

Голінач Л.І.,

к.е.н.,

старший викладач кафедри аудиту, ревізії та аналізу,
Тернопільський національний економічний університет

АНАЛІТИЧНИЙ ОБЛІК ВИТРАТ СОЦІАЛЬНО ВІДПОВІДАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ МАШИНОБУДІВНИХ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація. Стаття присвячена визначенню способу відображення інформації про результати соціальної діяльності підприємств машинобудівної галузі у системі фінансового обліку. Визначено алгоритм класифікації соціальних витрат на рахунках та облікових регістрах. Пояснено принципи систематизації таких витрат у системі фінансового обліку.

Ключові слова: фінансовий облік, соціально відповідальна діяльність, соціальні витрати, соціальні інвестиції, соціальні проекти.

Постановка проблеми. Соціально відповідальна діяльність підприємств набуває актуальності в процесі соціально-економічного розвитку держави та її інтеграції у європейський простір. Для успішного проведення соціальних заходів необхідно створити спосіб відображення результатів соціально відповідальної діяльності бізнесу в системі обліку, де інформація фінансового обліку набуває особливого значення.

Порядок відображення соціальних витрат у системі фінансового обліку повинен відповідати вимогам складання фінансової звітності. Це пов'язано із метою оцінки змін у фінансовому стані та результатах діяльності підприємства, які відбулися, з розмежуванням впливу на них діяльності соціального значення. Визначити вплив соціальних витрат на результати діяльності підприємства можна через створення репрезентативної інформації про їх види, структуру та значення. Зазначену вимогу можна виконати за допомогою ідентифікації соціальних витрат на рахунках обліку та в облікових регістрах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання формування інформації про окремі елементи витрат соціального значення в обліку розглядали вітчизняні та зарубіжні вчені, економісти. Зокрема Е. Сіверсон, А. Портер, Л. Нортон відносили облік до соціальних наук, а не до економічних [1]. Я. Соколов вважав за доцільне відображати побічний вплив процесу виробництва, а також розраховувати суспільні витрати, пов'язані із ліквідацією негативних наслідків діяльності підприємства на суспільство [2; 1]. Р. Грей, Дж. Бебінгтон, Д. Волтерс вважали за необхідне показувати в обліковій системі витрати підприємства, пов'язані із споживанням енергетичних ресурсів, пакуванням продукції, переробкою побутових і промислових відходів [3]. М. Метьюс, М. Перера розглянули поняття соціального обліку, як сфери бухгалтерського обліку, яка постійно розвивається, вивчаючи нові проблеми, і залежить від економічного та соціального стану суспільства [4]. Представники англійської та американської наукових шкіл, – А. Раппапорт, А. Літлтон, В. Ціммерман, М. Бедфорд пропонували увести в теорію обліку нові категорії, такі як соціальні витрати, соціальні доходи, інформацію про них узагальнювати у Соціальному балансі й у Звіті про соціальні доходи та витрати [1]. І. Жиглей [5], І. Замула [6], В. Папірко [7] запропонували власні

методику відображення соціальних витрат у системі обліку, надаючи особливу увагу екологічним витратам.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Зважаючи на існуючі дослідження, особливу увагу слід приділити аналітичному обліку соціальних витрат, визначаючи місце кожного виду витрат серед їх сукупності та порядку їх групування, узагальнення, використовуючи інструментарій створення інформації фінансового обліку. Ведення аналітичного обліку соціальних витрат особливо актуальне для машинобудівної галузі України, яка є ресурсомісткою і діяльність якої чинить суттєвий вплив на суспільство.

Постановка завдання. Метою статті є визначення видів соціальних витрат підприємств машинобудівної галузі та дослідження методики їх відображення на рахунках обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Порядок відображення соціальних витрат у системі фінансового обліку залежить від їх призначення, складності та терміну проведення заходів, передбачених соціально відповідальною діяльністю підприємств, джерел їх фінансування. Тому актуальними є питання, пов'язані із порядком визнання соціальних витрат, методикою їх обчислення, місцем у системі рахунків фінансового обліку.

Зважаючи на те, що більшість соціальних витрат підприємство несе реалізуючи проекти для створення соціального ефекту, їх можна вважати інвестиціями, які доцільно розглядати як капітальні та поточні, які призначені для створення позитивних чи недопущення виникнення негативних екстерналій, інтерналій.

