

Г.Г. Фоменко, аспір.  
Донецький університет економіки та права

## УДОСКОНАЛЕННЯ МЕХАНІЗМУ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА СОЦІАЛЬНИЙ ЗАХИСТ ПРАЦІВНИКІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ ШЛЯХОМ ВНЕСЕННЯ ЗМІН ДО НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЇ БАЗИ УКРАЇНИ

(Представлено д.е.н., проф. Брюховецькою Н.Ю.)

*Досліджено облік витрат соціального призначення у бухгалтерському та податковому законодавстві України, визначені існуючі недоліки нормативно-правової бази та запропоновані зміни та доповнення з метою удосконалення механізму управління витратами на соціальний захист працівників на підприємстві.*

**Ключові слова:** соціальні витрати, витрати на соціальний захист працівників, облік витрат.

**Постановка проблеми.** Забезпечення соціального захисту працівників є невід'ємною умовою функціонування суб'єктів господарювання працюючих в ринкових умовах. Надання власниками людського капіталу працівникам соціальних гарантій пов'язано з необхідністю забезпечувати достовірність обліку та контролю витрат соціального призначення з метою подальшого управління загальними витратами та визначення фінансового результату. На разі в Україні не існує обов'язкової звітності, щодо соціального захисту працівників, лише деякі підприємства надають додатково до фінансової звітності соціальні звіти, користуючись міжнародними стандартом АА 1000 AS. Однак передбачено надання звітів до пенсійного та соціальних фондів, які відносяться до забезпечення соціального захисту працівників на державному рівні, що не дає повної картини про рівень соціальної захищеності працюючих на підприємстві та рівень витрат соціального призначення. Підприємства в річній фінансовій звітності тільки відображають інформацію про витрати на оплату праці та соціальні заходи в структурі операційних витрат. Інформація про структуру витрат на соціальні заходи, їх розмір, джерела фінансування та динаміку не доступна для загального використання, що не дає можливості оцінити рівень соціальної відповідальності перед працівниками. Крім того, потенційні працівники не можуть заздалегідь оцінити соціальне положення на підприємстві. З боку держави відсутність такої інформації знижує контроль за правомірністю списання коштів та визначення фінансового результату діяльності. Податковий кодекс та положення бухгалтерського обліку, які регулюють питання визначення витрат підприємства не вирішують даної проблеми. План рахунків бухгалтерського обліку має чітко визначені категорії витрат (виробничі витрати, витрати на збут, адміністративні тощо). Витрати на соціальний захист працівників представлені майже в кожній категорії витрат та не мають власного аналітичного рахунку. Відсутність спеціальних рахунків (аналітичних рахунків) обліку витрат на соціальний захист працівників на рівні підприємства та звітності про виконання передбачених державою та трудовою угодою соціальних гарантій негативно впливає і на суб'єкти господарювання, так як не дозволяє достовірно виміряти розмір витрат на соціальний захист працівників, визначити ефективність конкретних видів соціальних послуг та перешкоджає забезпеченню ефективності управління персоналом та витратами на його утримання, що зрештою призводить до зниження продуктивності діяльності підприємства в цілому.

**Аналіз результатів останніх досліджень.** Проблеми недосконалості законодавчої бази України у розрізі соціальної діяльності підприємства досліджували в своїх роботах О.І. Пацула [4], В.В. Болубах [1], Т.О. Стрибулевич [7], В.М. Гриньова, М.М. Новікова, М.В. Боровик [2] та інші науковці.

В дисертаційній роботі О.І. Пацула визначила недоліки положень бухгалтерського обліку та фінансової звітності й запропонувала внести поправки з метою покращення системи обліку соціальних витрат.

Ідентифікацію соціальних витрат в облікових системах нашої та зарубіжних країн було розглянуто у працях Т.О. Стрибулевича та зроблено висновок щодо обмеженості складових витрат на утримання персоналу в законодавстві нашої країни порівняно з розвиненими країнами. За результатами дослідження автор дотримується думки, що соціальні витрати як економічна категорія не знайшли відображення в нормативно-правових документах України.

