаткових варіантів. Такий метод передбачає різні варіанти, при яких витрати на фінансування соціальних потреб визначаються шляхом збільшення чи зменшення їх на певний відсоток, виходячи з аналізу показників минулих періодів [75].

На основі складеного бюджету здійснюється поточний та наступний контроль соціальних витрат шляхом зіставлення фактичних показників з бюджетними, аналізу відхилень та внесення необхідних корективів. Такий контроль проводиться за допомогою звіту про виконання бюджету (табл. 3.3), який зазвичай складається бухгалтером і подається керівникові для прийняття необхідних рішень.

Процес контролю за виконанням бюджету наведено на рис. 3.3, з якого видно, що після виконання бюджету формуються фактичні показники соціальних витрат, які в подальшому порівнюються з бюджетними. Після цього визначаються відхилення і, у разі наявності значних відхилень приймаються наступні рішення:

- коригування або перегляд бюджету, якщо результати контролю свідчать, що виконувати його далі недоцільно;
- виявлення винних осіб, усунення недоліків та внесення відповідних коректив у процес виконання бюджету для забезпечення досягнення запланованої мети.

Звіт про виконання бюджету соціальних витратТБК ТЗОВ „Львівхолод”Звітний період IV квартал 2006 рокуДата складання 06 січня 2007 року

Стаття витрат	Поточний період, тис.грн.			З початку року, тис. грн.			Тенденція відхилення	Суттєвість відхилення, %
	Бюджет	Фактично	Відхилення	Бюджет	Фактично	Відхилення		
Обов'язкові соціальні витрати, в тому числі:	6250	6100	-150	25000	24350	-650	сприятливе (економія)	2,60
...	...	...	...	...	...	...	...	...
Додаткові соціальні видатки, в тому числі:	212,5	215	2,5	850	860	10	несприятливе (перевитрати)	1,18
...	...	...	...	...	...	...	...	...

Сума за бюджетом 25850 тис. грн., в тому числі за звітний період 6462,5 тис.грн.Сума фактичних витрат 25210 тис. грн., в тому числі за звітний період 6315 тис. грн.

Звіт склав _____ (Коваленко В.В.)

Звіт перевірив _____ (Бутрин С.І.)

Слід також зазначити, що бюджет соціальних витрат за своєю природою є додатковим функціональним бюджетом, тобто складається не для розрахунку фінансового результату, а для контролю за функціональною областю, тобто за соціальною діяльністю підприємства. Він об'єднує в собі дані із інших витратних бюджетів, тому для уникнення подвійного рахунку суми за цим бюджетом слід розглядати окремо, не співставляючи їх з іншими сумами витрат при визначенні фінансового результату. При цьому, звіт про виконання бюджету соціальних витрат пропонується до використання при складанні бюджету витрат (оскільки окремі соціальні витрати можуть бути

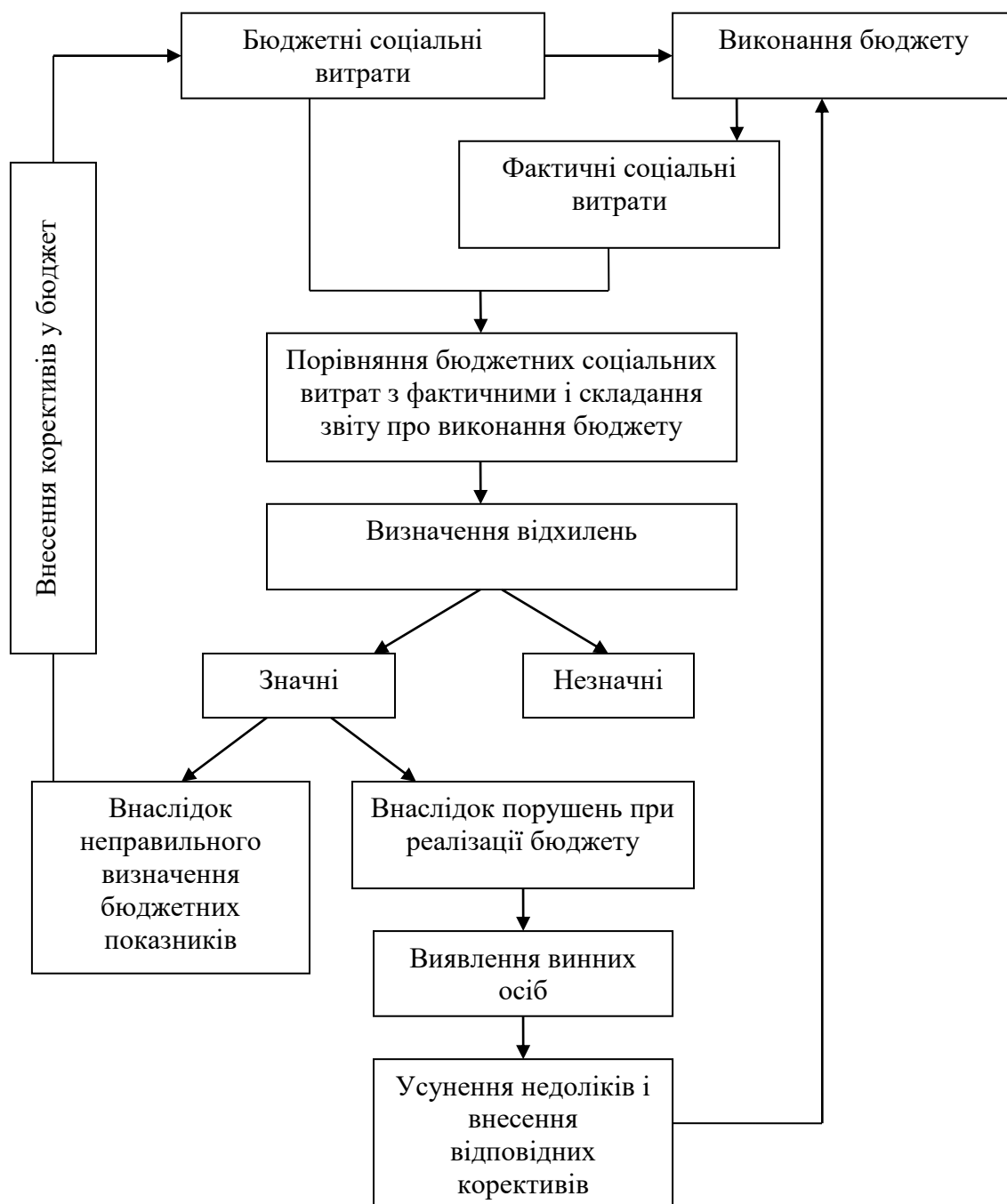


Рис. 3.3. Процес контролю за виконанням бюджету соціальних витрат

нараховані, але не виплачені) та бюджету грошових коштів (оскільки здійснення соціальних витрат передбачає виплату коштів).

Наступний контроль соціальних витрат, крім перевірки виконання бюджету соціальних витрат в інтересах власника, передбачає також перевірку правильності, повноти та своєчасності здійснення та нарахування

соціальних витрат, що здійснюється не лише в інтересах власника службою внутрішнього контролю чи незалежним аудитором, а й державними фондами соціального страхування та Пенсійним фондом. Така перевірка здійснюється виходячи з наступних принципів [52]:

- повноти – чи всі операції, що стосуються соціальних витрат відображені в обліку і звітності;
- існування – чи має місце заборгованість по соціальних виплатах працівникам на дату складання балансу і, чи істотна сума заборгованості;
- правомірності здійснення – чи правомірні визначенні суми соціальних витрат згідно законодавчих актів та внутрішніх документів самого підприємства (статуту, колективного договору, облікової політики тощо);
- оцінки – чи оцінені соціальні витрати відповідно до вимог нормативних актів;
- точності – чи правильно нараховані і визначенні суми соціальних витрат загалом і за напрямками здійснення (чи правильно віднесенні соціальні виплати до фонду оплати праці, здійснено нарахування і перерахування соціальних відрахувань до позабюджетних фондів тощо);
- відповідності облікового періоду – чи всі соціальні витрати відображені саме в тих облікових періодах, коли вони мали місце;
- подання й розкриття – чи вся інформація про соціальні витрати розкрита, класифікована й представлена у звітності відповідно до нормативних документів з бухгалтерського обліку і звітності.

Зазначимо, що при наступному контролі соціальних витрат, необхідно особливу увагу приділяти саме контролю за всіма видами соціальних виплат працівникам та правильності нарахування і сплати внесків до соціальних фондів, оскільки, саме тут спостерігаються досить значні порушення.

Розпочинаючи роботу з контролю соціальних виплат працівникам, насамперед перевіряється наявність на підприємстві колективного договору, в якому узагальнюються і деталізуються основні вимоги законодавства, встановлюються загальні для всіх професій на підприємстві вимоги, у тому числі, з охорони праці та соціального захисту.

Після цього, доцільно провести інвентаризацію, за допомогою якої визначається правильність розрахунків з працівниками за відповідними соціальними виплатами, обґрунтованості сум виникнення кредиторської заборгованості при цьому, виявлення реальної заборгованості перед персоналом підприємства за соціальними виплатами. В процесі проведення такої інвентаризації обов'язково здійснюється перевірка наявності фактичної заборгованості по розрахункових відомостях, підсумки яких порівнюються з даними в облікових регістрах та Головній книзі. Разом з тим, необхідно з'ясувати факти несвоечасності сплати окремих соціальних виплат, правильність та обґрунтованість їх депонування із подальшим зарахуванням їх на поточний рахунок підприємства, а також факти і причини існування переplat. Таким чином, провівши інвентаризацію, співставивши показники фінансової звітності, дані первинного обліку та облікових регістрів, шляхом перевірки відповідності аналітичного обліку (особові рахунки, розрахунково-платіжні, розрахункові, платіжні відомості) даним синтетичного обліку за рахунком 66 „Розрахунки за виплатами працівникам” і порівняння залишку, який відображається в балансі по статті „Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці” (рядок 580) з даними розрахунково-платіжної або розрахункової відомості, перевіряючою особою, виявляються факти порушень, визначається їх суттєвість та вплив на результати діяльності підприємства.

Перевіряючи нарахування соціальних виплат різним категоріям працівників, необхідно пересвідчитись у правильності віднесення цих сум на відповідні рахунки витрат (виробничі, адміністративні, витрати на збут тощо). При цьому, особливо уважно необхідно перевіряти нарахування

соціальних виплат тимчасовим працівникам, з'ясувати їх обґрунтованість (існування обставин та умов, за яких вони можуть бути здійсненні), визначити доцільність та впевнитися в тому, що вони не здійснювалися на підставі фіктивних документів.

Значну увагу варто приділити вивченню порядку обчислення середньої заробітної оплати, оскільки, як відомо, від правильності визначення її розміру залежить ряд таких соціальних виплат як:

- оплата працівникам щорічної, додаткової, творчої відпустки;
- допомога у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю;
- вихідна допомога.

