

УДК 005.52:657.471.122

**Ровенець Т. О., к.е.н., ст. викладач** (Національний університет водного господарства та природокористування, м. Рівне)

## **МЕТОДИКА ОБЛІКУ СОЦІАЛЬНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ ТОРГІВЛІ**

**У статті досліджено методику обліку соціальних витрат підприємств торгівлі та запропоновано шляхи її удосконалення.**

**Ключові слова:** соціальні витрати, витрати на оплату праці, виплати працівникам, розрахунки за іншими виплатами, фонд основної заробітної плати, фонд додаткової заробітної плати, колективний договір.

**Ринкові відносини та побудова** в Україні соціально орієнтованої економіки призводить до зростання ролі соціальних цілей, все більшого значення набуває соціальний аспект діяльності підприємств й, особливо, інтереси колективу працівників підприємства. Адже рівень соціального розвитку суспільства, багато в чому, залежить від вирішення соціальних проблем на підприємстві. Зважаючи на це, ефективне управління соціальними витратами є однією з пріоритетних цілей політики підприємства. Підґрунтям прийняття будь-яких управлінських рішень, безперечно, є сукупність даних бухгалтерського обліку та результати їх аналізу. Саме тому дослідження чинної практики обліку соціальних витрат з точки зору формування обліково-аналітичного забезпечення для управління ними є на сьогодні надзвичайно актуальним.

**Окремі методичні та практичні** проблеми обліку соціальних витрат досліджували українські вчені Є.А. Батченко, М.Т. Білуха, С.Ф. Голов, О.А. Грішнова, А.М. Колот, Д.Л. Коник, С.Я. Король, Є.В. Мних, Л.В. Нападівська, А.В. Озеран. Серед зарубіжних вчених, які зробили внесок у даному напрямку Ф. Котлер, А. Спайсер, Т. Данфі, Р. Ентоні, К. Томас.

Визнаючи вагомий науковий доробок вітчизняних і зарубіжних вчених, слід вказати на наявність невирішених питань наукового та прикладного характеру, які не дозволяють отримати якісну і повну інформацію про соціальні витрати для прийняття ефективних управлінських рішень. Зокрема це стосується удосконалення методики соціальних витрат підприємства.

**Метою даної публікації** є дослідження методики обліку соціальних витрат підприємств торгівлі та розробка практичних рекомендацій

щодо її удосконалення.

**Основними завданнями публікації є:**

- визначення існуючих проблем щодо відображення соціальних витрат підприємств торгівлі в обліку в ході дослідження їх методики;
- розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення методики обліку соціальних витрат підприємств торгівлі.

**Соціальні витрати підприємства** – це вартість використаних економічних ресурсів на оплату праці, дотримання державних соціальних гарантій, забезпечення конкурентоспроможності і соціального розвитку підприємства, задоволення потреб персоналу, внески на загальнообов'язкове державне та добровільне соціальне страхування, а також благодійність [1].

На сьогодні поняття “соціальні витрати підприємства” законодавчо не закріплене і розглядається в нормативних документах, зокрема П(С)БО 16 “Витрати”, як “Витрати на оплату праці” та “Відрахування на соціальні заходи” [2]. Так, згідно з 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 та 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, витрати на підготовку та перепідготовку працівників, вартість молока і лікувально-профілактичного харчування тощо) [3]. У вітчизняній практиці окремі питання обліку витрат на персонал регулюються П(С)БО 26 “Виплати працівникам” [4]. Зазначений стандарт визначає методологічні засади формування у вітчизняному бухгалтерському обліку інформації про поточні виплати, виплати при звільненні, виплати по закінченні трудової діяльності, виплати інструментами власного капіталу підприємства, інші довгострокові виплати.

Щодо існуючої практики обліку соціальних витрат торговельних підприємств, слід відмітити низку проблем стосовно відображення цього виду витрат в обліку, що обумовлено, перш за все, недосконалістю нормативно-правового забезпечення, а також відсутністю їх чіткої внутрішньої регламентації безпосередньо на підприємствах.