Соціальний захист працівників на підприємстві в розрізі його обов'язкової складової було розглянуто В.В. Болубах, було визначено основні напрями покращення рівня соціально-трудова відносин на підприємстві. Результати аналізу, проведеного науковцем, щодо стану соціально-трудова відносин на підприємствах свідчать про низький рівень виконання навіть встановлених державою соціальних гарантій працівникам.

Управління соціальними витратами на підприємстві стало пріоритетним напрямом досліджень В.М. Гриньової, М.М. Новікова та М.В. Боровика, останнім було захищено дисертацію на тему «Управління

соціальним розвитком промислового підприємства». Згадані науковці визначили необхідність забезпечення сталого соціального розвитку підприємства та особливості обліку витрат, які виникають у процесі його реалізації, запропоновані зміни до звітності підприємств в розрізі соціального розвитку. Однак незважаючи на певну опрацьованість проблеми забезпечення соціального захисту працівників на підприємстві та обліку витрат соціального призначення, питання удосконалення законодавства з метою покращення процесу управління цими витратами на державному рівні та на рівні підприємства недостатньо розглянуте у науковій літературі.

**Метою статті** є визначення недоліків законодавства, щодо обліку витрат на соціальний захист працівників та внесення змін з метою покращення системи управління витратами на всіх рівнях.

**Викладення основного матеріалу.** В законодавстві України не передбачені категорії «соціальні витрати» та «витрати на соціальний захист працівників», не існує окремих рахунків обліку цих витрат, переліку витрат, які можна віднести до витрат на забезпечення соціального захисту працівників чи до соціальних витрат, відсутня обов'язкова звітність підприємств з забезпечення соціального захисту (окрім звітності, щодо соціального страхування). Єдина категорія, яка знайшла відображення в нормативно-правових документах це – витрати на соціальні заходи та відрахування на соціальні заходи, які досить обмежені та передбачають загальнообов'язкову складову соціального захисту та лише деякі напрями добровільного характеру. В дисертаційній роботі О.І. Пацули «Облік і контроль соціальних витрат підприємства» [4] були досліджені недоліки законодавства нашої країни та було 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 «Розрахунки з оплати праці» назвати «Витрати на виплати працівникам». Разом з тим, в дисертації пропонується внести зміни до діючого плану рахунків бухгалтерського обліку з метою більш повного відображення інформації щодо соціальних виплат працівникам (табл. 1).

Таблиця 1

Система рахунків з обліку виплат працівника

Код	Діюча система рахунків	Код	Пропонована система рахунків
66	Розрахунки за виплатами працівникам	66	Розрахунки за виплатами працівникам
661	Розрахунки із заробітної плати	661	Розрахунки за нарахованими виплатами 6611 Заробітна плата за окладами і тарифами; 6612 Обов'язкові соціальні виплати працівникам; 6613 Додаткові соціальні виплати працівникам
662	Розрахунки з депонентами	662	Розрахунки за депонованими виплатами
663	Розрахунки за іншими виплатами	663	Розрахунки за іншими виплатами

Крім того, було запропоновано доповнити субрахунок 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» окремим аналітичним рахунком, який акумулював би частину прибутку, яка спрямовується на фінансування додаткових соціальних потреб. Також необхідно, на думку цитованого автора, внести зміни до діючої форми платіжної відомості таким чином, щоб зазначати у ній інформацію про ті виплати працівникам, які не включаються до фонду оплати праці.

Існуюча нині система обліку витрат не сприяє відстеженню витрат на соціальний захист працівників, адже не існує окремих субрахунків їх обліку. Пропоновані О.І. Пацулою зміни до законодавства України є поштовхом для подальшого удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні. Для оптимізації витрат на соціальний захист, їх достовірного вимірювання та відстеження грошових потоків необхідно внести такі доповнення та поправки до плану рахунків бухгалтерського обліку в Україні представлені у таблиці 2 [5].