Перевіряючи правильність нарахування відпускних, важливо з'ясувати: вид (основна, додаткова, творча, соціальна); правильність її оформлення (заява працівника, документи, що підтверджують право на додаткову відпустку, наказ (розпорядження) про надання відпустки); тривалість відпустки; правильність розрахунку виплат за час відпустки; правильність відображення розрахованих сум в бухгалтерському обліку. При цьому, необхідно звернути увагу на наявність або відсутність в обліковій політиці підприємства рішення про створення резерву на оплату відпусток [52].

Дослідженню правильності виплат допомоги у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю треба приділити особливу увагу, оскільки буває таке, що працівники зловживають своїм правом на таку допомогу, оформляючи лікарняні без належної на це підстави і з великою частотою. В зв'язку з цим, необхідно впевнитися в наявності листків з тимчасової непрацездатності, належному їх оформленні, завіреності їх підписами та печаткою, правильності визначення стажу роботи, від якого безпосередньо залежить розмір допомоги і, загалом, правильності проведених розрахунків щодо їх нарахування. Також, для стимулювання працівників уникати таких зловживань, пропонуємо для кожного працівника, який протягом року отримував відпустку у зв'язку з тимчасовою непрацездатністю не більше

трьох разів на рік збільшувати тривалість щорічної відпустки, і відповідно при отриманні такої відпустки частіше трьох разів на рік – зменшувати.

Із соціальними виплатами працівників і їх заробітною платою загалом, безпосередньо пов'язаними є утримання і нарахування на фактичний фонд оплати праці. Тому при перевірці соціальних витрат встановлюється правильність розрахунку і своєчасність сплати обов'язкових нарахувань і утримань за встановленими чинним законодавством нормами. Таку перевірку мають право також здійснювати органи Фондів державного соціального страхування та Пенсійного фонду України відповідно до Закону України „Про здійснення контролю за сплатою збору на обов'язкове державне пенсійне страхування та збору на обов'язкове соціальне страхування” [15].

Процес наступного контролю видатків на благодійну діяльність передбачає реалізацію комплексу завдань (рис. 3.4).

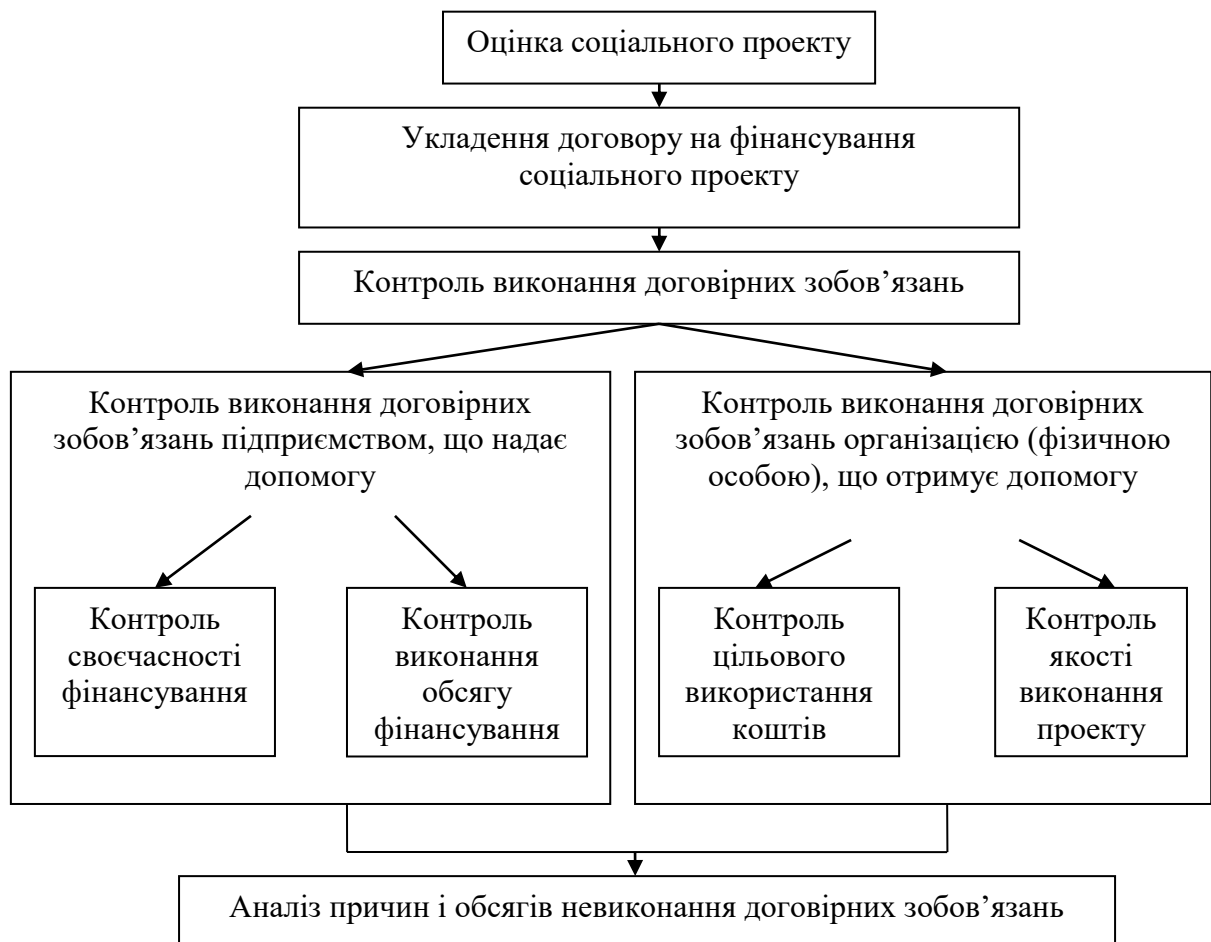


Рис. 3.4. Загальна модель контролю видатків на фінансування соціальних проектів

Як видно з рис. 3.4, для ефективного використання коштів благодійної діяльності такий контроль необхідно здійснювати не лише на підприємстві, яке надає кошти, але й в організації, яка їх отримує. Як було зазначено вище, контроль видатків на благодійну діяльність передбачає укладення договору, якому повинна передувати оцінка соціального проекту, що фінансується, в ході якої складається план реалізації проекту.

На підставі такого договору здійснюється контроль виконання договірних зобов'язань за кожною стороною. При цьому, контроль виконання договірних зобов'язань підприємством, що надає допомогу, передбачає контроль своєчасності її надання та контроль виконання обсягу допомоги. В той час, як контроль виконання зобов'язань організацією, що отримує допомогу, передбачає контроль цільового використання коштів та контроль якості виконання соціального проекту. Після закінчення проекту, на основі такого контролю і плану реалізації проекту, пропонуємо складати звіт про цільове використання коштів за кожним етапом і напрямком здійснення проекту (табл. 3.4).

Перевіряючи стан обліку витрат, необхідно пересвідчитися, насамперед, в наявності підстав для їх включення до складу видатків на благодійну діяльність. При цьому не слід забувати про відмінності благодійної діяльності і спонсорства [148]. Так, спонсорство являється частиною витрат на рекламу, і в обліку такі витрати повинні відноситися до витрат на збут. В той час, як благодійна діяльність – це безкорислива діяльність, від якої підприємство, що надає допомогу, не очікує отримання ніякого доходу. Тому виплати благодійного характеру не можуть класифікуватися в обліку як витрати, а визначаються як видатки, які здійснюються за рахунок чистого прибутку. Контролюючи розмір коштів, спрямованих на фінансування соціального проекту, потрібно визначити чи не перевищує він встановленого ліміту фінансування, а якщо перевищує – виявити причини такого перевищення.

Звіт про цільове використання коштів соціального проекту
фінансування соціальної програми „Заради майбутнього”
 (назва проекту)

Підприємство, що надає допомогу ТБК ТзОВ „Львівхолод”

Організація (фізична особа)-отримувач допомоги Благодійна
організація „Ініціатива”

Загальна сума фінансування проекту три мільйони гривень,
 в тому числі за рахунок підприємства сто тисяч гривень

Період фінансування : з 01.02.2007 р. по 01.05.2007 р.

Напрямок фінансування	Період фінансування	Сума фінансування згідно договору	Фактично надано	Фактично використано	Відхилення
Придбання обладнання для дитячої лікарні	01.02.2007 – 01.05.2007	100 тис. грн.	100 тис. грн.	100 тис. грн.	-

Дата складання 3 травня 2007 року

Відповідальні особи : від організації-отримувача допомоги _____
 від підприємства, що надає допомогу _____

Сьогодні, практично на усіх сучасних підприємствах, будь-які процеси його функціонування підлягають комп'ютеризації, в тому числі і процес контролю. Саме тому, вважаємо за необхідне, запропоновану вище методику контролю соціальних витрат відобразити у автоматизованому режимі.

У літературі з питань комп'ютеризації контролю [90, 98, 159, 196, 205] методика контролю з використанням інформаційних технологій має наступну структуру (рис. 3.5).

Модуль набуття знань призначений для формування бази знань. База знань складається з двох частин: бази правил і бази фактів. База правил, в свою чергу містить процедурні знання в стандартній формі: **ЯКЩО** <умова>, **ТО** <реакція>. База фактів відображає типовий зміст бухгалтерської документації та її взаємозв'язків. Модуль виконання контролю призначений для ініціалізації роботи системи, формування і редагування висновків [98].

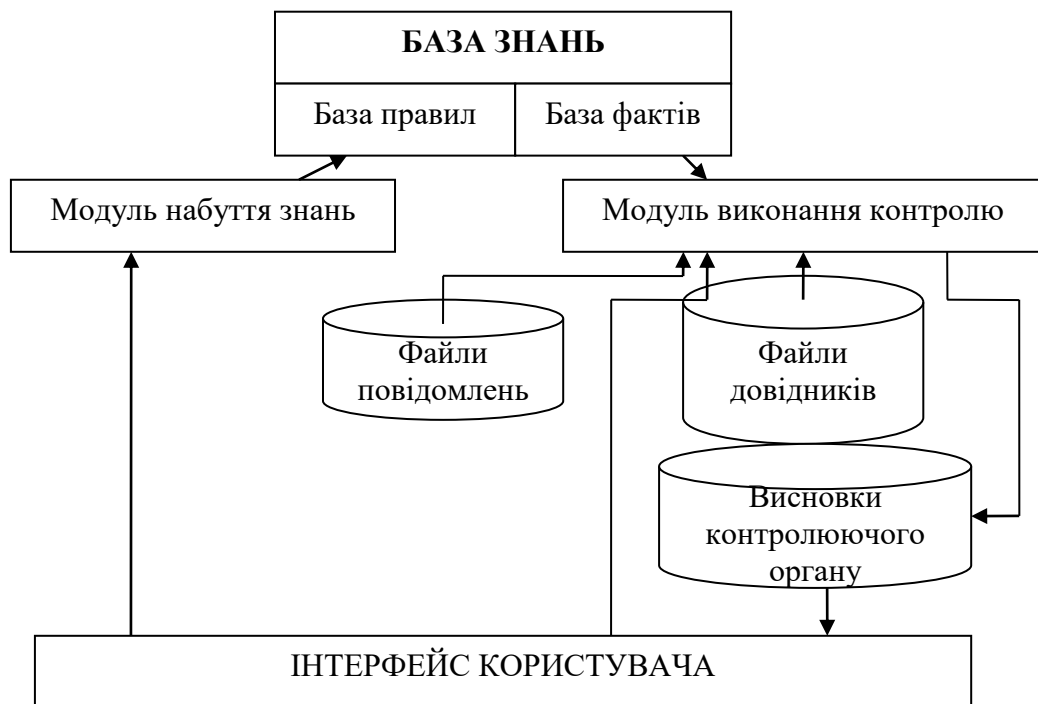


Рис. 3.5. Структура інформаційної системи контролю [98]

На базі структури, наведеної на рис 3.5, нами розроблено модель контролю соціальних витрат в умовах автоматизації (рис. 3.6), в основу якої було покладено схему розробки автоматизованих інформаційних систем, запропоновану Романовим А.Н. і Одінцовим Б.Є. [159].