До капітальних інвестицій, спрямованих на попередження виникнення негативних екстерналій слід відносити всі види ресурсів, призначені для придбання, виготовлення, експлуатації необоротних активів природоохоронного значення. З метою ідентифікації таких капітальних вкладень є слушною рекомендація В. Папірко [7] щодо відкриття до рахунку 15 «Капітальні інвестиції» субрахунку «Придбання (створення) основних засобів природоохоронного призначення», а також відображення амортизаційних відрахувань окремим субрахунком «Знос основних засобів природоохоронного призначення» до рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Капітальними інвестиціями, призначеними для попередження виникнення негативних інтерналій, слід вважати усі види ресурсів, які витрачають для придбання, виготовлення, експлуатації необоротних активів з охорони праці та техніки безпеки. Зважаючи на підвищену небезпеку виробничого процесу підприємств машинобудівної галузі у ливарних, ковальсько-пресових, штампувальних, термічних, зварювальних цехах, цехах металопокриття, капітальні витрати, призначені для охорони праці та техніки безпеки є значними. Тому їх доцільно відображати на спеціально призначеному субрахунку «Придбання (створення) основних засобів з охорони праці та

техніки безпеки» до рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Амортизаційні відрахування, пов'язані із зносом таких необоротних активів, слід узагальнювати на аналітичному рахунку «Знос основних засобів з охорони праці та техніки безпеки», відкритому до рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів».

Розглядаючи порядок капіталізації соціальних витрат варто зауважити про невідповідність, що виникає у ході визнання активів соціального призначення. Сутність полягає у тому, що критерієм капіталізації витрат, визнання їх як активів, є втілена в активах майбутня економічна вигода [8]. Проте більша частина активів соціального значення призначенні для отримання соціального ефекту, а не економічної вигоди, що унеможливує їх відображення у системі фінансового обліку. Прикладом таких активів можна назвати багаторічні насадження природоохоронного значення, об'єкти соціальної інфраструктури, обладнання, призначене для захисту працівників у процесі праці, попередження забруднення довкілля. Тому доцільно переглянути критерії визнання активів і доповнити їх призначення, що зводиться до отримання економічної та/або соціальної вигоди.

Для наочного відображення, систематизації соціальних витрат, пов'язаних із охороною праці та технікою безпеки, природоохоронною діяльністю слід у робочому плані рахунків підприємств машинобудування передбачити для їх узагальнення окремі аналітичні рахунки. Зокрема пропонуємо виділяти такі статті витрат: витрати на природоохоронну діяльність, витрати на охорону праці та техніку безпеки. Запропоновані статті витрат доцільно відображати на збірно-розподільчому рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» за відповідними рахунками другого порядку за умови, якщо вказані витрати призначенні для виробництва кількох видів продукції. Коли соціальні витрати пов'язані із виробництвом певного виду продукції чи напівфабрикату чи якщо на підприємствах існують цехи «малої металургії», металообробки, які спеціалізуються на виготовленні деталей для певного виду продукції, тоді такі витрати слід відображати на рахунку 23 «Виробництво» з присвоєнням йому відповідних субрахунків основного чи допоміжного виробництва.

Облік витрат, пов'язаних із захороненням, знешкодженням, утилізацією виробничих відходів на машинобудівних підприємствах залежить від виду відходів та сутності заходів з їх поводженням. Даний вид витрат варто розглянути, оскільки не усі витрати, пов'язані із роботою з відходами можна вважати соціальними.

Відповідно до особливостей діяльності машинобудівних підприємств можна виділити тверді (стружка, висічки, завусинки, амортизаційний брут і ін.), рідкі (забруднена вода) та змішані відходи (суміш твердих відходів із водою, мастильно-охолоджуючими рідинами тощо), які є виробничими. Окрім того, до уваги слід брати відходи споживання. До такої групи відходів можна віднести продукцію машинобудівних підприємств (машини, прилади, установки тощо), які в процесі використання втратили свої функціональні властивості або не відповідають запитам користувачів, а тому вийшли із вжитку.

Виробничі відходи поділяють на зворотні та незворотні. Незворотними відходами можна вважати залишки виробничих ресурсів, які повністю втратили свої якісні та споживчі властивості, тому їх подальше використання чи продаж є неможливим. Це означає, що даний вид відходів потребує захоронення (з попереднім знешкодженням чи без нього). У відповідності до ідей збереження навколишнього середовища та раціонального природокористування підприємства повинні прагнути до

удосконалення технологічних процесів таким чином, щоб мінімізувати кількість незворотних відходів. Це сприятиме раціональному використанню сировини, а також попередженню забруднення довкілля промисловими відходами.

