

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК: 657

Галак К.І.,
кандидат економічних наук,
молодший науковий співробітник науково-дослідної частини
Київський національний торговельно-економічний університет

Galak Konstantin,
Candidate of Economic Sciences,
Research Fellow of Research Department
Kyiv National University of Trade and Economics

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК ВИТРАТ СОЦІАЛЬНО-ОРІЄНТОВАНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Галак К.І. Фінансовий облік витрат соціально-орієнтованої діяльності суб'єктів господарювання. У статті досліджено особливості та проблемні аспекти обліку витрат соціально-орієнтованої діяльності суб'єктів господарювання з погляду різних науковців у галузі бухгалтерського обліку, які були проаналізовані та систематизовані. На основі досліджень праць науковців і чинного плану рахунків бухгалтерського обліку запропоновано оптимальні варіанти методики обліку витрат соціально-орієнтованої діяльності суб'єктами господарювання з урахуванням практичних можливостей сучасних комп'ютерних бухгалтерських програм. Наведено авторський підхід до методики обліку витрат соціально-орієнтованої діяльності. Вирішено проблемні завдання з питань обліку витрат соціально-орієнтованої діяльності, які потребують якнайшвидшого їх вирішення. Підсумовуючи результати дослідження, у статті сформульовано висновки.

Ключові слова: синтетичний рахунок, транзитні рахунки, позабалансові рахунки, витрати соціально-орієнтованої діяльності, методика обліку витрат, облікові дані.

Галак К.И. Финансовый учет расходов социально-ориентированной деятельности субъектов хозяйствования. В статье исследованы особенности и проблемные аспекты учета расходов социально-ориентированной деятельности субъектов хозяйствования с точки зрения специалистов в области бухгалтерского учета, которые были проанализированы и систематизированы. На основе исследований трудов ученых и действующего плана счетов бухгалтерского учета предложены оптимальные варианты методики учета расходов социально-ориентированной деятельности субъектами хозяйствования с учетом практических возможностей современных компьютерных бухгалтерских программ. Приведен авторский подход к методике учета расходов социально-ориентированной деятельности. Решены проблемные задачи по учету расходов социально-ориентированной деятельности, требующие скорейшего их решения. Подводя итоги исследования, в статье сформулированы выводы.

Ключевые слова: синтетический счет, транзитные счета, внебалансовые счета, расходы социально-ориентированной деятельности, методика учета затрат, учетные данные.

Galak Konstantin. Financial accounting of expenses of socially-oriented activity of business entities. The system of economic relations in the developed countries of the world encourages domestic business entities to adhere to the principles of social responsibility to society, that is, to carry out the socially-oriented activity. The reflection in the accounting of not only the amount of funds aimed at socially-oriented goals but also the efficiency of their use, which requires a detailed accounting of costs of socially-oriented activities, has become important. That is why it is extremely necessary to solve the problem of rational construction of the accounting of costs of socially-oriented activity in order to provide the business entity and society with reliable and complete accounting information. Despite the fact that there are many scientific works devoted to the accounting of enterprise expenses, there are still no comprehensive researches on the formation of an accounting system for managing costs from operations aimed at compliance with the principles of social responsibility (costs of socially-oriented activity). Thus, a systematic study of these issues is important both for theoretical and for practical aspects of research that determines the relevance and choice of the research topic. The article is devoted to problems of accounting of expenses of socially-oriented activity of business entities, which determined the purpose of research, which consists in developing the author's approaches to the method of accounting for the costs of socially-oriented activities using synthetic accounts. In the article, features and problem aspects of the accounting of expenses of socially-oriented activity of business entities are studied from the viewpoint of various scholars in the field of accounting, which were analysed and systematized. On the basis of researches of these scholars' works and the current plan of accounts, optimal variants of the method of accounting of expenses of socially-oriented activity by business

entities are proposed, taking into account the practical possibilities of modern computer accounting programs. The author's approach to the method of accounting for expenses of socially-oriented activity is presented. Problem tasks on the accounting of expenses of socially-oriented activity, which require their prompt resolution, are solved. Given the above, the correspondence of accounts with the indication of the content of business operations is formed and presented as a desirable and logical end result. Summarizing the research results, the conclusions are drawn in the paper.

Key words: synthetic account, transit accounts, off-balance accounts, costs of socially oriented activity, method of cost accounting, accumulation of credential data.