Згідно даної методики, інформаційна модель контролю складається із чотирьох елементів: документів, в тому числі документів підприємства та робочих документів контролера (аудитора) (бази фактів), запитів, умов перевірки (бази правил) та результату.

Відповідно до стандартів [98], елементи автоматизованого інформаційного забезпечення повинні містити класифікатори і коди, які використовуються для формального процесу обробки даних (додаток Ц). Загалом передбачено, що коди елементів містять:

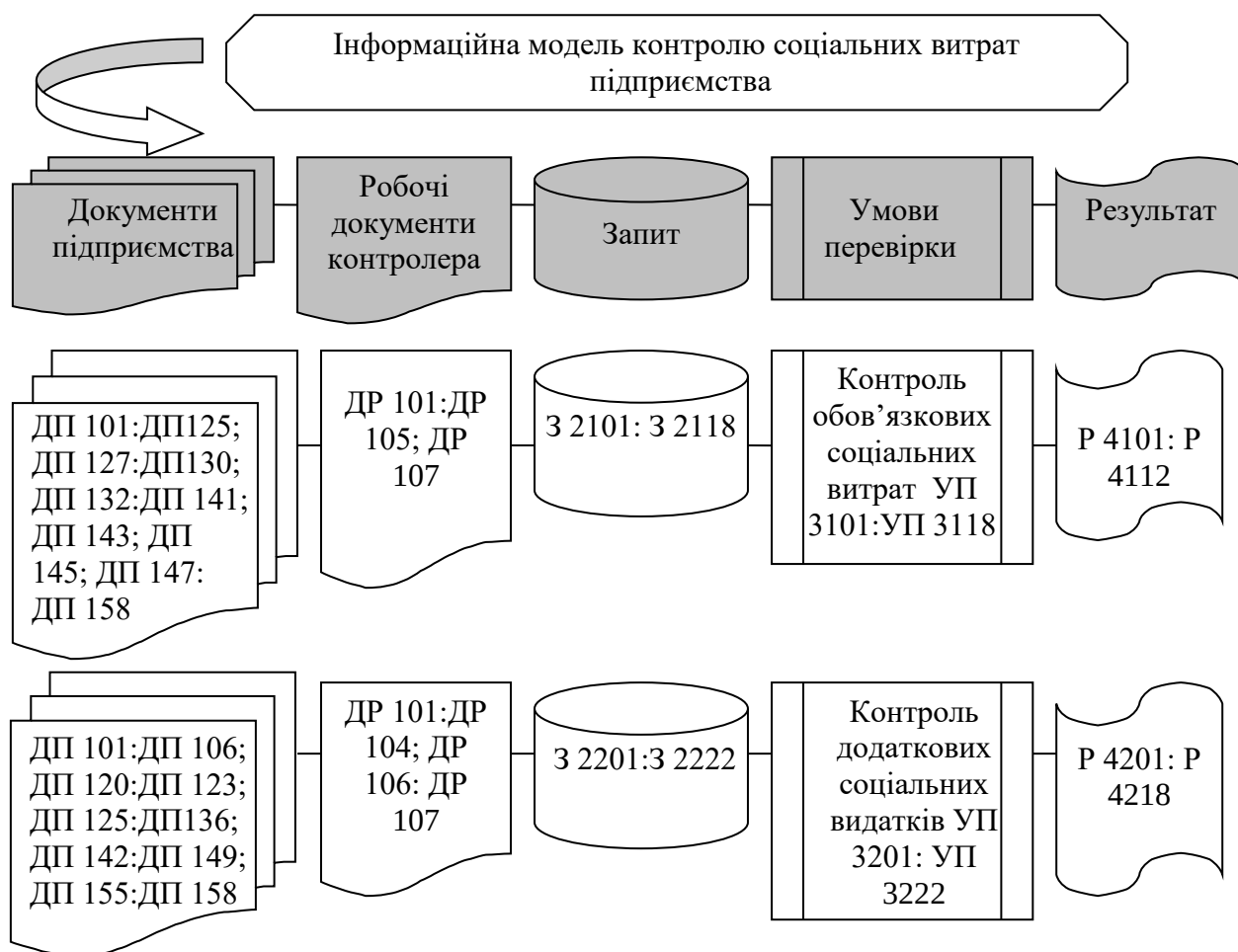


Рис. 3.6. Інформаційна модель контролю соціальних витрат підприємства

- 1) порядковий номер елементу моделі ;
- 2) порядковий номер підзадачі;
- 3) порядковий номер документу (запиту, умови перевірки, результату).

На цій основі ми провели кодування елементів інформаційної моделі контролю соціальних витрат(додаток III), виділивши при цьому дві підзадачі системи контролю соціальних витрат:

підзадача 1 – контроль обов'язкових соціальних витрат;

підзадача 2 – контроль додаткових соціальних видатків.

Застосування розробленої нами моделі контролю із застосуванням сучасних інформаційних технологій в практичній діяльності підприємств дозволить, по-перше значно спростити процес контролю із скороченням

затрат часу на його проведення, по-друге, підвищить оперативність інформації для потреб поточного контролю. Крім того, запропонований методичний інструментарій контролю забезпечуватиме раціональне та цільове витрачання коштів на соціальні цілі, максимально враховуючи при цьому інтереси як колективу підприємства, так і його власників.

3.3. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю соціальних витрат

Як і будь-яка ефективність, ефективність системи внутрішнього контролю визначається на основі цільового підходу, тобто ступенем досягнення конкретної мети. Основною метою контролю соціальних витрат нами було визначено законність, доцільність та обґрунтованість їх здійснення для забезпечення інтересів власника, колективу підприємства та держави.

Крім того, ефективність визначається також ступенем доцільності контролю, тобто ступенем цінності інформації, отриманої в результаті контролю. Ефективність залежить від його достовірності, своєчасності, а також вартості витрат на його проведення і обробку результатів. Достовірність, в свою чергу, залежить від точності контролю, від обсягу вибірки, від переліку показників, що перевіряються.

На ефективність системи внутрішнього контролю впливає ряд факторів:

- коло працівників, які беруть участь у формуванні інформації на підприємстві, їх кваліфікація та рівень відповідальності;
- наявність узгоджених дій між ними по веденню справ і формуванню інформації;
- наявність автоматизованих засобів контролю;
- наявність визначеної методики контролю.

Загалом існуючі підходи [43, 44, 58, 123, 85, 120, 157] до оцінки ефективності внутрішнього контролю виділяють декілька етапів такої оцінки.

На першому етапі насамперед, необхідно отримати інформацію про чесність адміністрації підприємства, характер і обсяг наявних бухгалтерських записів для того, щоб мати можливість підтвердити висновки контролюючого органу достовірними свідченнями.

Загальне дослідження системи внутрішнього контролю дозволить з'ясувати типи потенційних помилок і відхилень від встановлених параметрів, які можуть вплинути на загальні показники діяльності підприємства.

На наступному етапі оцінки ефективності визначається рівень ризику контролю. При цьому виділяють такі рівні його оцінки: високий, середній і низький.

Попередню оцінку ризику внутрішнього контролю, як правило, розпочинають з аналізу середовища контролю. Якщо керівництво підприємства виявляє неадекватне ставлення до контролю, то виникають сумніви в тому, що конкретні контрольні процедури і моменти виявляються надійними. У такому разі краще припускати, що ризик контролю максимальний. Навпаки, якщо адміністрація підприємства приділяє значну увагу контрольним процедурам, то рівень ризику оцінюється нижче максимального [85].

Слід зазначити, що навіть, якщо вважається, що рівень ризику низький, остаточна оцінка повинна бути зумовлена рівнем підтвердження свідченнями. Іншими словами, він може бути оцінений як низький тільки у тому разі, коли зібрані додаткові свідчення в підтримку здійснених контрольних процедур. Тому, для зменшення рівня ризику внутрішнього контролю, необхідно визначити основні контрольні моменти і протестувати їх.

В ході проведених досліджень ми з'ясували, що сьогодні на більшості підприємств практично відсутня будь-яка оцінка ефективності системи внутрішнього контролю загалом, і соціальних витрат зокрема, а це призводить до нерозуміння доцільності її функціонування.

В зв'язку з цим, на основі проведеного аналізу системи внутрішнього контролю соціальних витрат таких підприємств як ТБК ТзОВ „Львівхолод”, ТК ТзОВ „Інтермаркет”, ВАТ „Львівський локомотиворемонтний завод” та ряду інших підприємств нами було запропоновано методику оцінки системи внутрішнього контролю на базі тестування, яке складається з двох етапів.