Незворотні відходи згідно з діючою методикою ведення обліку не відображають у системі фінансового обліку у вартісному виразі, а ведуть тільки їх кількісний облік. Витрати, пов'язані із їх знешкодженням і захороненням відносять на рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності». Оскільки на підприємствах машинобудування обсяг таких витрат є значним, доцільно до вказаного рахунку відкривати спеціальний субрахунок «Витрати на захоронення незворотних відходів». На запропонований субрахунок слід відносити витрати, пов'язані із: збором і навантаженням незворотних відходів; їх нейтралізацією (за необхідності): витрати на засоби нейтралізації, оплату праці та соціальне страхування працівникам, пов'язаних із нейтралізацією відходів, амортизацію, догляд за необоротними активами, залученими у процесі нейтралізації відходів, утримання приміщень тощо; транспортуванням незворотних відходів; захороненням незворотних відходів (придбання дозволу на захоронення відходів, оплата роботи працівникам з перевантаження і захоронення відходів); інші витрати, пов'язані із захороненням незворотних відходів.

Витрати, пов'язані із захороненням незворотних відходів не слід відносити до числа соціальних, їх слід вважати втратами, які виникають у результаті виробничого процесу. До соціальних витрат необхідно відносити ті, що підприємство несе в результаті проведення заходів із зменшення кількості незворотних відходів (удосконалення технологічних процесів з зазначеною метою тощо). Однак виділення субрахунку «Витрати на захоронення незворотних відходів» допоможе сформувати інформацію про втрати підприємства у формі вартості захоронення таких відходів, а також здійснити оцінку ефективності соціальних витрат, призначених для зменшення кількості незворотних відходів.

Зворотні відходи можуть бути використані у двох напрямках: як виробничі запаси у процесі виготовлення продукції й як запаси, призначені для продажу. Якщо зворотні відходи використовують повторно у виробничому процесі, вони повинні пройти процес переробки та доведення до стану, придатного до споживання. Інколи процес переробки вони можуть проходити й при операціях з продажу (згідно з умовами договору купівлі-продажу). На підприємствах машинобудування до таких відходів відносять тверді відходи. Їх можна піддавати обробці (очищенню, розділенню, переплавці) і повторно використовувати як сировину в основних виробничих процесах. Вважаємо, що облік витрат з утилізації таких відходів залежить від організаційної структури підприємства:

- якщо утилізація відходів проводиться у допоміжному цеху, тоді витрати з утилізації доцільно відображати на рахунку 23 «Виробництво» у складі субрахунку допоміжного виробництва «Утилізація зворотних відходів»;
- якщо утилізація відходів відбувається у цехах основного виробництва, тоді витрати з утилізації доцільно відображати на рахунку 23 «Виробництво» у складі субрахунку основного виробництва «Утилізація зворотних відходів».

Ідентифікація витрат, пов'язаних з утилізацією зворотних відходів, тобто доведенням до стану, придатного до використання, є важливим завданням не тільки у процесі оцінки соціальних витрат, а й у процесі визначення вартості зворотних відходів.

Витрати на попередження випуску продукції незадовільної якості пропонуємо відображати, використовуючи їх класифікацію, запропоновану А. Фейгенбаумом. З цією метою доцільно виокремлювати субрахунки «Витрати на удосконалення якості продукції» та «Витрати, пов'язані із оцінкою та контролем якості продукції». Більшість витрат на удосконалення якості продукції є витратами майбутніх періодів (рахунок 39), оскільки пов'язані із покращенням функціональних характеристик існуючого продукту чи розробкою нового продукту. Вони виникають у процесі здійснення досліджень і розробок, зміст яких визначено у П(с)БО 8 «Нематеріальні активи», формуючи собівартість планового продукту [9]. В даному випадку слід зазначити, що на запропонованому субрахунку слід вести облік тільки тих витрат, цільова спрямованість яких полягає у підвищенні якості продукції. Оскільки окремі дослідження і розробки можуть бути призначені для розробки більш простішого у використанні і, відповідно, дешевшого виду продукції, такі витрати не слід відносити на запропонований субрахунок.