По-перше, існує ряд недоліків у вітчизняних нормативно-правових актах щодо оплати праці:

1) неузгодженість підходів щодо розкриття структури фонду оплати праці та визначення виплат, які не належать до фонду оплати праці.

Закон України “Про оплату праці” визначає структуру заробітної плати, а Інструкція зі статистики заробітної плати окремо вводить поняття “фонд оплати праці”. Разом з тим Закон України “Про оплату праці” не розкриває детально структури основної, додаткової заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних виплат [5]. Основні види виплат працівникам згідно з чинним законодавством визначено Інструкцією зі статистики заробітної плати № 5. Тобто для уникнення розбіжностей необхідно визначити єдиний підхід до розкриття структури фонду оплати праці: в Законі України “Про оплату праці” ввести саме поняття “фонд оплати праці” та деталізувати його структуру відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати № 5.

Також в Законі України “Про оплату праці” *інші норми і гарантії в оплаті праці* виділено в окрему категорію, на відміну від основної, додаткової заробітної плати, а також інших заохочувальних і компенсаційних виплат, які формують фонд оплати праці [5]. Таке відокремлення передбачає, що дана категорія виплат не відноситься до фонду оплати праці аналогічно *іншим виплатам, що не належать до фонду оплати праці* відповідно до Інструкції зі статистики заробітної плати.

Подолати дані неузгодженості можна шляхом розкриття у Законі України “Про оплату праці” категорії “Інші норми і гарантії” в розрізі виплат, наведених в Інструкції № 5.

2) П(С)БО 16 “Витрати” потребує уточнення складу витрат на оплату праці.

Відповідно, вважаємо за доцільне деталізувати склад витрат на оплату праці у П(С)БО 16 “Витрати” з урахуванням положень Інструкції № 5 та викласти в наступній редакції: *витрати на оплату праці (фонд основної заробітної плати, фонд додаткової заробітної плати, інші заохочувальні та компенсаційні виплати, інші виплати, що не належать до фонду оплати праці, але відображаються у складі операційних витрат)*.

По-друге, існує проблема відображення в обліку соціальних витрат, які не відносяться до фонду оплати праці.

Оскільки, як зазначалося вище, облік соціальних витрат чітко не регламентований жодним законодавчим актом, віднесення таких виплат на відповідні рахунки обліку здійснюється на розгляд роботодавців. Дослідження показали, що, у випадку, якщо заохочувальні і компенсаційні виплати та виплати, які наведені в розділі 3 Інструкції зі статистики заробітної плати, передбачені в розділі “Оплата праці” колективного чи індивідуального договору, то вони включаються до загальної суми нарахованої за місяць заробітної плати працівника. У бу-

хгалтерському обліку такі виплати відображають так само, як і інші виплати з оплати праці, – по кредиту рахунку 661 “Розрахунки за заробітною платою” в кореспонденції:

- або з дебетом відповідних рахунків витрат (92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”) залежно від того, до якої категорії належить працівник, особливо у випадку, якщо ці виплати мають постійний характер і охоплюють більшість працівників (наприклад, щорічна премія, матеріальна допомога на оздоровлення, страхові платежі);
- або з дебетом рахунку 949 “Інші операційні витрати”, якщо йдеться про виплати разового характеру.

Торговельне підприємство обирає лише один з вище наведених варіантів та закріплює його в наказі про облікову політику. За умови, якщо ці витрати не відображені в колективному або індивідуальному договорі – вони не відносяться до фонду оплати праці і, відповідно до Інструкції № 5, повинні відображатися за кредитом субрахунку 663 “Розрахунки за іншими виплатами” в кореспонденції з рахунками 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” і субрахунком 949 “Інші операційні витрати”.