Таблиця 2

Зміни до плану рахунків

Діюча система рахунків		Пропонована система рахунків	
рахунок, субрахунок	назва	рахунок, субрахунок, аналітичний рахунок	назва
1	2	3	4

Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань			
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)
441	Прибуток нерозподілений	441	Прибуток нерозподілений
442	Непокриті збитки	442	Непокриті збитки
443	Прибуток використаний у звітному періоді	443	Прибуток використаний у звітному періоді
		4431	Прибуток використаний на фінансування соціальних потреб працівників
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів
471	Забезпечення виплат відпусток	471	Забезпечення виплат відпусток
472	Додаткове пенсійне забезпечення	472	Додаткове пенсійне забезпечення
473	Забезпечення гарантійних зобов'язань	473	Забезпечення гарантійних зобов'язань
474	Забезпечення інших витрат і платежів	474	Забезпечення інших витрат і платежів
		4741	Забезпечення виплат з індивідуального соціального фонду
		4742	Забезпечення виплат з індивідуального накопичувального соціального фонду
		4743	Забезпечення інших виплат платежів

Закінчення табл. 2

1	2	3	4
Клас 6. Поточні зобов'язання			
66	Розрахунки з оплати праці	66	Розрахунки з персоналом
661	Розрахунки з заробітної плати	661	Розрахунки з заробітної плати
662	Розрахунки з депонентами	662	Розрахунки з депонентами
		663	Розрахунки з соціального захисту працівників
		664	Розрахунки за іншими виплатами
Клас 8. Витрати за елементами			
81	Витрати на оплату праці	81	Витрати на утримання персоналу
811	Виплати за окладами і тарифами	811	Виплати за окладами і тарифами
812	Премії та заохочення	812	Премії та заохочення
813	Компенсаційні виплати	813	Компенсаційні виплати
814	Оплата відпусток	814	Оплата відпусток
815	Оплата іншого невідпрацьованого часу	815	Оплата іншого невідпрацьованого часу
816	Інші витрати на оплату праці	816	Інші витрати на оплату праці
		817	Оплата обов'язкових соціальних виплат за

			видами виплат
		818	Оплата додаткових соціальних виплат за видами виплат
82	Відрахування на соціальні заходи	82	Відрахування на соціальні заходи
821	Відрахування на пенсійне забезпечення	821	Відрахування на пенсійне забезпечення
822	Відрахування на соціальне страхування	822	Відрахування на соціальне страхування
823	Страхування на випадок безробіття	823	Страхування на випадок безробіття
824	Відрахування на індивідуальне страхування	824	Відрахування на індивідуальне страхування
		825	Відрахування в індивідуальний соціальний фонд
		826	Відрахування в індивідуальний накопичувальний соціальний фонд

Переименування рахунків 66 «Розрахунки з оплати праці» та 81 «Витрати на оплату праці» на «Розрахунки з персоналом» та «Витрати на утримання персоналу» дозволить розширити перелік витрат, пов'язаних із функціонуванням людського капіталу підприємства. Так, наприклад, у Франції витрати на персонал враховуються на рахунках 42 «Персонал» та 64 «Витрати з утримання персоналу», у Великобританії передбачені такі рахунки як: 1030 «Поточний рахунок заробітної плати», 5150 «Непрямі витрати на оплату праці», 6500 «Виплата допомоги співробітникам», 7620 «Витрати на освіту», 7650 «Витрати на подорожі». План рахунків відображає економічну діяльність її суб'єктів. Витрати на соціальний захист працівників досі не мають окремого рахунку в багатьох країнах світу, проте визнаються однією з головних статей витрат на утримання персоналу, окрім витрат на оплату праці. Пропоновані зміни до плану рахунків нашої країни дозволять враховувати всі витрати на соціальний захист працівників на окремих рахунках, що покращить дію механізму управління цими витратами. Наразі згадані витрати враховуються на таких рахунках як: 949 – інші види операційної діяльності; 685 – інші розрахунки; 68 – розрахунки за іншими операціями, 791 – інші доходи операційної діяльності. Така система обліку витрат не дозволяє відстежувати грошові потоки, витрачені на соціальні цілі, що знижує ефективність соціального інвестування у розвиток персоналу. Доповнення плану рахунків спеціальними субрахунками, які враховують витрати на соціальний захист є першим кроком до легалізації соціальних витрат підприємства та збільшення рівня соціальної відповідальності суб'єктів господарювання.