Постановка проблеми. Говорячи про облік витрат соціально-орієнтованої діяльності суб'єктів господарювання, необхідно запропонувати методику накопичення облікової інформації про такі витрати, з огляду на те, що суб'єкт здійснює витрати, пов'язані з такою діяльністю. Відповідно, перед тим як відобразити суспільству узагальнені дані щодо витрат соціально-орієнтованої діяльності, суб'єкт повинен розуміти, яку саме інформацію він обліковує.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичні та методологічні аспекти обліку соціальних і екологічних витрат, зокрема витрат на оплату праці та соціального страхування, які розглядаємо як складники витрат соціально-орієнтованої діяльності, розглянули такі науковці, як: І.Л. Голінач [1], І.В. Жиглей [2], С.Я. Король [3], К.В. Безверхий [4], О.І. Пацула [5], В.Г. Швець [6], Л.М. Пелиньо [8], Л.І. Максимів [9], М.С. Пушкар [10] та інші.

Наукові дослідження показують, що є методичні рекомендації обліку щодо окремих складників соціально-орієнтованої діяльності суб'єктів господарювання (облік заробітної плати, соціальні виплати тощо), але немає рекомендацій щодо надання комплексної облікової інформації, яка необхідна заінтересованим сторонам та для формування звіту про такі витрати, враховуючи, що соціально-орієнтована діяльність є цілісним процесом.

Потребують більш ґрунтовного наукового дослідження та вирішення питання щодо визначення документального оформлення господарських операцій, пов'язаних із соціально-орієнтованою діяльністю, відображення витрат такої діяльності на рахунках бухгалтерського обліку.

Мета дослідження полягає у розробленні авторської методики обліку витрат соціально-орієнтованої діяльності суб'єктів господарювання на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу. Під методом бухгалтерського обліку розуміємо систему способів або прийомів, за допомогою яких об'єкти обліку відображаються та узагальнюються у грошовому вимірнику.

Так, Л.І. Голінач розглядає соціальні витрати, які, на нашу думку, є складником витрат соціально-орієнтованої діяльності. Погоджуємося з думкою цього дослідника стосовно того, що порядок їх відображення в системі фінансового обліку залежить від призначення, складності та терміну проведення заходів, передбачених соціальною відповідальністю, та джерел їх фінансування [1, с. 154-157].

Окрім того, важливим критерієм соціально-орієнтованої діяльності є збереження довкілля та раціональне природокористування, тому вважаємо слушним погляд Л.І. Голінач, що витрати, пов'язані зі знешкодженням і захороненням відходів, доцільно відносити на рахунок бухгалтерського обліку 94 «Інші витрати операцій-

ної діяльності» [1, с. 154-157]. Наприклад, незворотні відходи згідно з чинною методикою ведення обліку не відображають у системі фінансового обліку у вартісному виразі, а ведуть тільки їх кількісний облік [2].

З огляду на зазначене вище та розглядаючи методику обліку витрат соціально-орієнтованої діяльності, вважаємо, що необхідно використовувати усі найпоширеніші прийоми і способи бухгалтерського обліку.

Науковці визнають факт існування соціального обліку, але дискусійним залишається його зміст та місце в обліку. Водночас І.В. Жиглей на підставі дослідження соціальної природи бухгалтерського обліку доводить недоцільність виділення окремого його виду (соціального, екологічного, зеленого обліку) [2, с. 10]. Дослідник звертає увагу на те, що облік у будь-якому разі повинен задовольняти інформаційні потреби різних груп заінтересованих осіб, у зв'язку з чим змінюються його завдання та функції, але не суть.

Дослідники пропонують методологічну, методичну й організаційну базу бухгалтерського обліку окремих напрямів діяльності чи операцій, які підпорядковані вимогам стійкого розвитку і загалом відповідають теоретично-економічним засадам соціальної відповідальності бізнесу [3, с. 174]. Проте це дає можливість отримати лише фрагментарне уявлення про стан соціальної відповідальності суб'єкта господарювання та виконання ним зобов'язань перед заінтересованими сторонами, що унеможлиблює визначення рівня імплементації концепції соціальної відповідальності суб'єкта господарювання у його господарську діяльність.

Л.І. Швець зазначає, що узагальнений облік соціальних витрат, коли їх відображають однією статтею без належної деталізації, не формує усього спектру інформації, необхідної для координації соціальної діяльності [6, с. 80]. Проте, на наш погляд, під час здійснення облікового процесу витрат соціально-орієнтованої діяльності не вирішеною залишається проблема їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку в сукупності усіх складників. Посилаючись на План рахунків бухгалтерського обліку, необхідно зауважити, що для відображення витрат соціально-орієнтованої діяльності в обліку не передбачено окремого синтетичного рахунку у 8-му та 9-му класах рахунків [7].

