

Отримано: 29 червня 2016 р.

Прорецензовано: 11 липня 2016 р.

Прийнято до друку: 02 серпня 2016 р.

Левицька С. О. Економічне забезпечення соціально-екологічних складових збалансованості операційної діяльності підприємств: облікові підходи / С. О. Левицька // Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. – Острог: Вид-во НУ«ОА», вересень 2016. – № 2(30). – С. 110–115.

УДК 657.1:331.1.

JEL-класифікація: M 41

**Левицька Світлана Олексіївна,**

доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і аудиту  
Національного університету водного господарства та природокористування

## **ЕКОНОМІЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СОЦІАЛЬНО-ЕКОЛОГІЧНИХ СКЛАДОВИХ ЗБАЛАНСОВАНOSTІ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ: ОБЛІКОВІ ПІДХОДИ**

Проаналізовано потребу впровадження аналітичного обліку показників економічного забезпечення соціально-го захисту та екологічної безпеки в рамках господарської діяльності підприємства. З урахуванням міжнародної практики наведено основні базові та похідні економічні показники, якісні та кількісні показники екологічної безпеки, показники соціального забезпечення працівників підприємства. Досліджено питання управлінського обліку за центрами відповідальності в розрізі економічних, соціальних та екологічних показників, моніторинг їх ресурсного забезпечення. Запропоновано методикку та організацію обліку збалансованості операційної діяльності, альтернативні джерела фінансового забезпечення Програми соціально-економічної збалансованості: за рахунок введення аналітичних субрахунків до рахунків бухгалтерського обліку витрат, за рахунок створеного з прибутку Фонду, за рахунок створення спеціального виду забезпечення.

**Ключові слова:** збалансований розвиток, інтегрована система господарського обліку, базові економічні показники, показники соціального забезпечення, показники екологічної безпеки виробництва.

**Левицкая Светлана Алексеевна,**

доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры учета и аудита  
Национального университета водного хозяйства и природопользования

## **ЭКОНОМИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ СОЦИАЛЬНО-ЭКОЛОГИЧЕСКОЙ СОСТАВЛЯЮЩЕЙ СБАЛАНСИРОВАННОСТИ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ: УЧЕТНЫЕ ПОДХОДЫ**

Проанализированы потребности внедрения аналитического учета показателей экономического обеспечения социальной защиты и экологической безопасности в рамках хозяйственной деятельности предприятия. С учетом международной практики приведены базовые и производные экономические показатели, качественные и количественные показатели экологической безопасности, показатели социального обеспечения работников предприятия. Исследованы вопросы управленческого учета по центрам ответственности в разрезе экономических, социальных и экологических показателей, мониторинг их ресурсного обеспечения. Предложена методика и организация учета сбалансированности операционной деятельности, альтернативные источники финансового обеспечения Программы социально-экономической сбалансированности: за счет введения аналитических субсчетов к счетам бухгалтерского учета расходов, за счет созданного с прибыли Фонда, за счет создания специального вида обеспечения.

**Ключевые слова:** устойчивое развитие, интегрированная система хозяйственного учета, базовые экономические показатели, показатели социального обеспечения, показатели экологической безопасности производства.

**Svitlana Levytska,**

PhD, Professor, National University of Water Management and Natural Resources Use

## **ECONOMIC SUPPORT SOCIAL AND ENVIRONMENTAL COMPONENTS OF SUSTAINABLE ENTERPRISES OPERATING ACTIVITIES: ACCOUNTING APPROACHES**

Analyzes the need for implementation of analytical accounting indicators of economic support for social protection and environmental safety within the business enterprise. Taking into account international practices are based on basic and derived economic indicators, qualitative and quantitative environmental safety, performance of social security of employees. The problems of managerial accounting centers of responsibility in terms of economic, social and environmental indicators, monitoring their resources. The method of accounting organization and balance of operations, alternative sources of financial provision of socio-economic balance: by introducing analytical sub-accounts for costs by a specially created from the profits of the Fund, through the creation of a special type of software.

**Keywords:** sustainable development, integrated system of economic accounting, basic economic indicators, indicators of social security, indicators of environmental safety.