Відповідно Інструкція № 291 потребує внесення змін щодо призначення субрахунку 663 “Розрахунки за іншими виплатами”. На сьогодні даний субрахунок використовується підприємствами для відображення допомоги у зв’язку з частковим безробіттям та допомоги з тимчасової непрацездатності, що теж призводить до викривлення облікової інформації, оскільки обмежує перелік виплат, які не відносяться до фонду оплати праці, наведений в Інструкції зі статистики заробітної плати. Виходячи з цього, пропонуємо викласти призначення субрахунку 663 “Розрахунки за іншими виплатами” в наступній редакції: *на субрахунку 663 “Розрахунки за іншими виплатами” ведеться облік розрахунків за виплатами, що не належать до фонду оплати праці, відповідно до розділу 3 Інструкції зі статистики заробітної плати, що підвищить інформаційне призначення даного субрахунку та дозволить уникати помилок при визначенні фонду оплати праці.*

По-третє, відображення в обліку соціальних витрат за їх видами здійснюється узагальнено, без деталізації в аналітичному обліку.

Для відображення інформації про виплати працівникам та формування звітності Планом рахунків передбачено достатньо субрахунків першого порядку. У ході проведення аналізу діючої практики обліку соціальних витрат торговельних підприємств було визначено, що переважна більшість підприємств відображає в обліку такі витрати загальною сумою без відкриття рахунків аналітичного обліку. Очевидним є факт, що такий підхід обмежує повноту розкриття інформації про со-

ціальні витрати в обліку, а отже, і можливість прийняття ефективних управлінських рішень. Тому для підвищення аналітичності субрахунків обліку та забезпечення достовірної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень вважаємо за доцільне відкриття аналітичних рахунків другого та третього порядку до субрахунків 661 “Розрахунки за заробітною платою”, 663 “Розрахунки за іншими виплатами” шляхом внесення їх до робочого плану рахунків підприємства з врахуванням видів даних витрат, які здійснює підприємство (табл. 1).

Такий підхід допоможе відображати інформацію про соціальні витрати з врахуванням потреб управлінського обліку та не ускладнюватиме фінансовий облік в цілому.

Саме від правильності використання рахунків обліку для відображення соціальних витрат за їх видами залежить правильність визначення суми адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, інших витрат, а також фінансових результатів від операційної та іншої звичайної діяльності.

Аналіз методики відображення в обліку соціальних витрат дозволив виділити два основних напрямки: відображення у складі витрат звітного періоду або віднесення до витрат майбутніх періодів з подальшим поступовим списанням по мірі отримання доходів, для отримання яких вони були понесені.

В основі першого напрямку лежить принцип обережності, відповідно до якого активи необхідно відображати по найнижчій з двох оцінок, а витрати – по найвищій. Тобто, за цим принципом соціальні витрати необхідно списувати в періоді їх виникнення, оскільки можливість їх оцінки та отримання в майбутньому економічних вигод, пов’язаних з використанням таких активів, є сумнівною.

Це обумовлено тим, що здійснюючи соціальні витрати з метою залучення і утримання кваліфікованих працівників, підприємство несе витрати у звітному періоді, а доходи, пов’язані зі здійсненням даних витрат, чітко визначити неможливо.

На противагу принципу обережності дослідниками протиставляється принцип відповідності доходів і витрат звітного періоду. Тобто сумі доходу, отриманого в даному звітному періоді, повинна відповідати сума витрат, які були понесені підприємством для отримання цього доходу. Ті ресурси, які були потрачені у звітному періоді, але доходи принесуть в майбутніх періодах, є витратами майбутніх періодів, сума

Таблиця 1

## Витяг з робочого плану рахунків підприємств торгівлі в частині відображення соціальних витрат\*

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Аналітичні рахунки першого по- рядку		Аналітичні рахунки другого порядку	
Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва	Код	Назва
....	.....	.....	.....	....	.....	....	.....
66	Розрахунки за виплатами пра- цівникам	661	Розрахунки за заробі- тною платою	661.1	Фонд основної заробітної плати		
				661.2	Фонд додаткової заробітної плати		
				661.3	Інші заохочувальні і ком- пенсаційні виплати	661.3.1	Матеріальна допомога
		661.3.x	**				
			.....	.....			
		662	Розрахунки з депоне- нтами				
663	Розрахунки за інши- ми виплатами	663.x	***				
		.....	...	...	...		