У процесі впровадження нового продукту чи модифікованого на підставі результатів досліджень і розробок продукту витрати на удосконалення якості продукції списують на рахунок 23 «Виробництво». Якщо витрати, пов'язані із удосконаленням окремих характеристик продукту не можна віднести на окремий вид продукції, тобто вони не були впровадженими, їх узагальнюють, відкриваючи аналітичний рахунок «Витрати на дослідження і розробки» до рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Витрати, які стосуються оцінки якості сировини, матеріалів, необхідних для виробництва продукції, оцінки та тестування якості готових виробів доцільно відображати на субрахунку «Витрати, пов'язані із контролем якості виробничих запасів», відкритого до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Якщо такі витрати можна віднести на окремий вид продукції, тоді їх слід відображати на рахунку 23 «Виробництво».

Особливо слід акцентувати увагу на витратах, пов'язаних із виконанням заходів, призначених для створення позитивних екстерналій, інтерналій, оскільки зазначені заходи є довготривалими із значним ресурсним навантаженням. Без належної оцінки таких витрат підвищуватиметься ризик появи втрат для підприємства. Також зростає невизначеність для управлінського персоналу з питань обсягу вільних ресурсів і величини резервів, які слід створювати для покриття непередбачуваних соціальних витрат. Непередбачувані витрати виникають у результаті виникнення конструктивних зобов'язань підприємства, які можуть невпинно зростати.

Відображення соціальних витрат, пов'язаних із створенням позитивних екстерналій, залежить від виду програм, ступеня відповідальності підприємства за досягнення мети таких програм, можливості співпраці з іншими учасниками економічних відносин, виду залучених ресурсів. Відповідно до перелічених ознак доцільно виділяти такі заходи, пов'язані із створенням позитивних екстерналій: благодійна допомога, цільові соціальні проекти, спільні цільові соціальні проекти.

Найбільш поширеним способом створення позитивних екстерналій підприємствами є надання ними благодійної допомоги фізичним особам чи організаціям. Така допомога полягає у добровільній передачі фінансових, матеріальних ресурсів, виконанні послуг за участі працівників підприємства-благодійника чи при його співпраці із сторонніми організаціями на користь фізичних або юридичних осіб-набувачів благодійної допомоги (бенефіціарів). Розміри допомоги управлінський пер-

сонал підприємства визначає щорічно з урахуванням поточних фінансових можливостей. Передаючи у власність благодійну допомогу бенефіціару, підприємство погашає взяті на себе зобов'язання. За такого виду ініціатив відповідальність за вирішення цільової проблеми, тобто створення позитивної екстерналії, лежить на набувачах благодійної допомоги у зв'язку із чим такі заходи є найпростішими у сфері соціально відповідальної діяльності підприємств.

Цільові соціальні проекти, пов'язані із формуванням позитивних екстерналій, є найбільш складними, оскільки переважна більшість із них є довготерміновими, а відповідальність за досягнення цільового соціального ефекту покладено на менеджмент підприємства. Крім того, у процесі проведення соціальних ініціатив можуть виникати непередбачувані соціальні витрати внаслідок конструктивних зобов'язань.

Для уникнення зростання витрат проекту слід обмежувати їх джерела фінансування, оприлюднюючи такі обмеження у звітності про результати соціальних проектів, зокрема: відсотковим значенням величини загального чистого прибутку, отриманого за звітний період або чистого прибутку, отриманого за звітний період від продажу визначеного виду продукції чи виконання окремих замовлень; відсотковим значенням величини загального доходу, отриманого за звітний період; або величини доходу, отриманого за звітний період від продажу визначеного виду продукції чи виконання окремих замовлень; фіксованою сумою від загального чистого прибутку чи загального доходу, отриманого за звітний період або чистого прибутку чи доходу, отриманого за звітний період від продажу визначеного виду продукції чи виконання окремих замовлень.

Визначаючи обсяги джерел фінансування проектів за рахунок прибутку доцільно передбачити фінансове навантаження довготермінових соціальних заходів за умови збиткової діяльності підприємства, оскільки їх скорочення є неможливим протягом короткого періоду часу. У такому випадку слід визначити мінімальні фінансові ресурси, які є достатніми для покриття базових витрат, необхідних для підтримання діяльності, передбаченої умовами проекту.