**Постановка проблеми.** Незбалансованість виробництва та споживання в сучасних умовах – основні чинники погіршення стану навколишнього природного середовища як на локальному, так і на глобальному рівнях. Статистика більше ніж тривожна: якщо ресурсомісткість одиниці продукції за останні чверть століття знизилася приблизно на третину, то загальний обсяг споживання ресурсів зріс на половину [16]; енергоємність виробництва у світі за останні 40 років зменшилась на третину – загальний обсяг викидів в атмосферу за цей же період зріс майже на 80% [17]. Неконтрольовані процеси використання ресурсів здійснюють значне навантаження на довкілля, тоді як багато країн не здатні забезпечити свої базові потреби у продуктах харчування, освітніх, медичних та інших послугах тощо.

Здійснені ООН прогнози дослідження свідчать, що чисельність населення Землі до 2050 року досягне 9,3 млрд осіб (причому основну частину приросту забезпечать країни Азії, Африки та Південної Америки). В окремих країнах цих регіонів за період із 2010 до 2100 років населення може зрости з 1,2 млрд до 4,2 млрд осіб, населення країн Європи, Росії, Бразилії, Китаю та ін. – досягне у 2030 році свого максимального значення – 3,1 млрд осіб [18].

Головне завдання в контексті зазначеного – перехід до відносин збалансованого розвитку, що, за умов попередження та вирішення екологічних проблем, забезпечить досягнення визначених на певному етапі та на перспективу економічних потреб із метою реалізації всебічного та гармонійного суспільного розвитку.

Лише створення достатніх економічних і соціальних умов у суспільстві стане стимулом результативного індивідуального формування та розвитку: зростання суспільної свідомості та громадянської відповідальності (зокрема, розуміння своєї ролі та обов'язків) здатні підтримувати та покращувати якісний рівень життя.

Стратегія такої динаміки національної економіки повинна ґрунтуватися на національних підходах щодо збалансованості всіх сфер забезпечення розвитку на державному рівні. Серед визначальних підходів: раціональне використання ресурсів навколишнього природного середовища; охорона, збереження та відтворення екосистем; ефективний та соціально-орієнтований розвиток економіки; доступність освіти впродовж життя; розширення міжнародної кооперації у вирішенні як часткових, так і глобальних проблем. Реалізація принципів запобігання негативним впливам, збалансованість обсягів використаних ресурсів і одержаних результатів (за допомогою впровадження економічно обґрунтованих розрахункових індикаторів) дозволить повною мірою реалізувати право на справедливість та раціональне задоволення потреб на рівні можливості розвитку як сучасного, так і майбутніх поколінь.

Перехід до екологічно-етичної та соціально-справедливої економіки невідворотно призведе до змін у структури зайнятості та розподілу доходів. Подальше зростання попиту на екологічну продукцію та послуги, а також відповідно на обладнання для їх виробництва призведе до швидкого росту окремих галузей та сфер економічної діяльності, у результаті чого відбудеться зростання зайнятості, ріст доходів та покращення умов життєдіяльності громадян.

Більшість конкретних дій щодо реалізації кроків досягнення збалансованості суспільно-економічного розвитку здійснюється за участі об'єднань урядових та неурядових організацій на регіональному, державному та міждержавному рівнях. Однак в основі програм – планування, реалізація ресурсна та нормативна підтримка збалансованості господарської діяльності юридичних осіб.

Пріоритетним на державному рівні залишається правильне визначення умов фінансової та організаційної підтримки підприємств, що за результатами своєї діяльності є вагомими факторами в досягненні стабільності регіональної економіки. Форми та розмір такої підтримки необхідно чітко регламентувати під час затвердження обласних «Програм економічного та соціального розвитку», що актуалізується на етапах впровадження адміністративно-територіальної реформи [11].

В основі державного регулювання збалансованості національного суспільно-економічного розвитку – суб'єкт господарювання, точніше його операційна діяльність, економічне забезпечення статутних програм із урахуванням їх соціально-екологічних аспектів.