Для всіх складників соціально-орієнтованої діяльності, які регламентовані державою, зокрема виплат працівникам, розрахунки за податками і зборами, передбачені окремі синтетичні та аналітичні рахунки з наявною методикою обліку, яка постійно вдосконалюється.

Вибір методики відображення об'єкта на рахунках бухгалтерського обліку полягає у застосуванні таких елементів методу бухгалтерського обліку, як рахунки та подвійний запис.

Бухгалтерські рахунки за призначенням і структурою поділяються на такі групи: основні, регулювальні,

операційні, транзитні та позабалансові. У самостійну групу в цій класифікації виокремлено транзитні рахунки. До них відносять рахунки класу 8 «Витрати за елементами». Суть транзитних записів полягає в тому, що операції з обліку витрат одночасно відображаються по рахунках класів 8 і 9, у результаті відповідний синтетичний рахунок і субрахунок (рахунків 8 класу) одночасно дебетуються і кредитуються. Крім того, такі рахунки є тимчасовими, не беруть участь у складанні балансу, в кінці звітної періоду закриваються, не маючи кінцевого сальдо.

На нашу думку, оптимальним варіантом є відкриття на кожному рахунку 8 класу субрахунків для відображення операцій із витратами соціально-орієнтованої діяльності. Оскільки 8-й клас рахунків бажано використовувати для складання звіту за економічними елементами, пропонуємо взяти його за основу.

У межах робочого плану рахунків, що є одним з елементів облікової політики, пропонуємо передбачити субрахунки, які можуть стосуватися соціально-орієнтованої діяльності. Це не потребуватиме додаткової великої роботи бухгалтера, якщо одразу передбачити у конфігураторі бухгалтерської комп'ютерної програми такі налаштування.

На рахунках цього класу, крім рахунку 85 «Інші затрати», ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами, як: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати.

Рахунок 85 «Інші затрати» призначений для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства та інших витрат діяльності [50].

На цьому рахунку також узагальнюється інформація про суму податків на прибуток. Для рахунку 85 «Інші затрати» можуть створюватись субрахунки за видами витрат, наприклад, пропонуємо відкрити субрахунок 852 «Витрати соціально-орієнтованої діяльності».

В Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку зазначено, що такі витрати періоду не можуть збільшувати вартість активів підприємства. Інформація, підготовлена на транзитних рахунках, використовується для складання фінансової та іншої бухгалтерської звітності [7].

Запропоновані нами рахунки та субрахунки до 8-го класу Плану рахунків бухгалтерського обліку наведені в табл. 1.

Розглянемо запропонований нами порядок відображення господарських операцій на транзитних рахунках з метою накопичення інформації про витрати, що пов'язані зі здійсненням операцій соціально-орієнтованої діяльності суб'єктів господарювання за умови використання 8-го і 9-го класів Плану рахунків бухгалтерського обліку (табл. 2).

Далі пропонуємо розглянути порядок відображення господарських операцій на транзитних рахунках з метою накопичення інформації про витрати соціально-орієнтованої діяльності суб'єктів господарювання за умови використання лише 8-го класу Плану рахунків бухгалтерського обліку (табл. 3).

Другим варіантом накопичення інформації про витрати соціально-орієнтованої діяльності, крім застосування рахунків 8-го класу Плану рахунків

Таблиця 1

Рахунки та субрахунки обліку витрат соціально-орієнтованої діяльності

Синтетичний рахунок	Авторське доповнення субрахунків
80 «Матеріальні витрати»	800 «Матеріальні витрати, що пов'язані зі здійсненням соціально-орієнтованої діяльності»
81 «Витрати на оплату праці»	817 «Витрати на оплату праці, що пов'язані зі здійсненням соціально-орієнтованої діяльності»
82 «Відрахування на соціальні заходи»	825 «Відрахування на соціальні заходи, що пов'язані зі здійсненням соціально-орієнтованої діяльності»
83 «Амортизація»	834 «Амортизаційні відрахування, що пов'язані зі здійсненням соціально-орієнтованої діяльності»
84 «Інші операційні витрати»	840 «Інші операційні витрати, що пов'язані зі здійсненням соціально-орієнтованої діяльності»
85 «Інші затрати»	852 «Інші затрати, що пов'язані зі здійсненням соціально-орієнтованої діяльності»

Джерело: розроблено автором

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків із накопичення інформації про витрати, що пов'язані зі здійсненням операцій соціально-орієнтованої діяльності за умови використання 8-го і 9-го класів Плану рахунків бухгалтерського обліку