На першому етапі проводиться загальне дослідження системи внутрішнього контролю соціальних витрат і первинна оцінка її надійності, яке полягає в оцінці загальних положень соціальної політики, розподілі функціональних обов'язків та повноважень щодо здійснення соціальних витрат, дотримання умов їх фінансування. В результаті такого дослідження складається і заповнюється табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Загальне дослідження системи внутрішнього контролю соціальних витрат ТБК ТзОВ „Львівхолод”

№ п/п	Напрямок тестування	Так (1)	Ні (0)
1	Наявність відділу (підрозділу) соціальної політики (або іншого відділу, який займається питаннями соціальної діяльності підприємства) із зазначенням функціональних обов'язків в середині такого відділу і його підпорядкованості	1	
2	Наявність відповідального за ведення бухгалтерського обліку соціальних витрат, визначення його підпорядкованості		0
3	Наявність колективного договору між роботодавцем і найманим працівником	1	
4	Розподіл обов'язків і повноважень між працівниками, які забезпечують здійснення заходів щодо соціальної діяльності та працівниками, які забезпечують відображення цих операцій в обліку	1	
5	Наявність посадових інструкцій для працівників бухгалтерії, що забезпечує ведення обліку щодо соціальних витрат, з розподілом їх відповідальності та визначення повноважень	1	
6	Встановлення кола посадових осіб, які мають право розпоряджатися коштами на фінансування соціальних заходів		0
7	Встановлення кола посадових осіб, які мають право підпису первинних документів щодо соціальних витрат	1	
8	При здійсненні разових або значних сум соціальних витрат визначення процедури погодження із власником таких витрат		0

Продовж. табл. 3.5

1	2	3	4
9	Наявність процедури обґрунтованості та доцільності здійснення соціальних витрат		0
10	Наявність внутрішнього звіту про соціальні витрати		0
11	Наявність положення про фінансування соціальних витрат, яке передбачає наявність процедури погодження і затвердження власником частини прибутку, що йде на фінансування додаткових соціальних видатків і методика його розподілу за напрямками соціальної політики		0
12	Наявність положення про планування соціальних витрат, передбачає наявність процедури складання бюджету соціальних витрат, розробка якого дасть можливість здійснювати поточну діяльність, пов'язану із соціальними витратами та контроль окремих посадових осіб відповідальних за них		0
13	З метою контролю за збереженістю документів щодо соціальних витрат, всі документи зброшуровані і пронумеровані, а облікові реєстри зберігаються в сейфах або окремих приміщеннях	1	
14	Наявність внутрішніх контролюючих органів, з розподілом обов'язків між ними, зокрема визначення відповідальних за контроль соціальних витрат		0
15	Проведення планових і непланових інвентаризацій з метою визначення цільового витрачання коштів на соціальні цілі	1	0

Таким чином, на основі опрацювання даних таблиці 3.5, де в стовпцях 3 і 4 проставляються відповідні бали (при позитивному результаті – 1 бал (стовпець 3) і при негативному – 0 балів (стовпець 4)) отримаємо загальний результат. Процентне співвідношення позитивних результатів до загальної кількості тестів, буде підставою для оцінки.

Якщо, за результатами тестування, процентне співвідношення становитиме 40 – 60%, попередню оцінку системи внутрішнього контролю можна визначити як середню. При співвідношенні менше 40% рівень системи внутрішнього контролю можна визначити як низький, а при співвідношенні більше 60 % - як високий. Для ТВК ТзОВ „Львівхолод” таке співвідношення становить 46,67%, тому рівень ризику системи внутрішнього контролю можна визначити як середній.

Однак, результати проведеної попередньої оцінки системи внутрішнього контролю є недостатніми для того, щоб зробити висновок про її

ефективність, оскільки низька оцінка системи внутрішнього контролю не виключає можливості середньої чи високої оцінки інших засобів контролю. Тому, після проведення попередньої оцінки, рекомендуємо здійснити другий етап, який полягає в її підтвердженні на основі вивчення і аналізу найбільш суттєвих елементів контролю (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

**Підтвердження оцінки суттєвих елементів внутрішнього контролю
соціальних витрат для ТВК ТзОВ „Львівхолод”**

№п/п	Напрямок тестування	Так (1)	Ні (0)
1	2	3	4
1	Кореспонденція рахунків щодо операцій із здійснення соціальних витрат контролюється головним бухгалтером або уповноваженою на це особою, з метою контролю повноти відображення в обліку всіх суттєвих операцій і відповідності бухгалтерських проведення діючій методиці	1	
2	При використанні на підприємстві кореспонденції бухгалтерських рахунків щодо соціальних витрат, не передбачених діючим Планом рахунків, вказані проведення не призводять до порушення методології їх обліку	1	
3	Всі операції щодо здійснення соціальних витрат правомірні і санкціоновані	1	
4	Всі операції щодо здійснення соціальних витрат відображаються в обліку тільки на основі первинних документів	1	
5	Дані аналітичного обліку щодо соціальних витрат відповідають даним первинним документам і даним синтетичного обліку		0
6	Дані залишків по рахункам синтетичного обліку в Головній книзі відповідають залишкам по рахунках в журналах-ордерах	1	
7	Всі соціальні витрати правильно розподілені на ті, що відносяться на собівартість і ті, що виплачуються за рахунок прибутку		0
8	Відсутні виправлення в первинних документах і регістрах обліку щодо соціальних витрат		0
9	Всі операції із соціальних витрат відображаються на момент їх здійснення	1	
10	Кошти, призначенні на виплати соціального характеру використовуються за призначенням з відповідним розподілом за напрямками соціальної політики		0
11	Наявність договорів при фінансуванні соціальних проектів і відповідність їх умов діючому законодавству та статутним положенням підприємства		0

Опрацювання даних табл. 3.6 здійснюється аналогічно табл.3.5 (для ТВК ТзОВ „Львівхолод” рівень оцінки суттєвих елементів системи внутрішнього контролю становить 54,55%, що в даному випадку співпадає з оцінкою ефективності загальної системи внутрішнього контролю). При цьому, необхідно провести детальний аналіз положень, які отримали негативну оцінку з визначенням результату, до якого можуть привести такі недоліки. Таким чином, будуть виявлені ті ділянки бухгалтерського обліку, які потребують значної уваги з боку керівництва підприємства, з метою застосування відповідних заходів щодо виявлення відповідальних осіб та усунення вищезгаданих недоліків.

Використавши розроблену методику для оцінювання ефективності контролю соціальних витрат на ТВК ТзОВ „Львівхолод”, ТК ТзОВ „Інтермаркет”, ВАТ „Львівський локомотиворемонтний завод”, ВАТ „Львівський автобусний завод” та ВАТ „Іскра” ми виявили, що лише на перших двох підприємствах систему контролю можна вважати із середнім рівнем ефективності. При цьому найбільш розповсюдженими недоліками визначено:

- відсутність положення про фінансування соціальних витрат;
- відсутність процесу обґрунтованості та доцільності здійснення таких витрат;
- відсутність належного розподілу обов’язків або неодноразове їх дублювання;
- відсутність належного контролю за здійсненням певних соціальних витрат (зокрема видатків на фінансування соціальних проектів);
- порушення системи обліку окремих соціальних витрат (зокрема, при нарахування соціальних внесків до соціальних фондів, розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності тощо);
- порушення основних принципів обліку, зокрема при обліку додаткових соціальних видатків (несанкціоноване їх віднесення до

витрат, які здійснюються в процесі формування прибутку, а не в процесі його використання).

В умовах застосування комп'ютерних технологій, оцінку ефективності внутрішнього контролю необхідно доповнити перевіркою його надійності в середовищі автоматизованої обробки даних. При цьому застосовуються різноманітні засоби тестування програмного забезпечення.

У практиці контролю використовується, як правило, загальний підхід до тестування програмного забезпечення, який полягає у його перевірці, шляхом імітації даних. За допомогою програмних засобів, що функціонують на підприємстві, здійснюється рівномірний прорахунок і створюється імітаційна база даних (зазвичай, це певні уявні господарські операції, частина яких є некоректними). Шляхом зіставлення цих даних перевіряється правильність проведення розрахунків і одержаних результатів [196, с. 579].

Інший підхід до тестування програмного забезпечення полягає в його перевірці за допомогою спеціально створених для цього програм. Така перевірка здійснюється шляхом моделювання з програмною перевіркою всіх можливих параметрів облікового процесу. На їхній основі здійснюється імітаційна обробка даних зі структурою, аналогічною структурі реального програмного забезпечення. Отримані вихідні дані порівнюються з реальними даними. За результатами порівняння виявляються відхилення, що фіксуються в протоколі перевірки, де, крім самих відхилень, на основі бази знань, фіксують методологічні підходи чи законодавчі акти, які було при цьому порушено. Така методика тестування передбачає використання тільки реальних даних клієнта, що обробляються одночасно в інформаційній системі клієнта та інформаційній системі контролюючого органу і називається паралельним виконанням обчислень [196, с. 582].

Вважаємо, що такі підходи вимагають великих затрат часу і коштів на створення додаткового програмного забезпечення тому, при тестуванні автоматизованих систем контролю, пропонуємо використовувати модель перевірки надійності програмного забезпечення, яку запропонував Баррі

Кашинг [198, с. 24 – 41]. Суть цієї моделі полягає в проектуванні певної системи внутрішнього контролю, яка включає бізнес-процеси (один або декілька), процедури внутрішнього контролю (одну або декілька) і процедуру коригування (рис. 3.7).

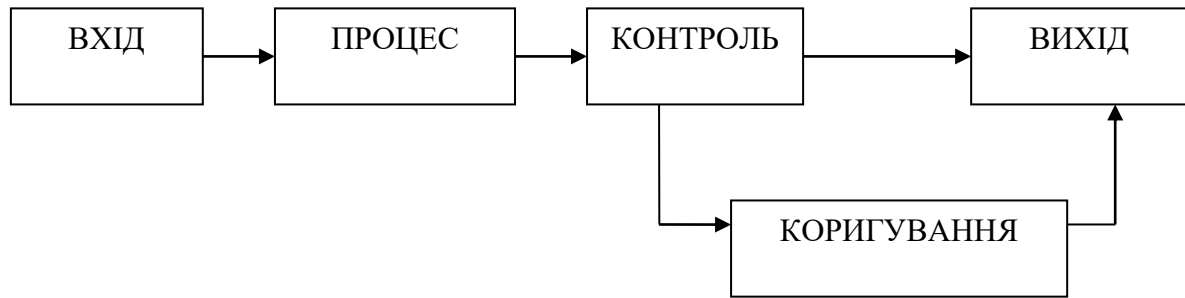


Рис. 3.7. Модель системи коригування внутрішнього контролю

При цьому, надійність системи, зображеної на рис. 3.7, являє собою імовірність того, що при закінченні контрольного процесу будь-які помилки відсутні, і розраховується наступним чином [198, с. 35]:

$$R = p + (1 - p) P(e) P(c) \quad (3.6)$$

де, R – надійність системи;

p – імовірність того, що на виході процесу не буде виявлено помилок;

$p(e)$ – імовірність того, що за умови здійснення помилки, передбачені процедури внутрішнього контролю її виявлять;

$p(c)$ – імовірність того, що відповідна процедура коригування виправить помилку, виявлену за допомогою процедури внутрішнього контролю.

Пропонуємо цю модель застосовувати для оцінки надійності окремих операцій, які пов'язані із соціальними витратами підприємств. Припустимо, при нарахуванні соціальних внесків до соціальних фондів в автоматизованій

системі обліку помилки допускаються в 10 % випадків, але завдяки вбудованим у програмне забезпечення контрольним засобам, 95 % із них вчасно виявляються. Отже, імовірність того, що операція завершиться без помилок, становить 90 % ($p = 0,9$), а імовірність виявлення помилки 95 % ($p(e) = 0,95$).

Бухгалтер, який нараховує соціальні внески отримує повідомлення про помилку на моніторі комп'ютера, яке не дозволяє завершити операцію за умови її не виправлення. За цих умов ним, в середньому, здійснюється виправлення 99 % усіх виявлених помилок ($p(c) = 0,99$).