Для гарантування дотримання бізнес-структурами відповідних стандартів, у 1996 році був розроблений Стандарт екологічного управління ISO14000, який уже у 2010 році використовувався підприємницькими структурами в більше ніж 150 країнах [7; 9]. На жаль, системного впровадження Стандарту вітчизняними суб'єктами господарської діяльності поки не відбулося.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Організаційним та економічним питанням реалізації збалансованого суспільного розвитку присвятили свої дослідження такі провідні зарубіжні та вітчизняні науковці, як Р. Вос, З. Герасимчук, Т. Джексон, А. Джулка, Е. Каріна, С. Карлсон-Вінкузен, М. Клименко, Р. Козул-Райт, В. Кравців, Д. Ліленфелд, А. Мельник, В. Трегобчук та інші.

Інформаційному забезпеченню збалансованої господарської діяльності (зокрема, обліково-аналітичному) приділяють увагу відомі вчені-обліковці З. Гуцайлюк, Г. Давидов, Ю. Кузьмінський, С. Легенчук, Л. Ловінська, С. Свірко, І. Садовська та інші.

Дослідження методичних та практичних підходів економічного забезпечення механізму збалансованої господарської діяльності, його відображення в обліку та звітності в контексті сучасних економічних трансформацій потребують продовження.

**Мета і завдання дослідження.** Метою роботи є визначення: показників збалансованого соціально-економічного та екологічного розвитку, їх підпорядкованість та джерела наповнення; методичні та організаційні підходи формування обліково-аналітичного забезпечення збалансованості операційної діяльності вітчизняних підприємств.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Найбільш поширене трактування сталого розвитку (англ. Sustainable development) узагальнено як встановлення балансу між задоволенням сучасних потреб людства і захистом інтересів майбутніх поколінь, включаючи їх потребу в безпечному і здоровому довіллі [14].

Англомовний оригінал поняття «sustainable development» означає «підтримуваний розвиток». Досить цікавим є французький варіант цього терміну – «developpment durable» – «міцний/тривалий розвиток». У більшості випадків термін перекладається як «сталий розвиток» [2; 5; 13].

Збалансовану діяльність із метою вивчення законодавчих та практичних питань її забезпечення доцільно розглядати на:

- мікрорівні: безпосередньо на рівні господарської діяльності підприємства;
- мезорівні: в рамках регіонального соціально-економічного розвитку;
- макрорівні: в контексті державних програм її реалізації.

Відповідно до стратегії та мети діяльності вітчизняних підприємств узагальнено поняття «збалансована операційна діяльність підприємств» (далі – збалансована діяльність) як організація раціонального та ефективного використання виробничих ресурсів із метою реалізації оперативних та стратегічних завдань статутної діяльності, що передбачає комплексну збалансованість трьох її складових, зокрема:

- позитивну динаміку економічних показників (економічна складова);
- соціальне забезпечення працівників (соціальна складова);
- екологічну безпеку операційної діяльності (екологічна складова).

Очевидним є те, що забезпечення сталого розвитку операційної діяльності підприємства обумовлює підтримку такого темпу господарювання, за якого динаміка вирішення соціально-екологічних заходів була б не меншою від темпів зростання безпосередньо економічних показників.

З урахуванням міжнародної практики збалансованої господарської діяльності та інформації, оприлюдненої у формах фінансової звітності підприємства, можна виокремити такі основні показники збалансованої діяльності:

**Економічні** – базові та похідні показники фінансового результату та ресурсного забезпечення.

**Базові:** 1. Валовий дохід. 2. Дохід від основної реалізації. 3. Собівартість реалізації. 4. Вартість активів майна (середньорічна). 5. Вартість чистих активів. 7. Середньоспискова чисельність працівників. 8. Прибуток до оподаткування. 9. Нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

**Похідні:** 1. Фондовіддача та фондомісткість. 2. Продуктивність праці. 3. Середня заробітна плата. 4. Показники рентабельності [9; 11].