Впровадження спеціальних субрахунків соціального призначення суттєво покращить ефективність механізму управління витратами на соціальний захист, але комплексність в управлінні витратами забезпечує не лише достовірність обліку витрат, важливим є звітність про виконання плану соціального захисту працівників та фактичний рівень цих витрат. Тільки на основі різнобічної інформації про соціальний захист працівників можна визначати ефективність функціонування згаданого механізму. Обов'язкової звітності з забезпечення соціального захисту працівників в українському законодавстві не передбачено. Вся інформація про рівень витрат на соціальний захист, їх структуру та плани подальшої оптимізації цих витрат є закритою та недоступною обмеженій кількості користувачів. Окрім провадження спеціальних аналітичних рахунків для легалізації витрат на соціальний захист працівників, необхідно паралельно забезпечити обов'язкову щорічну звітність про забезпечення соціального захисту працівників, в основі якої буде покладено міжнародний стандарт AA1000 AS. В звіті обов'язково повинна бути відображена інформація про плановий та фактичний рівень витрат на забезпечення соціального захисту працівників в розрізі обов'язкового та добровільного компонентів, структура витрат на соціальний захист за основними напрямками та вплив витрат на формування кінцевого фінансового результату [2]. Зразок звіту представлено в таблиці 3

Таблиця 3

*Звіт про виконання плану забезпечення соціального захисту працівників підприємства*

№ з/п	Структура витрат на соціальний	Витрати на соціальний захист працівників	Вплив витрат на соціальний захист на кінцевий фінансовий
-------	--------------------------------	------------------------------------------	----------------------------------------------------------

1	захист	результат				негативно	негативно
		обов'язкові		добровільні			
		за планом	фактично	за планом	фактично		
2	3	4	5	6	7	8	

Окрім пропонованих змін до плану рахунків, необхідно внести зміни до податкового кодексу України. Внесення змін обумовлено необхідністю оптимізації витрат на соціальний захист працівників на рівні підприємства. Найбільш перспективним напрямком оптимізації витрат соціального призначення є – впровадження накопичувальних соціальних фондів на рівні підприємства. Створення таких фондів необхідно стимулювати на державному рівні, для цього необхідно внести зміни до розділу IV Податкового кодексу України [6] – Податок на доходи фізичних осіб, підпункти 164.2.15; 164.6; 167.2; 170.8.1 та 170.8.2 необхідно доповнити таким текстом:

– пункт 164.2.15 статті 164 – сумою соціальних виплат, що сплачуються платнику податку відповідно до пункту колективних та індивідуальних договорів та угод з підприємствами про формування накопичувального та поточного соціальних фондів у випадках та розмірах, визначених підпунктом 170.8.2 пункту 170.8 статті 170 цього Кодексу;

– пункт 170.8.1 – податковим агентом платника податку – учасника накопичувального та поточного соціальних фондів є бухгалтер підприємства, який нараховує виплату до соціальних фондів відповідно до колективних та індивідуальних договорів та угод підприємства;

– статтю 170.8.2 – податковий агент утримує та сплачує (перераховує) до бюджету податок за ставками, визначеними у пункті 167.2 статті 167 цього Кодексу, з: 60 відсотків суми: одноразової соціальної виплати за колективними та індивідуальними договорами з підприємствами про створення накопичувального та поточного соціальних фондів підприємства, яка виплачується щорічно або, за бажанням платника податку, може накопичуватись протягом декількох років; регулярних та послідовних виплат (ануїтетів) за колективними та індивідуальними договорами з підприємствами про створення накопичувального та поточного соціальних фондів підприємства у разі досягнення застрахованою особою певного стажу роботи на підприємстві, обумовленого у такому колективному або індивідуальному договорі.

– підрозділ 164.6 необхідно змінити та викласти в такій редакції: під час нарахування доходів у формі заробітної плати база оподаткування визначається як нарахована заробітна плата, зменшена на суму єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, страхових внесків до Накопичувального фонду, а у випадках, передбачених законом, – обов'язкових страхових внесків до недержавного пенсійного фонду та внесків до соціальних фондів підприємства, які, відповідно до закону, сплачуються за рахунок заробітної плати працівника, а також на суму податкової соціальної пільги за її наявності. Пункт 167.2 статті 167 доповнити текстом: соціальні виплати з поточного та накопичувального соціальних фондів підприємства. Основною метою пропонованих доповнень до Податкового кодексу є прирівнювання відрахувань та виплат з соціальних фондів підприємства до системи державного накопичувального та недержавного пенсійних фондів та фондів соціального страхування.