\* розроблено автором.

\*\* за видами соціальних витрат, які здійснюються підприємством та відносяться до інших заохочувальних і компенсаційних виплат.

\*\*\* за видами соціальних витрат, які здійснюються підприємством і не відносяться до фонду оплати праці.

яких відображається в активі балансу. Зокрема, витрати на навчання працівників за профілем діяльності відображаються на рахунку 39 та поступово списуються на рахунки витрат відповідно до категорії персоналу, навчання якого було оплачено підприємством.

Це обумовлено тим, що здійснюючи соціальні витрати з метою залучення і утримання кваліфікованих працівників, підприємство несе витрати у звітному періоді, а доходи, пов'язані зі здійсненням даних витрат, чітко визначити неможливо.

На противагу принципу обережності дослідниками протиставляється принцип відповідності доходів і витрат звітного періоду. Тобто сумі доходу, отриманого в даному звітному періоді, повинна відповідати сума витрат, які були понесені підприємством для отримання цього доходу. Ті ресурси, які були потрачені у звітному періоді, але доходи принесуть в майбутніх періодах, є витратами майбутніх періодів, сума яких відображається в активі балансу. Зокрема, витрати на навчання працівників за профілем діяльності відображаються на рахунку 39 та поступово списуються на рахунки витрат відповідно до категорії персоналу, навчання якого було оплачено підприємством.

Кореспонденцію рахунків щодо відображення соціальних витрат підприємств торгівлі у складі витрат звітного періоду з врахуванням пропозицій про підвищення аналітичності (табл. 1) можна узагальнити в табл. 2.

Таблиця 2

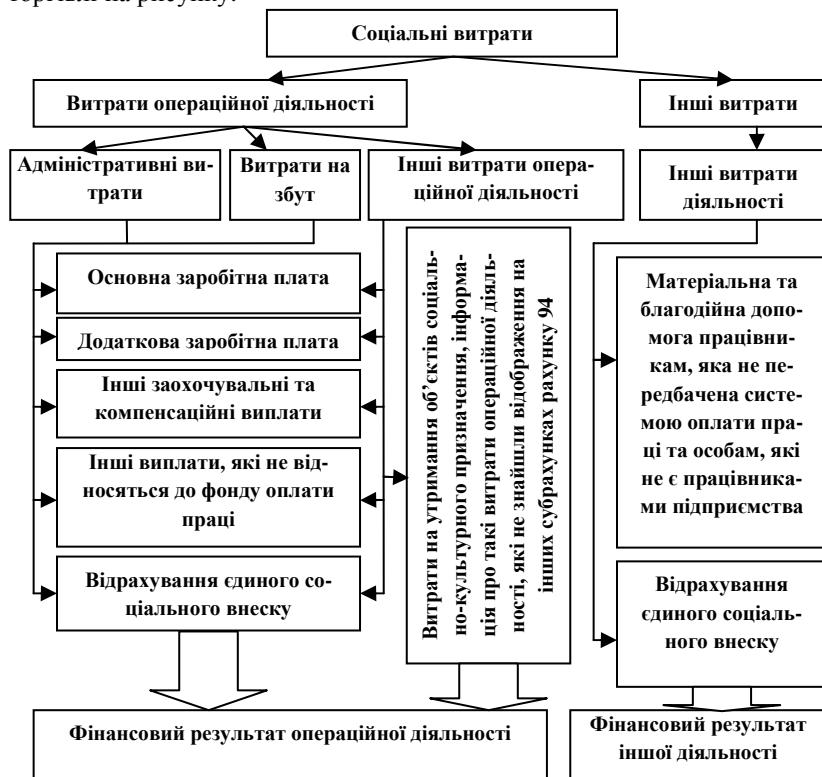
Пропозиції по удосконаленню методики відображення соціальних витрат підприємств торгівлі у складі витрат звітного періоду на рахунках бухгалтерського обліку