**Показники екологічної безпеки**, що формують оцінку екологічно безпечних умов виробництва та праці, забезпечення екологічно-відтворювального впливу результатів господарювання на регіональний розвиток за якісними (V) та кількісними (VV) вимірами, містять:

- споживання енергії та тепла (VV);
- використання виробничих запасів (VV);
- використання природних ресурсів – водних, енергетичних (VV);
- вартість/обсяг відходів (VV);
- якість внутрішнього та зовнішнього повітряного середовища (V);
- оцінка шумів, запаху (V);
- екологічна безпека технологічного процесу, робочого місця, кінцевого продукту діяльності тощо (V) [7, с. 154-159; 13].

**Показники соціального забезпечення** – показники раціонального використання та відтворення трудових ресурсів із урахуванням потреб їх професійного розвитку та соціальної підтримки (в більшості випадків, трактують як соціальний пакет):

- базовий соціальний пакет або врегульовані законодавством України гарантії соціального забезпечення відповідно до укладеної працівниками з керівником (власником) підприємства трудової угоди;
- мотиваційний соціальний пакет поєднує компенсаційний (компенсація матеріальних благ, що надаються роботодавцем працівнику понад гарантії, передбачені законодавством) і конкурентний пакет (створення мотиваційної системи підтримки намірів працівників) [10; 13].

Для прикладу, з урахуванням міжнародної практики зупинимося на показниках соціального забезпечення працівників підприємств у вигляді сукупності чотирьох блоків:

- забезпечення здоров'я;
- розвиток корпоративної культури;
- навчання, підвищення кваліфікації;

- відпочинок та розваги;
- мотивація праці [10].

Далеко не всі зазначені показники збалансованості операційної діяльності оприлюднюються сьогодні у формах фінансової звітності, про що свідчить інформація в розрізі соціального забезпечення за групами показників «забезпечення здоров'я» та «навчання, підвищення кваліфікації» (табл. 1).

Таблиця 1

**Відображення показників соціальної відповідальності  
у формах звітності вітчизняних підприємств**

Показники СВБ (за звітний період)	Оприлюднюються в зовнішній звітності підприємства			
	Фінансова звітність *	Звітність до органів соціального страхування	Статистична звітність	Звітність по обов'язкових платежах до бюджету
1	2		3	4
<i>Забезпечення здоров'я:</i>				
– оплата непрацездатності за рахунок підприємства;	V		V	V
– витрати на заходи з охорони праці;	V			V
– кількість виробничих травм;		V		
– кількість днів непрацездатності;		V		
– кількість днів професійних захворювань;		V		
– кількість виданих путівок на санаторне лікування.		V		
<i>Навчання, підвищення кваліфікації:</i>				
– оплата підвищення кваліфікації працівників;	V			
– оплата навчання працівників;	V			
– кількість працівників із вищою освітою (по категоріях);				
– кількість працівників, які підвищили свою кваліфікацію.				

\*на цей час не передбачено визнання показників у Примітках до річної звітності підприємства (звітність потребує доповнення, створення інтегрованої форми звітності).

Аналітика бухгалтерських даних у розрізі зазначених вище показників, потреба в проведенні їх моніторингу та контролю за виконанням планових рівнів обумовлюють впровадження підприємством інтегрованої системи обліку (ІСГО), до складу якої входять бухгалтерський, управлінський, податковий та статистичний підсистеми обліку.

Вітчизняні вчені-обліковці диференціюють систему бухгалтерського та управлінського обліку за такими ознаками:

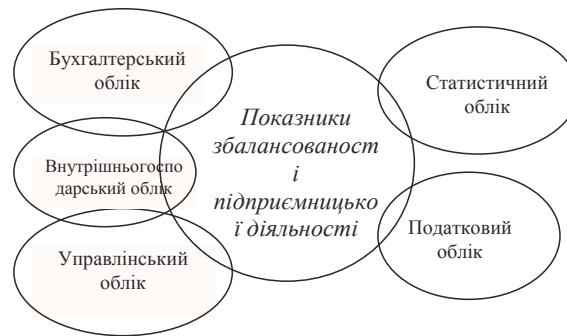
- управлінський облік не керується загальноприйнятими бухгалтерськими стандартами;
- в управлінському обліку зосереджується увага на конкретних сегментах господарської діяльності (на окремих видах продукції, сферах ринку, території збуту, а також на різних рівнях управління тощо), а не на всьому підприємстві загалом, як у бухгалтерському обліку;
- управлінський облік, на відміну від бухгалтерського, не є обов'язковим (здійснюється за рішенням керівництва);
- управлінський облік спрямовано на майбутнє, у зв'язку з чим він поєднується з плануванням, а бухгалтерський, навпаки, – реєструє господарські операції, що вже відбулись;
- управлінський облік, як правило, децентралізований, а бухгалтерський здійснюється в центральній бухгалтерії підприємства [3; 4; 8;12].