**Висновки.** Забезпечення працівників адекватними соціальними гарантіями на рівні підприємства можливо лише при комплексному підході до вирішення завдань соціального характеру та підтримки суб'єктів господарювання державою. Внесення змін до нормативно-правової бази України дозволить контролювати грошові потоки, які напрямляються на соціальний захист працівників на всіх рівнях. Для підприємства основною перевагою запропонованих змін є покращення процесу управління витратами на соціальний захист працівників, для держави – контроль за правомірністю віднесення коштів соціального призначення на кінцевий фінансовий результат.

Перспективою подальших досліджень є вивчення процесу оцінки ефективності механізму управління витратами та напрямків оптимізації витрат на соціальний захист працівників.

#### Список використаної літератури:

1. *Болюбах В.В.* Соціальний захист працівників на підприємствах / *В.В. Болюбах* // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – № 3 (57). – С. 154–157.
2. *Гриньова В.М.* Управління соціальним розвитком промислових підприємств : монографія / *В.М. Гриньова, М.М. Новікова, М.В. Боровик.* – Х. : ХНЕУ, 2008. – 160 с.
3. П(С)БО № 16 «Витрати» // Наказ Міністерства фінансів України. – 1999. – № 318.
4. *Пацула О.І.* Соціальні витрати підприємства та їхня класифікація / *О.І. Пацула* // Вісник КНТЕУ. – 2006. – № 3.
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, підприємств і організацій зобов'язань і господарських операцій // Всеукраїнська бухгалтерська газета все о бухгалтерском учете. – 2002. – № 79. – С. 2–59.
6. Податковий кодекс України // Відомості Верховної Ради України. – 2010. – № 13–14. – С. 112.

7. *Стрибулевич Т.О.* Зарубіжний та вітчизняний досвід ідентифікації соціальних витрат в обліково-аналітичних системах / *Т.О. Стрибулевич* // Економічний аналіз. – 2010. – № 5. – С. 186–188.

ФОМЕНКО Ганна Григорівна – аспірант, асистент кафедри фінансів Донецького університету економіки та права.

Наукові інтереси:

- механізм управління витратами підприємств на соціальний захист працівників;
- податкова система України.

Стаття надійшла до редакції 28.08.2013

**Фоменко Г.Г.** Удосконалення механізму управління витратами на соціальний захист працівників на підприємстві шляхом внесення змін до нормативно-правової бази України

**Фоменко А.Г.** Усовершенствование механизма управления расходами на социальную защиту работников на предприятии путем внесения изменений в нормативно-правовую базу Украины

**Фоменко А.Г.** Усовершенствование механизма управления расходами на социальную защиту работников на предприятии путем внесения изменений в нормативно-правовую базу Украины

УДК 330.3+336+658

**Усовершенствование механизма управления расходами на социальную защиту работников на предприятии путем внесения изменений в нормативно-правовую базу Украины / А.Г. Фоменко**

В статье исследованы учет расходов социального назначения в бухгалтерском и налоговом законодательстве Украины, определены существующие недостатки нормативно-правовой базы и предложены изменения и дополнения с целью усовершенствования механизма управления затратами на социальную защиту работников на предприятии.

**Ключевые слова:** социальные расходы, расходы на социальную защиту работников, учет затрат.

УДК 330.3+336+658

**Усовершенствование механизма управления расходами на социальную защиту работников на предприятии путем внесения изменений в нормативно-правовую базу Украины / А.Г. Фоменко**

The article examines the social cost accounting designation in accounting and tax legislation of Ukraine, identified existing deficiencies in the legal framework and the proposed amendments to improve the mechanism of government expenditure on social protection of employees in the company.

**Keywords:** social costs, social protection of workers, cost accounting.