<b>Діюча методика відображення соціальних витрат на рахунках бухгалтерського обліку</b>	<b>Запропоновані зміни до діючої методики відображення соціальних витрат на рахунках бухгалтерського обліку</b>
Відображення соціальних витрат з використанням кореспонденції рахунків: Дт 92, 93, 949 Кт 661	Відображення соціальних витрат, які відносяться до фонду оплати праці з використанням кореспонденції рахунків: Дт 92, 93, 949 Кт 661.1, 661.2, 661.3.x*
	Відображення соціальних витрат, які не відносяться до фонду оплати праці з використанням кореспонденції рахунків: Дт 92, 93, 949, 97 Кт 663.x**

\* 661.3.x – за видами соціальних витрат, які здійснюються підприємством та відносяться до інших заохочувальних і компенсаційних виплат

\*\* 663.x – за видами соціальних витрат, які здійснюються підприємством і не відносяться до фонду оплати праці

Враховуючи класифікацію соціальних витрат, а також особливості їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, можна узагальнити вплив даного виду витрат на фінансовий результат підприємства торгівлі на рисунку.



Рисунк. Вплив соціальних витрат підприємства за видами діяльності на формування фінансових результатів підприємства торгівлі\*

\* розроблено особисто автором

**В сучасних умовах особливого** значення набуває соціальна захищеність персоналу підприємства шляхом здійснення соціальних витрат. Підвищення рівня економічного розвитку підприємств торгівлі потребує розробки та впровадження у практичну діяльність обліково-аналітичного забезпечення прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо соціальної відповідальності підприємств. Відображення соціальної діяльності підприємств торгівлі на рахунках бухгалтерського обліку, за винятком окремих витрат, на сьогодні чітко не передба-



чено. Однак, на нашу думку, необхідно переглянути ситуацію з урахуванням нових тенденцій у визначенні пріоритетів господарської діяльності підприємств. Організація обліку соціальних витрат в системі бухгалтерських рахунків дозволить відобразити у фінансовій звітності основну інформацію для управління соціальною діяльністю підприємства.

**1.** Стрибулевич Т. О. Зарубіжний та вітчизняний досвід ідентифікації соціальних витрат в обліково-аналітичних системах / Т. О. Стрибулевич // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування: зб. наук. праць. Серія “Економічні науки”. – Вип. 3(39). – Рівне : НУВГП, 2007. – С. 278-289. **2.** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати” : наказ Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 20 // Баланс. – 2009. – № 2-3. – С. 40-41. **3.** Інструкція зі статистики заробітної плати : наказ Державного комітету статистики України від 13.012.2004р. № 5. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0465-95>. **4.** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 “Виплати працівникам” : наказ Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 20 // Баланс. – 2009. – № 18-23. **5.** Про оплату праці : Закон України від 24.03.1995р. № 108/95–ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/main.cgi?nreg=108%2F95-%E2%F0>.

Рецензент: д.е.н., проф. Савіна Н. Б. (НУВГП)

---

**Rovenets T. O., Candidate of Economics, Senior Lecturer (The Methodic of Social Expenses Accounting of Trading Enterprises)**

## **METHODIC OF SOCIAL EXPENSES ACCOUNTING OF TRADING ENTERPRISES**

**The methodic of social expenses accounting of trading enterprises is investigated and the ways of its improvement are proposed.**

**Keywords: social expenses, labor costs, employee benefits, fund of basic salary, fund of additional salary, collective contract.**

---

**Ровенец Т. А., к.э.н., ст. преподаватель (Методика учета социальных затрат предприятий торговли)**

## **МЕТОДИКА УЧЕТА СОЦИАЛЬНЫХ РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЙ ТОРГОВЛИ**

**В статье исследовано методику учета социальных затрат предприятий торговли и предложены пути ее совершенствования.**

***Ключевые слова:* социальные затраты, затраты на оплату труда, выплаты работникам, расчеты по другим выплатам, фонд основной заработной платы, фонд дополнительной заработной платы, коллективный договор.**

---