На нашу думку, інформаційною базою управлінського обліку є внутрішньогосподарський (в/г) облік, здійснений за принципами національних облікових стандартів із деталізацією аналітичних субрахунків для задоволення потреб менеджменту організації окремих сфер (напрямів, питань) діяльності. Можна стверджувати: дані в/г обліку гармонізовано включаються до відповідних показників фінансового обліку, створюючи цим беззаперечний фактор довіри до інформаційної бази таких центрів.

В ІСГО показники збалансованого розвитку знайшли відображення практично в кожній підсистемі обліку (рис. 1).

Результативними в питаннях забезпечення планових (програмних) рівнів у розрізі наведених вище груп є відображення їх в управлінському обліку. Об'єкти управлінського обліку показників збалансованості за центрами відповідальності – господарські операції, що ідентифікують виконання Програм соціального забезпечення та екологічної безпеки. Найбільш доцільним, на наш погляд, є акумулювання коштів на такі виплати (заходи) шляхом створення «Фонду соціально-екологічної збалансованості (ФСЕЗ)».





**Рис. 1. Інтеграція показників збалансованості підприємницької діяльності в Інтегрованій системі господарського обліку підприємства**

Приклад аналітичного обліку заходів соціального забезпечення в рамках відповідного центру відповідальності наведено в таблиці 2.

Таблиця 2

**Аналітичний облік соціальних виплат за категоріями працівників (для прикладу – бухгалтер підприємства)**

*Аналітичний субрахунок обліку працівника – 663.4, 661.4*

№ з/п	Кореспонденція рахунків		Характер соціальної виплати
	Дт	Кт	
1	2	3	4
1	92	474/п	Нараховано забезпечення на додаткову відпустку (мамі неповнолітніх дітей).
	474/п	661.4	Нараховано додаткову відпустку.
	661.4	311	Виплачена додаткова відпустка.
2	949	663.4	Нарахована компенсація за користування мобільним телефоном.
	663.4 631	631 311	Виплачена компенсація за користування мобільним телефоном.
3	949	663.4	Нараховано відшкодування оплати за перебування дитини працівника в дитячому садочку.
	663.4 631	631 311	Проведено оплату за перебування дитини працівника в дитячому садочку.
			.....
Сальдо		474/п	Різниця між нарахованими та фактично списаними забезпеченнями; підлягає сторнуванню/донарахуванню в кінці звітної періоду.
		663.4, 661.4	Залишок не оплачених (непогашених) соціальних виплат (потребує додаткового фінансового забезпечення).

Національні Положення (стандарт) бухгалтерського обліку в Україні передбачають можливість фінансування витрат на проведення заходів, передбачених Програмами соціального забезпечення та екологічної безпеки, за кількома альтернативними варіантами, зокрема, за рахунок:

– інших операційних витрат із введенням аналітичних субрахунків у розрізі Програм: Дт «Інші операційні витрати» – Кт «Ресурси (постачальники)»;

– фонду, створеного шляхом відрахування з прибутку: Дт «Використання прибутку» – Кт «Фонд збалансованої діяльності»; Дт «Фонд збалансованої діяльності» – Кт «Ресурси (постачальники)»;

– шляхом нарахування забезпечень на реалізацію Програм збалансованої операційної діяльності: Дт «Інші операційні витрати» – Кт «Забезпечення», Дт «Забезпечення» – Кт «Ресурси (постачальники)».