№	Зміст господарської операції	Документ	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	2	3	4	5
1	Нарахування заробітної плати персоналу суб'єкта господарювання	Розрахунково-платіжна відомість	817 23, 91, 92 93	661 817
2	Нарахування ЄСВ на фонд оплати праці суб'єкта господарювання	Розрахунково-платіжна відомість	825 23, 91, 92 93	651 825
3	Передаче пальне для потреб школи	Розрахунок бухгалтерії, Акт передачі	800 949	203 800

Закінчення таблиці 2

1	2	3	4	5
4	Нарахована амортизація транспортного засобу, наданого в тимчасове користування неприбутковій організації	Відомість амортизації	834 949	131 834
5	Передано безоплатно комп'ютерну техніку за первісною вартістю громадській організації осіб з інвалідністю	Акт передачі, Акт на списання	949 (840) 949 (840) 793	104 641 949 (840)
6	Надано благодійну допомогу неприбутковій організації у вигляді готової продукції власного виробництва	Наказ керівника, Видаткова накладна	949 (840) 949 (840) 793	26 641 949 (840)
7	Списано вартість сировини і матеріалів для нейтралізації викидів парникових газів	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	800 232	201 800
8	Відпущено зі складу закуплені раніше саджанці дерев (озеленення території)	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	800 949	20 800
9	Надано послуги сторонньою організацією за розроблення енергозберігаючого проекту (майбутнє капітальне будівництво)	Акт про приймання виконаних робіт (наданих послуг)	852 151	685 852
10	Придбано обладнання, необхідне для монтажу лінії енергозберігаючої технології	Рахунок-фактура	852 151	631 852
11	Перераховано на зарплатну картку працівника нецільову благодійну допомогу, пов'язану з тимчасовою непрацездатністю	Заява працівника, Наказ керівника, Платіжне доручення	840 977	663 840
12	Перераховано грошову благодійну допомогу благодійному фонду (неприбутковій організації)	Наказ керівника, Платіжне доручення, Виписка банку	949 (852) 793	685 949 (852)

Джерело: розроблено автором

Таблиця 3

**Кореспонденція рахунків із накопичення інформації про витрати,
що пов'язані зі здійсненням соціально-орієнтованої діяльності
за умови використання лише 8-го класу Плану рахунків бухгалтерського обліку**

№	Зміст господарської операції	Документ	Кореспонденція рахунків	
			Д-т	К-т
1	Нарахування заробітної плати персоналу суб'єкта господарювання	Розрахунково-платіжна відомість	817	661
2	Нарахування ЄСВ на фонд оплати праці суб'єкта господарювання	Розрахунково-платіжна відомість	825	651
3	Передане пальне для потреб школи	Розрахунок бухгалтерії, Акт передачі	800	203
4	Нарахована амортизація транспортного засобу, наданого в тимчасове користування школі	Відомість амортизації	834	131
5	Передано безоплатно комп'ютерну техніку громадській організації осіб з інвалідністю	Акт передачі, Акт на списання	840 840	104 641
6	Надано благодійну допомогу неприбутковій організації у вигляді готової продукції власного виробництва	Видаткова накладна	840 840	26 641
7	Списано вартість сировини і матеріалів для нейтралізації викидів парникових газів	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	800	201
8	Відпущено зі складу закуплені раніше саджанці дерев (озеленення території)	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	800	20
9	Надано послуги сторонньою організацією за розробку енергозберігаючого проекту (майбутнє капітальне будівництво)	Акт про приймання виконаних робіт (наданих послуг)	852 151	685 852
10	Придбано обладнання, необхідне для монтажу лінії енергозберігаючої технології	Рахунок-фактура	852 151	631 852
11	Перераховано на зарплатну картку працівника нецільову благодійну допомогу пов'язану з тимчасовою непрацездатністю	Заява працівника, Наказ керівника, Платіжне доручення, Банківська виписка	840	663
12	Перераховано грошову благодійну допомогу благодійному фонду (неприбутковій організації)	Наказ керівника, Платіжне доручення, Виписка банку	852 685	685 311
13	Списання суми витрат соціально-орієнтованої діяльності на фінансові результати	Розрахунок бухгалтерії	793	817, 800, 825, 834, 840, 852

Джерело: розроблено автором

бухгалтерського обліку, є використання позабалансових рахунків. Цей варіант методики обліку витрат соціально-орієнтованої діяльності пов'язаний з тим, що позабалансові рахунки використовуються для обліку операцій, наслідки яких на момент здійснення не викликають змін у складі активів, зобов'язань та капіталу.