На основі формули 3.6, надійність програмного забезпечення контролю при нарахування соціальних внесків до соціальних фондів, становить:

$$R = 0,9 + (1 - 0,9) * 0,95 * 0,99 = 0,994 \text{ або } 99,4\%$$

Таким чином, імовірність того, що помилки будуть здійсненні навіть за умови вбудованих засобів контролю, становить $(1 - R)$, що в числовому вираженні дорівнює 0,006 або 0,6 %.

Визначення надійності програмного забезпечення за наведеним методом здійснюється для всіх можливих видів помилок. Тому, для кожного окремого підприємства, доцільним є складання переліку типових помилок і розрахунку для них показника надійності. Це дозволить значно спростити процес контролю, акцентувавши увагу лише на тих ділянках процесу здійснення і обліку соціальних витрат, які найчастіше підлягають помилкам і перекрученням. Крім того, визначення надійності програмних засобів контролю дозволить підвищити оцінку його ефективності, зменшивши тим самим загальний рівень ризику контролю.

Висновки до третього розділу

У третьому розділі дисертаційної роботи нами було:

1. Обґрунтовано неефективність діючої системи контролю соціальних витрат та розроблено загальну модель такого контролю, згідно якої пропонуємо здійснювати контроль відповідно до часових форм, а саме: попереднього, поточного та наступного. При цьому основну увагу приділяємо саме попередньому контролю соціальних витрат, оскільки саме на цьому етапі приймаються рішення про доцільність і необхідність їх здійснення.

2. Виділено групи інформаційного забезпечення контролю соціальних витрат, а саме: інформація, яка забезпечує реалізацію завдань попереднього контролю соціальних витрат на етапі прийняття рішення про доцільність їх фінансування; інформація планово-бюджетного характеру, яка забезпечує реалізацію завдань не стільки попереднього контролю, скільки поточного і наступного; інформація облікового характеру, яка забезпечує реалізацію завдань на всіх стадіях контрольного процесу; інформація попередніх перевірок.

Вважаємо, що таке інформаційне забезпечення дозволить на належному рівні реалізувати визначені нами завдання та мету контролю, сприятиме організації побудови системи контролю соціальних витрат підприємства та розробленню методики його здійснення з використанням сучасних інформаційних технологій.

3. Запропоновано методику визначення загального розміру фінансування соціальних витрат з використанням загального ліміту фінансування, виходячи з оцінки першочерговості їх здійснення та фінансових можливостей підприємства для забезпечення раціонального витрачання коштів на соціальні цілі.

4. Для потреб поточного контролю розроблено форму контрольної картки здійснення соціальних витрат, яка акумулює в собі суму витрат,

підставу для фінансування, підписи відповідальних осіб та дозвіл власника на їх здійснення. Вважаємо, що застосування такої картки сприятиме цільовому використанню коштів з визначенням відповідальності за кожен елемент соціальних витрат.

5. Базуючись на концепції бюджетування, запропоновано використовувати його, з однієї сторони, як ефективний механізм контролю соціальних витрат, що забезпечує, в основному, потреби наступного контролю, а з другої – як інструмент планування, що дозволяє наперед розрахувати та оцінити ефективність прийнятих рішень щодо соціальних витрат і визначити наявність джерел їх фінансування.

6. Визначено підходи до оцінки ефективності соціальних витрат як характеристики результативності соціальної діяльності на основі врахування ступеня реалізації економічних та соціальних цілей підприємства та його працівників, а також співвідношення результатів діяльності і соціальних витрат. Передбачено, що оцінка ефективності дозволить обґрунтувати доцільність фінансування окремих соціальних витрат.

7. Розглянуто особливості контролю видатків на фінансування соціальних проектів, визначено загальну модель такого контролю і розроблено форму звіту про цільове використання коштів соціального проекту. Вважаємо, що запропонований підхід сприятиме цільовому використанню коштів, забезпечуючи при цьому максимальну прозорість фінансування і реалізації соціального проекту.

8. Розроблено модель контролю соціальних витрат із застосуванням сучасних інформаційних технологій, що дозволить, по-перше, значно спростити процес його проведення із скороченням затрат часу, по-друге, підвищить оперативність інформації для потреб поточного контролю.

9. Розроблено методику оцінки системи внутрішнього контролю соціальних витрат, яка полягає у:

- загальному дослідженні системи внутрішнього контролю соціальних витрат і первинній оцінці її надійності, зокрема, в

оцінці загальних положень соціальної політики, розподілі функціональних обов'язків та повноважень щодо здійснення соціальних витрат, дотримання умов їх фінансування;

- підтвердженню оцінки суттєвих елементів внутрішнього контролю соціальних витрат, з метою виявлення тих ділянок бухгалтерського обліку, які потребують значної уваги з боку керівництва підприємства та застосування відповідних заходів щодо виявлення відповідальних осіб та усунення виявлених недоліків;
- перевірці надійності програмного забезпечення контролю з визначенням імовірності того, що процес здійснення і обліку соціальних витрат завершиться без помилок та імовірності того, що у разі виникнення помилок комп'ютерна система контролю вчасно їх виявить і здійснить відповідні коригування.

Перевагами такого підходу є скорочення затрат часу на оцінку ефективності контролю, оскільки виникає можливість сконцентрування на тих ділянках, де ефективність контролю є низькою, а також відсутність необхідності в додатковому програмному забезпеченні для визначення надійності програмного забезпечення контролю.

ВИСНОВКИ

У дисертації здійснено теоретичне узагальнення й запропоновано нове вирішення актуального завдання щодо удосконалення методичних та практичних підходів обліку і контролю соціальних витрат підприємства. Це дало змогу сформулювати висновки теоретичного та практичного характеру відповідно до поставленої мети та завдань дослідження.

1. На основі аналізу підходів до дослідження соціальних витрат провідних вітчизняних і зарубіжних вчених та практики розвинутих країн у цьому напрямі визначено їх сутність та джерела фінансування. Запропоновано визначення категорії соціальних витрат як вибуття різних видів економічних ресурсів відповідно до законодавчих, соціально-економічних і морально-психологічних гарантій та спрямованих на задоволення потреб фізичних чи юридичних осіб. Такий комплексний підхід дозволяє виділити основні характеристики та визначити основні напрями здійснення соціальних витрат підприємства та концептуальні засади побудови системи їх обліку і контролю.

2. Набула подальшого розвитку класифікація соціальних витрат за наступними критеріями: за напрямками соціальної політики підприємства (номенклатурні статті); за джерелами фінансування ; за участю у створенні доданої вартості; за можливістю регулювання; за обов'язковістю здійснення; за відношенням до підприємства. Запропонована класифікація дозволить по-перше, систематизувати соціальні витрати, визначити їх роль у створенні доданої вартості новоствореного продукту, здійснювати процес їх оптимізації, вивчити тенденції зміни структури соціальних витрат підприємства в розрізі окремих видів діяльності, визначити стратегію соціального розвитку підприємства на перспективу, побудувати надійну систему обліку та контролю і сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень.

3. Подано пропозиції щодо удосконалення процесу обліку соціальних витрат підприємства та його документального оформлення, а саме:

- запропоновано виплати працівникам, які включаються у фонд додаткової оплати праці підприємства та інші заохочувальні і компенсаційні виплати, відокремити від заробітної плати за окладами і тарифами, а елемент витрат, який сьогодні визначається як «Витрати на оплату праці» назвати «Витрати на виплати працівникам»;
- визначено зміни до Плану рахунків, зокрема, до рахунку 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» визначити наступний перелік субрахунків:
 - 661 «Розрахунки за нарахованими виплатами», з розподілом на:
 - 6611 «Заробітна плата за окладами і тарифами»;
 - 6612 «Обов'язкові соціальні виплати працівникам»;
 - 6613 «Додаткові соціальні виплати працівникам»;
 - 66131 «Поточні виплати»;
 - 66134 «Виплати по закінченні трудової діяльності»;
 - 662 «Розрахунки за депонованими виплатами»;
 - 663 «Розрахунки за іншими виплатами»;
- удосконалено форми платіжної відомості із зазначенням у ній інформації про ті виплати, що не включаються до фонду оплати праці та внесено додаткові реквізити до деяких форм документів, що формуються у програмі 1С: Бухгалтерія з типовою конфігурацією «Бухгалтерський облік для України», зокрема: а) у документ «Особова картка працівника» внесено додатковий реквізит, який показуватиме протягом якого терміну працівником сплачувалися страхові внески; б) у документ «Розрахунок середньої заробітної плати» внесено додатковий реквізит «Мінімальна заробітна плата», що дозволить врахувати розмір мінімальної заробітної плати на момент настання страхового випадку при розрахунку середньої заробітної плати.

4. Запропоновано відкривати аналітичний рахунок в межах субрахунку 443 „Прибуток, використаний у звітному періоді” для відображення інформації про фінансування додаткових соціальних видатків. При цьому пропонується відповідна деталізація аналітичного рахунку „Використання прибутку на фінансування додаткових соціальних потреб” за напрямками соціальної політики. Розроблено форму відомості аналітичного обліку додаткових соціальних видатків для їх систематизації і узагальнення.

5. Запропоновано формувати забезпечення коштів для фінансування додаткових соціальних видатків на основі якого визначати загальний розмір їх фінансування, виходячи з фінансових можливостей підприємства та визначених соціальних потреб.

6. Надано пропозиції щодо удосконалення окремих форм звітності, зокрема, назву статті «Витрати на оплату праці» (Звіт про фінансові результати, рядок 240) та «Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці» (Баланс, рядок 580) пропонується замінити на «Витрати на виплати працівникам» і «Поточні зобов'язання за розрахунками за виплатами працівникам» відповідно, з розподілом останньої на: 580 «Поточні зобов'язання за розрахунками з працівниками за окладами і тарифами»; 585 «Поточні зобов'язання за розрахунками із соціальних виплат працівникам»; 586 «Поточні зобов'язання за розрахунками за іншими виплатами працівникам».

Форми звітів, які подаються до органів державного соціального страхування запропоновано об'єднати в один і розроблено його форму. Запропоновано форму внутрішнього звіту підприємства – «Внутрішній звіт про соціальні витрати»

7. Розроблено загальну модель контролю соціальних витрат, згідно якої його пропонується здійснювати відповідно до часових форм контролю, а саме: попереднього, поточного та наступного. При цьому, основна увага приділяється попередньому контролю соціальних витрат, оскільки саме на

цьому етапі приймаються рішення про доцільність і необхідність їх здійснення.

8. Розроблено форму контрольної картки здійснення соціальних витрат підприємства для потреб поточного контролю, застосування якої забезпечуватиме цільове використання коштів з визначенням відповідальних осіб за кожну статтю соціальних витрат.

9. Розроблено методику контролю соціальних витрат із використанням сучасних інформаційних технологій з метою скорочення затрат часу на його проведення, підвищення оперативності та ефективності його здійснення.