**Висновки.** Важливим етапом формування стратегії національного збалансованого (сталого) розвитку є розробка механізму соціально-економічної та екологічної збалансованості. На рівні підприємства це – визначення обґрунтованих розрахункових показників економічного забезпечення соціального захисту та екологічної безпеки операційної діяльності суб'єктів, що обумовлюють інформаційне наповнення обліково-аналітичного забезпечення результатів такого господарювання.

Інтеграція у світові ринки «диктує» необхідність врахування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності, уніфікацію форм звітності бюджетного обліку та обліку підприємницької діяльності, що потребує затвердження на державному рівні Інтегрованої форми звітності, зокрема, за показниками збалансованості. Інформаційне поєднання даних фінансової звітності та Інтегрованої (принаймні, у галузевому зрізі) дозволить оцінити рівень збалансованості соціально-економічних та еколо-

гічних параметрів, забезпечуючи тим самим позитивний вплив операційної діяльності на розвиток регіональної економіки та суспільного національного розвитку загалом.

#### Література:

1. Аналітика економічних показників збалансованості // [Електронний ресурс] – Режим доступу : [http://esa.un.org/unpd/wpp/Analytical-Figures/htm/fig\\_3.htm](http://esa.un.org/unpd/wpp/Analytical-Figures/htm/fig_3.htm).
2. Апостолук С. О. Промислова екологія. Навч. посіб. – 2-ге вид., випр. і допов. Рекомендовано МОН / С. О. Апостолук, В. С. Джигирей. – К. : Знання, 2012. – 430 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 444 с.
4. Голов С. Управлінський облік і контролінг : концепції та застосування // Вісник КНТЕУ. – 2007. – № 5. – С. 82–99.
5. Лекции : Экология : Экономический механизм природопользования : Экологический ущерб // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://uchebalegko.ru/lections/viewlecture/ekologiya>.
6. Макар С. В. Основы экономики природопользования / С. В. Макар. – М. : Институт международного права и экономики им. А. С. Грибоедова, 1998. – 192 с.
7. Мягченко О. П. Основы экологии. Підручник. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 312 с.
8. Нападowska Л. Методологічні засади управлінського обліку // Бухгалтерський облік і аудит, – № 4. – 2004. – С. 26–30.
9. Олейник К. А. Экологические риски в предпринимательской деятельности. – М. : Анклир, 2002. – С. 33.
10. Показники соціальної відповідальності бізнесу // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://pidruchniki.ws/10560412/ekonomika>.
11. Про добровільне об'єднання територіальних громад : Закон України // Відомості Верховної Ради (ВВР), 2015, № 13, ст. 91.
12. Свірко С. В. Бухгалтерський облік у бюджетних установах: методологія та організація : Монографія. – К. : КНЕУ, 2006. – 243 с.
13. Словарь терминов и определений по охране окружающей среды, природопользованию и экологической безопасности // [Електронний ресурс] – Режим доступу : [http://lugaveles.ucoz.ru/news/slovar\\_terminy\\_i\\_opredelenija](http://lugaveles.ucoz.ru/news/slovar_terminy_i_opredelenija).
14. Сталий розвиток // [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki>.
15. Екологічний менеджмент : Навчальний посібник / В. Ф. Семенов, О. Л. Михайлюк, Т. П. Галушкіна, Г. В. Крусір та ін.; За ред. В. Ф. Семенова, О. Л. Михайлюк ; М-во освіти і науки України, ОДЕУ. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 407 с.
16. Jackson T. Prosperity without growth: economics for a finite planet. 1st edition. Earthscan. London, 2009.
17. Friends of the Earth. Overconsumption? Our use of the world's natural resources, 2009. // [Електронний ресурс] – Режим доступу : [www.foe.co.uk/resource/reports/overconsumption.pdf](http://www.foe.co.uk/resource/reports/overconsumption.pdf).
18. Times Higher Education online (10th July 2002) «Research on corporate social responsibility can boost progress towards Lisbon goals, says Bisquin», URL : <http://www.timeshighereducation.co.uk>.