При проведенні соціальних проектів, які є довготривалими, із значним фінансовим навантаженням і складними у виконанні, учасники економічних відносин можуть об'єднувати свою діяльність зі створення позитивних екстерналій із іншими суб'єктами у сфері соціальної відповідальності, – підприємствами чи/та благодійними організаціями. Такий вид спільної діяльності не передбачає створення юридичної особи, однак вона дозволить об'єднати ресурси кількох економічних об'єктів, знижуючи фінансове навантаження кожного із них. Співпраця із благодійним фондом, у якого існує досвід проведення соціальних заходів, створить можливості поширення впливу соціального проекту на суспільство й залучення додаткових учасників ініціативи, зокрема волонтерів, інших зацікавлених у функціонуванні проекту людей, а відтак, і додаткових фінансових, матеріальних ресурсів.

Зважаючи на відмінності у визначених видах заходів, спрямованих на створення позитивних екстерналій, слід для кожного із них у процесі обліку соціальних витрат до рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» виділяти окремі рахунки другого порядку «Благодійна допомога», «Витрати цільових соціальних проектів», «Витрати спільних цільових соціальних проектів» та третього порядку за видами заходів соціального характеру. Дані на відповідних аналітичних рахунках свідчать про величину фактично понесених соціальних витрат за

кожним проектом, що проводить підприємство самостійно чи спільними зусиллями. Відокремлене відображення соціальних витрат за видами заходів, спрямованими на створення позитивного впливу діяльності підприємств на суспільство, розширить інформаційну базу фінансового обліку, полегшить процес звітування за результатами соціальної діяльності підприємств, посилить контроль за соціальними витратами.

У випадках, якщо підприємство встановлює обсяги фінансування соціальних проектів, які залежать від величини прибутку чи доходу, отриманого за звітний період від продажу визначеного виду продукції чи виконання окремих замовлень, доцільно до рахунку 70 «Доходи від реалізації», 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)» відкривати окремі субрахунки із деталізацією доходу, чистого прибутку від продажу товару, за рахунок якого фінансують окремі соціальні проекти.

Висновки і пропозиції. Інформація про соціальні витрати у системі фінансового обліку полегшить процес формування звітності за результатами соціальної діяльності. Окрім того, достовірна оцінка соціальних заходів підприємства дозволить знизити ризик втрати ресурсів у мінливому ринковому середовищі, визначити ефективність від понесених соціальних витрат.

Література:

1. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: [учебник] / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
3. Gray R. Accounting for the environment // R. Gray, J. Bebbington, D. Walters. – London: Paul Chapman publishing LTD. – 348 p.
4. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета: учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; [перевод с англ. под ред. Соколова Я.В., Смирновой И.А.]. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
5. Жиглей І.В. Еволюція бухгалтерського обліку в контексті розвитку соціальних відносин [Електронний ресурс] / І.В. Жиглей // Міжнародний збірник наукових праць. – Вип. 1(13). – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua>

6. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності: теорія та методологія: монографія / І.В. Замула. – Ж: ЖДТУ, 2010. – 439 с.
7. Папінко В.З. Облік і аналіз природоохоронної діяльності підприємств хімічної промисловості України: дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.04 / Віта Зіновіївна Папінко. – Тернопіль, 2004. – 262 с.
8. Загальні вимоги до фінансової звітності: положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1 [чинний від 07 лютого 2013 р.]. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>
9. Нематеріальні активи. – [Чинний від 1999-18-10] [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99> (Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 8).

Голинач Л.І. Аналитический учет затрат социально ответственной деятельности машиностроительных предприятий

Аннотация. Статья посвящена определению способа отображения информации о результатах социальной деятельности предприятий машиностроительной отрасли в системе финансового учета. Определен алгоритм классификации социальных расходов на счетах и учетных регистрах. Объяснено принципы систематизации таких расходов в системе финансового учета.

Ключевые слова: финансовый учет, социально ответственная деятельность, социальные расходы, социальные инвестиции, социальные проекты.

Holinach L.I. Analytical accounting of costs of socially responsible activities machine building companies

Summary. The article shows how to represent information about the results of social activity machine building enterprises in a financial accounting. An algorithm of social costs classification on accounts and accounting records is defined. Explained the principles of cost systematization in a financial accounting.

Keywords: financial accounting, socially responsible activities, social costs, social investment, social projects.