10. Набула подальшого розвитку методика оцінки ефективності системи внутрішнього контролю соціальних витрат, яка складається із трьох етапів, зокрема: загального дослідження системи внутрішнього контролю соціальних витрат і первинної оцінки загальних положень соціальної політики; підтвердження оцінки суттєвих елементів внутрішнього контролю; перевірки надійності програмного забезпечення контролю. Вважаємо, що такий підхід дасть можливість сконцентрувати увагу саме на тих ділянках, де ефективність контролю є низькою.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Конституція України: Прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28.06.1996 р. – К.: Преса України, 1997. – 80 с.
2. Господарський кодекс України прийнятий Верховною Радою України від 16 січня 2003р. № 436 – IV // Відомості Верховної Ради України, 2003. - № 18 – 22.
3. Кодекс законів про працю України: науково-практичний коментар. – Харків: Консул, 2003. – 832 с.
4. Про аудиторську діяльність: Закон України прийнятий Верховною Радою України 22.квітня1993 р. № 3125- XII зі змінами і доповненнями . – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>
5. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України прийнятий Верховною Радою України 16 липня 1999 р. № 996-XIV// Все про бухгалтерський облік. – 2005.- № 27. – С. 2 – 5.
6. Про державне підприємство (об'єднання): Закон СРСР введений в дію Постановою ВР СРСР 30 червня 1987 р. № 7285.
7. Про оплату праці: Закон України прийнятий Верховною Радою України 24 березня 1995 р. № 108/95-ВР зі змінами і доповненнями // Урядовий кур'єр. – 1995. – 18 травня. – С. 10 – 11.
8. Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України прийнятий Верховною Радою України 9 липня 2003 р. № 1058 – IV зі змінами та доповненнями // Відомості Верховної Ради України, 2003. - № 49 – 51. – С. 376; 2005. - № 6. – С.141.
9. Про пенсійне забезпечення: Закон України прийнятий Верховною Радою України 5 листопада 1991 №1788 – XII зі змінами і доповненнями // Відомості Верховної Ради України, 1992. - № 3. – С. 10.
10. Про податок з доходів фізичних осіб: Закон України прийнятий Верховною Радою України 22 травня 2003 р. № 889-IV зі змінами і

доповненнями // Відомості Верховної Ради України, 2003. - № 37. – С. 308; 2004. - № 25. – С. 345, № 52. – С. 564.

11. Про податок на додану вартість: Закон України прийнятий Верховною Радою України 03 квітня 1997 р. № 168/97 – ВР зі змінами і доповненнями. – Режим доступу: [http:// www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua).
12. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності: Закон України прийнятий Верховною Радою України 23 вересня 1999 р. № 1105-XIV з наступними змінами і доповненнями // Відомості Верховної Ради України, 1999 - № 46 – 47. – С. 403; 2003. - № 26. – С.192.
13. Про загальнообов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття: Закон України прийнятий Верховною Радою України 2 березня 2000 р. № 1533-III зі змінами і доповненнями // Відомості Верховної Ради України , 2000. – № 22. – С. 171; 2001. - № 11. – С. 47.
14. Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності і витратами зумовленими народженням і похованням: Закон України прийнятий Верховною Радою України 18 січня 2001 р. № 2240 зі змінами і доповненнями // Відомості Верховної Ради України, 2003. - № 45. – С.362.
15. Про здійснення контролю за сплатою збору на обов'язкове державне пенсійне страхування та збору на обов'язкове соціальне страхування: Закон України прийнятий Верховною Радою України 21 травня 1999 р. № 700 – XIV // Довідник бухгалтера: оплата праці, оподаткування доходів громадян, відрахування в соціальні фонди / Довід. Видання. – Упоряд. М.П. Дідик, М.П. Волошин. – К.: Видавнича компанія «Воля», 2003. – С.387.
16. Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування: Закон України прийнятий Верховною Радою України 26 червня 1997 р. №

400/97-ВР змінами і доповненнями // Відомості Верховної Ради України, 1997. - № 37. – С. 237; 2005. - № 6. – С.137.

17. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України прийнятий Верховною Радою України 22 травня 1997 № 283/97-ВР із змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
18. Про відпустки: Закон України прийнятий Верховною Радою України 15 листопада 1996 р. № 504/96-ВР зі змінами і доповненнями // Все про бухгалтерський облік, 2005. – 10 травня. - № 42 (1075). – С.43.
19. Про колективні договори і угоди: Закон України прийнятий Верховною Радою України 1 липня 1993 № 3356 – XII // Бухгалтерія. – 2001. – 27 серпня. - № 35 (450). – С.8.
20. Про державні соціальні стандарти і державні соціальні гарантії: Закон України прийнятий Верховною Радою України 5 жовтня 2000 р. № 01 – 81252. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
21. Про Державний бюджет України на 2007 рік: Закон України прийнятий Верховною Радою України 23 грудня 2006 р. // Урядовий кур'єр, 2007. - № 7 – С. 2.
22. Про охорону праці: Закон України прийнятий Верховною Радою України 14 жовтня 1992 р. № 2694. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.
23. Указ Президента України «Про Стратегію подолання бідності» від 15 серпня 2001 р. №637/2001. – Режим доступу: <http://www.un.kiev.ua/brc/>.
24. Указ Президента України «Про основні напрямки реформування системи пенсійного забезпечення» від 10 січня 2001 р. № 29. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua>.
25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999

- р. № 87 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 13 (1046). – С. 5.
26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 13 (1046). – С. 11.
27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 «Звіт про рух грошових коштів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 13 (1046). – С. 18.
28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 13 (1046). – С. 40.
29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 13 (1046). – С. 57.
30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 13 (1046). – С. 59.
31. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601 // Все про бухгалтерський облік. – 2005. – № 13 (1046). – С. 92.
32. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 зі змінами і доповненнями. – Режим доступу: <http://www.debetkredit.com.ua>.

33. Про затвердження типових форм первинного обліку, наказ Міністерства статистики України від 09.10.1995 № 253 зі змінами і доповненням. – Режим доступу: http://www.space.com.ua/gafeway/pravo_new.nsf.
34. Інструкція зі статистики заробітної плати затверджена наказом Міністерства статистики України від 13 січня 2004 р. №5 // Збірник систематизованого законодавства «Соціальні внески. Звітність». – Бухгалтерія. – 2007. – Випуск 7. – С.9 – 14.
35. Інструкція про порядок обчислення і сплати внесків на загальнообов'язкове державне страхування на випадок безробіття та обліку їх надходження до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття, затверджена наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 18 грудня 2000 р. №339 // Довідник бухгалтера: оплата праці, оподаткування доходів громадян, відрахування в соціальні фонди / Довід. видання. – Упоряд. М.П. Дідик, М.П. Волошин. – К.: Видавнича компанія «Воля», 2003. – С. 266 – 283.
36. Порядок оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаних з нещасним випадком на виробництві, за рахунок коштів підприємства, установи, організації, затверджений постановою Кабінету міністрів України від 6 травня 2001 р. № 439 // Довідник бухгалтера: оплата праці, оподаткування доходів громадян, відрахування в соціальні фонди / Довід. видання. – Упоряд. М.П. Дідик, М.П. Волошин. – К.: Видавнича компанія «Воля», 2003. – С. 189 – 190.
37. Порядок обчислення середньої заробітної плати (доходу) для розрахунку виплат за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням, затверджений постановою Кабінету міністрів України від 26.09.01 № 1266 // Довідник бухгалтера: оплата праці, оподаткування доходів громадян, відрахування в соціальні фонди /

- Довід. видання. – Упоряд. М.П. Дідик, М.П. Волошин. – К.: Видавнича компанія «Воля», 2003. – С.30 – 39.
38. Порядок обчислення середньої заробітної плати, затверджений постановою Кабінету міністрів України від 8 лютого 1995 р. №100 //Довідник бухгалтера: оплата праці, оподаткування доходів громадян, відрахування в соціальні фонди / Довід. видання. – Упоряд. М.П. Дідик, М.П. Волошин. – К.: Видавнича компанія «Воля», 2003. – С.23 – 29.
 39. Про внесення змін до Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні затверджене постановою Національного банку України від 13 грудня 2006 р. № 454. – Режим доступу: [http: // www.bank.gov.ua](http://www.bank.gov.ua).
 40. Порядок формування і подання органам Пенсійного фонду України відомостей про застраховану особу, які використовуються в системі загальнообов'язкового державного пенсійного страхування, затверджений постановою Правління Пенсійного фонду України від 10.06 .04 № 7 – 6 // Податки та бухгалтерський облік. – 2007. - № 17 (992). – С.64 – 69.
 41. Міжнародний стандарт аудиту № 401 «Аудит в умовах комп'ютерних інформаційних систем. – Режим доступу: <http://www.audit.ru>.
 42. Артем'єва Л., Діброва Н., Дибченко О., Кантерман О. Пенсійне і соціальне страхування: Консультації. Роз'яснення... - Д.: Баланс-Клуб, 2006. – 191 с.
 43. Арренс Є.А., Лоббек Дж. К. Аудит: Пер. с англ.. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560с.
 44. Аудит / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш: Пер.с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542с.

45. Аудит: Практическое пособие / Кузьминский А., Кужельный Н., Петрик Е., Савченко В. и др.; Под ред. Кузьминского А. – К.: Учётинформ, 1996. – 283с.
46. Баластрик Л.О Інституціональні аспекти реформування соціальної інфраструктури // Економіка і підприємництво: стан та перспективи: Збірник наук. праць. – К.: КНТЕУ, 2001. – С. 131.
47. Барсов А.А. Социальные аспекты эффективности производства. – М.: Наука, 1980. – 121с.
48. Батченко Л.В. Управление социальными процессами в угольной промышленности: Монография. – К.: Наук. Думка, 2002. – 412 с.
49. Белобжецкий И.А. Бухгалтерский учёт и внутренний аудит. Часть 1. – М., 1994. – 128с.
50. Белобжецкий И.А. Бухгалтерский учёт и внутренний аудит. Часть 2. – М., 1994. – 126с.
51. Білик М.Д., Полятикіна Л.І. Основи аудиту. – Суми, 1999. – 318с.
52. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник. – К.: Вища шк.. – Знання, 1998. – 574с.
53. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНТЕУ, 2000. – 692 с.
54. Білявський В.М. Розвиток соціальних програм на рівні торговельного підприємства // Вісник ДонДУЕТ. – 2005. - №3 (27). – С.117 – 125.
55. Бланк И.А. Управление прибылью. – 2-е изд. – К.: Ника-Центр, Эльга, 2002. – 752 с.
56. Богиня Д. , Грішнова О.А. Основи економіки праці: Навчальний посібник. – К.: Знання – Прес, 2000. – 313 с.
57. Богиня Д. Актуальні проблеми регулювання доходів і організації оплати праці на етапі трансформації економіки України // Україна: аспекти праці. – 2000. - № 6. – С. 3 – 11.