Зважаючи на те, що господарські операції, які можна кваліфікувати як такі, що відносяться до складу операцій соціально-орієнтованої діяльності, здійснюються у межах операційної діяльності суб'єктів господарювання і не спричиняють додаткових змін у складі активів, зобов'язань та капіталу, крім уже відображених у складі операційної діяльності, для уникнення їх подвійного обліку пропонуємо використовувати запропонований позабалансовий метод.

Позабалансові рахунки не кореспондують між собою та з балансовими рахунками, на них не поширюється правило подвійного запису. Виникнення будь-якої господарської операції відображається за дебетом позабалансових рахунків, а вибуття – за їх кредитом, тим самим позабалансові рахунки за структурою схожі на активні. Закриваються такі рахунки за потребою в кінці звітного періоду простим списанням накопичених сум.

Під час розроблення робочого плану рахунків бухгалтерського обліку з метою можливості оперативного отримання певної інформації необхідно передбачити окремі субрахунки та рахунки для накопичення такої облікової інформації. У разі застосування позабалансового методу можливо уникнути створення у робочому плані рахунків великої кількості додаткових нових субрахунків та рахунків для обліку витрат соціально-орієнтованої діяльності.

Враховуючи особливості діяльності кожного суб'єкта господарювання індивідуально, бухгалтер має право самостійно визначати позабалансовий рахунок. Відображення витрат соціально-орієнтованої діяльності на позабалансових рахунках не приведе до додаткової складної роботи бухгалтера, оскільки таку

функцію можна передбачити в конфігураторі бухгалтерської комп'ютерної програми.

У конфігураторі бухгалтерської комп'ютерної програми для багатьох рахунків є субkonto (сукупність однотипних об'єктів аналітичного обліку, причому необов'язково в кількісному вираженні), за якими ведеться аналітичний облік, що дає змогу не створювати додаткові рахунки.

Пропонуємо аналітичний облік вести за місцями виникнення (центрами здійснення) та статтями витрат соціально-орієнтованої діяльності. Також аналітичний облік витрат соціально-орієнтованої діяльності можна відображати за об'єктами спрямування (благоїдній організації, витрати на працівників, цільові витрати на проекти місцевої громади, витрати на відновлення та уникнення забруднень довкілля та ін.).

Висновки. У результаті досліджень із питань особливостей методики обліку витрат соціально-орієнтованої діяльності доходимо висновку, що автоматизована форма бухгалтерського обліку є найбільш ефективним способом отримання облікової інформації за кожним складником соціально-орієнтованої діяльності. Для вирішення питання щодо методики відображення облікової інформації про витрати соціально-орієнтованої діяльності на синтетичних рахунках обліку запропоновано здійснювати у такі способи:

а) використання 8-го класу Плану рахунків бухгалтерського обліку для суб'єктів господарювання, які ведуть облік витрат із використанням 9-го класу рахунків або лише 8-го класу рахунків;

б) використання 0-го класу Плану рахунків для суб'єктів господарювання, які не бажають вести облік на рахунках 8-го класу рахунків.

Обидва розроблені нами варіанти методики обліку дають змогу відображати інформацію про витрати соціально-орієнтованої діяльності на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку з метою її накопичення та узагальнення в звітності суб'єкта господарювання.

Список використаних джерел:

1. Голінач Л.І. Аналітичний облік витрат соціально відповідальної діяльності машинобудівних підприємств. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2016. № 17. С. 154-157.
2. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності : теорія, методологія, організація : автореферат. дис. д-ра екон. наук: 08.00.09 / І.В. Жиглей. Житомир : ЖДТЕУ. 2011. 37 с.
3. Король С.Я. Соціальна відповідальність бізнесу: теорія та методологія обліку : монографія. Київ: КНТЕУ, 2016. 416 с.
4. Безверхий К. Виплати працівникам підприємства за МСФЗ в контексті соціальної складової фінансової звітності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 7. С. 34-41.
5. Пацула О.І. Облік і контроль соціальних витрат підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» ; Київський національний торговельно-економічний університету. Київ, 2007. 20 с.
6. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку. Київ : Знання, 2006. 525 с.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Офіційний сайт Верховної Ради України URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page>.
8. Пелиньо Л.М. Місце екологічного обліку в сучасній системі бухгалтерського обліку та його важливе значення у сфері охорони довкілля. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2008. № 18.2. С. 70-75.
9. Максимів Л.І. Екологічний облік: проблеми формування та перспективи застосування. *Вісник Сумського державного університету*. Серія «Економіка і менеджмент». 2001, № 2. С. 209-212.
10. Пушкар М.С. Фінансовий облік у системі управління : монографія. М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. Тернопіль : Карт-бланш, 2006. 178 с.