58. Богомолов А.М., Голощапов Н.А. Внутренний аудит: Организация и методика проведения. – М.: Экзамен, 1999. – 192с.
59. Болюбах В.В. Соціальний захист працівників на підприємствах // Актуальні проблеми економіки. – 2006. - №3(57). – С. 154 – 157.
60. Бухгалтерский учет: Учебник под. ред. П.С. Безруких, М.: Бухгалтерский учет, 2002.
61. Валуев Б. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета // Світ бухгалтерського обліку. – 1988. - №1. – С.11 – 14.
62. Валуев Б.И., Бекренева А.А. Непрямые расходы промышленных предприятий – группировка по сферам деятельности и целевому назначению // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, випуск 7, ч.1. – Кіровоград: КНТУ, 2005. – С.3 – 10.
63. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основы финансового обліку.: пер. з англ.. – К: Основи, 1997. – 943с.
64. Водяник А.О. Ризик загибелі на виробництві: порівняльний аналіз. Збірник наукових праць ННДІОП. – К.: ННДІОП. – 2006. – Випуск 6. – С.89 – 96.
65. Волков О.И. Экономическая и социальная эффективность производства. – М.: Экономика, 1990 – 161с.
66. Воробей В. Корпоративна соціальна відповідальність чи вигода? // Києво – Могилянська Бізнес Студія. – 2005. - №10. - С. 14 – 15.
67. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей. Часть 1.: Пер.с англ.. – М.: Х.Г.С., 1992. – 250 с.
68. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей. Часть 2.: Пер.с англ.. – М.: Х.Г.С., 1992. – 354 с.
69. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей. Часть 3: Пер.с англ.. – М.: Х.Г.С., 1992. – 342 с.
70. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей. Часть 4.: Пер.с англ.. – М.: Х.Г.С., 1992. – 414 с.

71. Габов А. Интересы участников корпоративных отношений.// Журнал для акционеров. – 2005. - № 1.- С. 17 – 24.
72. Ганслі, Теренс М. Соціальна політика та соціальне забезпечення за ринкової економіки / О. Перепадя (пер. з англ.). – К.: Основи, 1996.- 396 с.
73. Геец В. Социогуманитарные составляющие перспективы перехода к социально ориентированной экономике в Украине // Экономика Украины. – 2000. - №1, 2. – С.4 – 11, 4 – 12.
74. Голов С.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: сучасний стан та застосування // Бухгалтерський облік і аудит, 2005. - № 8 – 9. – С.88.
75. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
76. Грейсон Дж.К., О'Делл К. Американский менеджмент на пороге ХХІ века. – М.: Экономика, 1991. – 208 с.
77. Грек Г и др. Оплата труда и учет несчастных случаев на производстве: новый порядок / Я. Кавторева (сост.). – Х.: Издат. дом «Фактор», 2004. – 104 с.
78. Гринберг Р.С., Чубарова Т.В. Социальное партнерство: мировой опыт и российская специфика. – Режим доступа: <http://www.imepi-eurasia.ru/baner/PARTNER.DOC>.
79. Гуляев Н.С. Основные модели бухгалтерского учета и анализа в зарубежных странах: учеб. пособие для студ. вузов / Н.С. Гуляев, Л.Н. Ветрова. – М.: КНОРУС, 2004. – 141 с.
80. Давидович І.Є. Управління витратами: Навч. посіб. / ТАНГ. – 2-ге вид. перероб і доп. – Т.: Екон. думка, 2004. – 228с.
81. Дікон Б., Халс М., Станс П. Глобальна соціальна політика. Міжнародні організації й майбутнє соціального добробуту. – К.: Основи, 1999. – 347с.

82. Добрынин А.И., Дятлов С.А., Цыренова Е.Д. Человеческий капитал в транзитивной экономике: формирование, оценка, эффективность использования. – СПб.: Наука, 1999. – 309 с.
83. Довідник бухгалтера: оплата праці, оподаткування доходів громадян, відрахування в соціальні фонди \ Довід. видання. – Упоряд. М.П. Дідик, М.П. Волошин. – К.: Вид. ком-я „Воля”, 2003. – 484с .
84. Домбровський В. Автоматизація розрахунку нарахувань на фонд заробітної плати у фонди соціального страхування // Бухгалтерський облік і аудит, 2005. - №10. – С. 30.
85. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402с.
86. Економіка підприємства: Підручник / За заг. ред. С.Ф. Покропивного. – Вид. 2-ге, перероб. та доп. – К.: КНЕУ, 2001. – 528 с., іл.
87. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.3. / Під ред. С.В. Мочерного та ін. – К.: Видавничий центр «Академія», 2002. – 952 с.
88. Єсінова Н.І. Економіка праці та соціально-трудові відносини: Навч. посібник. – К.: Кондор, 2004. – 432 с.
89. Жуков Л.И. Полные трудовые затраты (метод. пособие). – Л., 1974. – 162 с.
90. Завгородній В.П. Автоматизация бухгалтерского учёта, контроля, анализа и аудита. – К.: А.С.К., 1998. – 754с.
91. Задорожний Т.В., Коврига О.В., Смолоник В.В. Соціальне партнерство – реальний шлях до відкритого суспільства. – Х.: ХІМБ, 2001. – 192с.
92. Заславская Т.И. Социальные ориентиры и обновление: общество и человек. – М., 1990. – 398с.
93. Злупко С.М. Основи історії економічної теорії: Навчальний посібник. Львів, ЛНУ ім. І.Франка, 2001. – 628 с.

94. Зубілевич С.Я., Голов С.Ф. Основи аудиту. – К.: Ділова Україна, 1996. – 374 с.
95. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. для вузов. – М.: Экономист, 2003. – 412с.
96. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 307 с.
97. Ивашкевич В.Б. Управленческий учет в информационной системе предприятия // Бухгалтерский учет. – 1999. - № 4. – С. 14 – 17.
98. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2003. – 349 с.
99. Кадровое делопроизводство: Практическое руководство. – Днепропетровск: ООО «Баланс-Клуб», 2007. – 176 с.
100. Как работают японские предприятия. – М.: Экономика, 1989. – 195с.
101. Калина А.В. Организация и оплата труда в условиях рынка (аспект эффективности): Учеб. пособие. – 3-е изд., перераб. и доп. – К.: МАУП, 2001. – 312 с.
102. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління. – 2002.
103. Кашаев А.Н. Проблемы учета и анализа экономической эффективности в производственных объединениях. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 192 с.
104. Кендрик Дж. Совокупный капитал США и его формирование. – М.: Прогресс, 1978. – 362 с.
105. Кім Г., Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення. Навч. посібник. – Київ: Центр навч. літератури, 2004. – 440 с.
106. Колот А.М. Мотивація персоналу: Підручник. – К: КНЕУ, 2002. – 340 с.

107. Колот А.М. Мотивація, стимулювання й оцінка персоналу: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 1998. – 224 с.
108. Коник Д.Л., Олійник М.В., Привалов Ю.О. Соціальна відповідальність бізнесу в Україні: Матеріали експертного дослідження: - К.: «Батискаф», 2002. – 71 с.
109. Коновалова Л.Н. Управление социальными программами компании / Л.Н., Коновалова, М.И. Корсаков, В.Н. Якимец; Под ред. С.Е.Литовченко. – М.: Ассоциация менеджеров, 2003. – 148 с.
110. Корпоративная социальная ответственность: общественные ожидания / Под ред. С.Е. Литовченко, М.И. Корсакова. – М.: Ассоциация менеджеров, 2003. – 100с.
111. Кочикян В.П. Планирование социального развития коллективов предприятий в отраслях машиностроения. – М.: Изд-во Московского ун-та, 1976. – 152с.
112. Крылов Э.И. Анализ эффективности затрат на воспроизводство стоимости рабочей силы (включая затраты на оплату труда и социальные нужды). Учеб. Пособие / Э.И. Крылов, В.М. Власова. – СПб, 2001. – 398 с.
113. Кузьмінський А.М. та ін. Організація бухгалтерського обліку, контролю та аналізу / Кузьмінський А.М., Сопко В.В., Завгородній В.П. – К.: Вища шк., 1993. – 200с.
114. Куликов Г.Т. Мотивация труда наемных работников. – К.: ИЭ НАНУ, 2002. – 218 с.
115. Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г., Кустарев В.П., Асаул А.Н., Осорьева И.Б. Управление затратами на предприятии: Учебник. – Спб. «Издательский дом «Бизнес-пресса», 2000. – 278с.
116. Левковская В.Г. Проблемы внутрехозяйственного контроля на предприятиях // Предпринимательство: проблемы и решения. – Донецк. – 1999. – Вып. 3. – С.9 – 16.

117. Логачова Л., Котов Є., Прогнімак О. До питання запровадження єдиного соціального внеску в Україні // Україна: аспекти праці. – 2005. - № 6. – С. 13 – 19.
118. Луговий В.А. Оплата труда: бухгалтерський учёт и расчеты. – М.: «Бух. учет», 1997. – 111 с.
119. Мазаракі А.А., Лігоненко Л.О., Ушакова Н.М. Економіка торговельного підприємства: Підручник. – К.: Хрещатик, 1999. – 800 с.
120. Мазурина Г. Внутренний контроль в организации // Аудитор, - 1998. - №11. – С. 35 – 36.
121. Макконелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика. Т.2, М.: Республика, 1992. – 548с.
122. Макольська Н. Персонал предприятия как объект инвестирования // Человек и труд, 2005. - №6. – С. 86 – 87.
123. Максимова В.Ф. Внутрішній контроль економічної діяльності промислового підприємства – системний підхід до розвитку. – К.: АВРІО, 2005. – 262 с.
124. Меликьян Г.Г., Колосова Р.П. Экономика труда и социально-трудовые отношения. – М.: Изд-во МГУ, 1996. – 623 с.
125. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: ФПБАУ – 2000. – 1272 с.
126. Миддлтон Д. Бухгалтерский учёт и принятие финансовых решений.: Пер.с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
127. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.
128. Мус Г., Ханшман Р. Бухгалтерський учёт: основы – задания – решения.: Пер.с нем. – К.: КНЭУ, 2000. – 386с.
129. Нападовська Л.В. Внутрішньо-господарський контроль в ринковій економіці. – Д.: Наука і освіта, 2000. – 223с.

130. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Підручник для студ. вищ. навч. зал. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
131. Нидлз Б., Андерсон Х., Кондуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под. ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
132. Новиченко П.П. Учет и калькулирование себестоимости продукции в важнейших отраслях промышленности. – М.: Экономика, 1970. – 191 с.
133. Новіков В.Н. Організація і розвиток соціальної сфери (зарубіжний і вітчизняний досвід) / НАН України. Інститут екон. – К.: 2000. – 246 с.
134. Одегов Ю. Г., Никонова Т.В. Аудит и контроллинг персонала: учебное пособие. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство «Экзамен», 2004. – 544 с.
135. Онищенко Т. Оплата праці: податковий та бухгалтерський облік. – Х.: Фактор, 2001. – С. 204.
136. Павленко Н., Кузнецов В. Організація праці та заробітна плата (практичний посібник). – 3-є вид., перероб. і доп. – У 2-х томах. Т.1. – Х.: Фактор, 2003. – 272 с.
137. Павленко Ю. Світовий досвід функціонування систем соціального страхування. Уроки для України // Соціальний захист. – 2003. - №5. – С. 11 – 17.
138. Павловська Н. Необхідність та шляхи забезпечення випереджаючого зростання заробітної плати // Україна: аспекти праці. – 2001. – №2. – С. 14 – 22.
139. Палацци М., Старчер Д. Корпоративная социальная ответственность и успех в бизнесе. – М.: Права человека, 1997. – 196 с.
140. Палий В.Ф. Организация управленческого учета. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.

141. Палий В.Ф., Палий В.В. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета // Бухгалтерский учет. – 2000. - №17. – С. 17 – 25.
142. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 232 с.
143. Палкин Ю. Социально-экономическая справедливость в условиях рынка // Экономика Украины. – 1997. - № 10. – С.23 – 29.
144. Пацула О. Витрати підприємства на підготовку і перепідготовку кадрів: деякі аспекти оподаткування // Науковий збірник «Обліково-аналітичні системи суб'єктів господарської діяльності в Україні». – 2005. – Спецвипуск 15 (частина 2). – С. 528 – 532.
145. Пацула О. Облік і оподаткування витрат підприємства на медичне обслуговування і страхування працівників // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2005. - №3 (Спецвипуск). – С.127 – 132.
146. Пацула О. Соціальні витрати підприємства та їхня класифікація // Вісник Київського національного торговельно-економічного університету. – 2006. - №3. – С. 74 – 81.
147. Пацула О. Аналіз соціальних витрат підприємства як передумова їх ефективного контролю // Вісник національного університету водного господарства та природокористування. – 2006. – Випуск 4 (36). – С. 341 – 347.
148. Пацула О. Актуальні проблеми обліку і оподаткування витрат підприємств на благодійну діяльність // Збірник наукових праць Тернопільського національного економічного університету «Наукові записки». – 2006. – Випуск 16. – С. 334 – 338.
149. Пацула О. До питання формування ресурсів пенсійного забезпечення // Вісник Криворізького економічного інституту КНЕУ. – 2006. - № 6. – С. 75 – 80.

150. Пацула О. До питання запровадження і обліку єдиного соціального податку в Україні // Менеджмент та підприємство в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку – Львів: Видавництво Національного університету «Львівська політехніка». – 2007. - № 577. – С. 307 – 311.
151. Портер М.Э. Конкуренция / пер. с англ.: учебное пособие. – М.: Издат. дом Вильямс, 2001 . – 495 с.
152. Пушкар М.С., Гавришко Н.В., Романів Р.В. Історія обліку та контролю господарської діяльності. Навч. посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 223 с.
153. Пушкар М.С. Розробка систем обліку: Навч. Посібник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 198с.
154. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 423с.
155. Пушкар М.С. Філософія обліку. - Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
156. Реформа социальной сферы. По материалам научно-практической конференции «Реформа социальной сферы: потребности и перспективы (Федеральный и региональный аспекты)» //Общество и экономика. – 1999. - №6. – С. 114.
157. Робертсон Дж.К. Аудит: Пер.с англ.. – М.: КРМС и Контракт. – 1993. – 496 с.
158. Роик В.Д. Концептуальные основы формирования рыночной финансовой модели социального страхования для России // Аналитический вестник Совета Федерации ФС РФ. – 2005. - № 05 (257). – Режим доступа: <http://www.budget.rf.ru/publication/>.
159. Романов А.Н., Одинцов Б.Е. Автоматизация аудита. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 336с.

160. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: методологія, організація: монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104 с.
161. Свірко С.В. Деякі питання сучасної економічної термінології // Проблеми формування ринкової економіки: Наук.зб. – Вип. 9/ Відп.ред. О.О. Беляєв. – К.: КНЕУ, 2001. – С. 472.
162. Скрыпин Н. Система социальных льгот и выплат на американских предприятиях. Социальное обслуживание в Финляндии // Человек и труд. – 1992. - № 4 – 5. – С. 26 – 48.
163. Скобара В.В. Аудит: методология и организация. – М.: Изд-во «Дело и Сервис», 1998. – 576с.
164. Скуратівський В.А., Палій О.М. Основи соціальної політики: Навч. посібник. – К.: МАУП, 2002. – 312 с.
165. Соколов Я.В. Принципы бухгалтерского учёта // Бухгалтерский учет. – 1996. - № 2. – С. 18 – 23.
166. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
167. Сопко В.В., Пархоменко В.Н. Бухгалтерський облік у підприємницькій діяльності. – К.: Техніка, 1993. – 222 с.
168. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит. Учебник / ВЗФЭИ. – М.: Финстатинформ, 2000. – 239 с.
169. Социальная энциклопедия / Ред. кол.: А.П. Горкин, Г.Н. Карелова, Е.Д. Катульський и др. – М.: Большая Российская Энциклопедия, 2000 – Т.1.- 738 с.
170. Социально-экономическая эффективность: опыт США. Роль государства. Под ред. В.И. Марцинкевича. – М.: Наука, 1999. – 272 с.
171. Социальные ориентиры и обновление: общество и человек / Под ред. Заславской Т.И. – М.: Изд-во МГУ, 1990. – 134с.

172. Социальная ответственность бизнеса: актуальная повестка/ Под ред. С.Е. Литовченко, М.И. Корсаков. – М.: Ассоциация менеджеров, 2003. – 208 с.
173. Социальный портрет бизнеса. Путеводитель по социальным программам российского бизнеса. - The Platzdarm Group, Альпина Бизнес Букс, 2004. – 174 с.
174. Статистичний щорічник України за 2004 рік. Державний комітет статистики України: під ред. О.Г. Осауленка. – К.: Техніка, 2005. – 644 с.
175. Статистичний щорічник України за 2005 рік. Державний комітет статистики України: під ред. О.Г. Осауленка. – К.: Техніка, 2006. – 698 с.
176. Статистичний щорічник України за 2006 рік. Державний комітет статистики України: під ред. О.Г. Осауленка. – К.: Техніка, 2007. – 643 с.
177. Струмилин С. Проблемы экономики труда. – М.: Наука, 1957. – 598с.
178. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України. – К.: А.С.К., 2000. – 784с.
179. Томпсон А.А., Стрикленд А.Дж. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии: Учебник для вузов / Пер. с англ. Под. ред. Л.Г. Зайцева, М.И. Соколовой. - М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. – 634 с.
180. Туган-Барановський .М.І. Основи політичної економіки. – Львів, 2003. – 627 с.
181. Туркин С.В. Социальные инвестиции в бизнесе: Пособие для менеджеров. – М.: Рус. ун-т, 2003. – 174 с.
182. Управление человеческими ресурсами / Под ред. М. Пула, М. Уорнера. – СПб.: Питер, 2002. – 813 с.

183. Ураков Д.У. Учет затрат по сферам деятельности. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 174 с.
184. Церетели Л. Бухгалтерский учет оплаты труда // Вестник налог. службы Украины. – 2000. - № 30. – 57 – 59 с.
185. Хоминич И.П. и др. Корпоративная социальная ответственность // Вестник РЭА. – 2006. - № 3. – С.66 – 81.
186. Черевко Г., Лукаш В. Человеческий аспект социально-экономической эффективности // Экономика Украины. – 1998. - № 3. – С. 3 – 10.
187. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. - № 10. – С. 2 – 9.
188. Шарманська В.М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. – К.: Знання-Прес, 2003. – 268 с.
189. Шахова Г.Я., Боженко И.П. Государственные расходы и социально-экономическое развитие // Финансы. – 2007. - № 2 – С.15 – 19.
190. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології). Монографія. – Київський державний торговельно-економічний університет, 1998. – 371 с.
191. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С., Ненашев Е.В. Методика финансового анализа. – 3-е изд., перераб. и. доп. – М.: ИНФРА. – М, 2001. – 208 с.
192. Шлихтер А.А. Государственные социальные программы и местные органы власти США. – М.: ООД ИМЭМОРАН, 1991. – 81с.
193. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ. / Под ред. Н.М. Петрашкова. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 560 с.
194. Янг С. Системное управление организацией. – М.: Наука. – 1972. – 346 с.

195. Яременко О.О. Соціальна політика: теоретико-методологічні основи дослідження процесів формування та ефективності реалізації. Монографія. – К.: 2006. – 480 с.
196. Bodnar George H., Hopwood William S. Accounting Information Systems. – 7-th ed. – Upper Saddle River, Prentice-Hall, Inc, 1998, - 686 p.
197. Buchmuller Thomas C., DiNardo John E., Valleta Robert G., A Submerging Labor Market Institution? Unions and the Non-Wage Aspects of Work, 2002. – 495 p.
198. Cushing B.E. A Mathematical Approach to the Analysis and Design of Internal Control Systems // The Accounting Review. – 1974. – January. – p. 24 – 41.
199. Financing health care / Searching for a miracle solution // The economist. – August, 20th, - 2005. – p. 28 – 32.
200. Economic and financing indicators. Statistic of 15 developed economics // The economist - January, 24th. – 2007. – p. 53.
201. European Union Green Paper // Business for Social Responsibility, USA. – Режим доступу: http://www.bsr.org/resourcecenter/homepage_page.asp.
202. Handbook of labor economics: Vol. 3, ch. 12, S. Rosen, Ed. by O. Ashenfelter, R. Layard. Amsterdam: North-Holland, 1999. – 326 p.
203. Kotler Ph. Corporate social responsibility: doing the most good for your company and your cause / Philip Kotler a. Nancy Lee [Hoboken, N.J.]: Wiley, cop. 2005. – 426 p.
204. Madrian B. Employment-Based Health Insurance and Job Mobility – Is There Evidence of Job –Lock? // Quarterly Journal of Economics – 1994. - № 109 (1) – p. 27 – 54.
205. Potter, Douglas A. Automated Accounting Systems and Procedures Handbook. – New York: John Wiley & Sons, 1991. – 562 p.

206. Spicer A., Dunfee T., Baisley W. Does National Context Matter in Ethical Decision Making? An Empirical Test of Integrative Social Contracts Theory. *Academy of Management Journal*, 2004. – 523 p.
207. *The Tax Policy Handbook* - Wash.: IMF, 1995. – 177 p.
208. <http://www.un.kiev.ua/brc/>
209. <http://www.imepi-eurasia.ru/baner/PARTNER.DOC> .
210. <http://www.soc-otvet.ru>.
211. <http://www.bb-journal.ru>.
212. <http://www.amr.ru>.
213. <http://www.ukrstat.gov.ua>.