

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

ШВЕЦЬ ЛЮДМИЛА ІВАНІВНА

УДК 657.471.1:330.534:621

**ОБЛІК ТА АНАЛІЗ СОЦІАЛЬНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ
МАШИНОБУДІВНОЇ ГАЛУЗІ**

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

**Дисертація на здобуття
наукового ступеня кандидата економічних наук**

Науковий керівник:
доктор економічних наук, професор
Пушкар Михайло Семенович

Тернопіль – 2014

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ.....	3
ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ СОЦІАЛЬНИХ ВИТРАТ	13
1.1. Соціальна діяльність бізнесу та значення системи обліку в процесі її становлення.....	13
1.2. Концепція обліку соціальних витрат	37
1.3. Класифікація соціальних витрат.....	51
Висновки до розділу 1	70
РОЗДІЛ 2. ВІДОБРАЖЕННЯ СОЦІАЛЬНИХ ВИТРАТ У СИСТЕМІ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ	73
2.1. Формування інформації в обліку про соціальні витрати для управління ними	73
2.2. Відображення соціальних витрат у системі фінансового обліку	91
2.3. Звітність підприємства соціального значення: сутність і порядок формування.	113
Висновки до розділу 2	129
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛІНГ Й АНАЛІЗ СОЦІАЛЬНИХ ВИТРАТ.....	133
3.1. Контролінг соціальних витрат	133
3.2. Види, джерела, методи аналізу соціальних витрат.....	147
3.3. Методика аналізу соціальних витрат	161
Висновки до розділу 3	182
ВИСНОВКИ.....	184
ДОДАТКИ.....	187
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	258

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ

Соціально відповідальна діяльність – СВД

Організація об'єднаних націй – ООН

Всесвітня рада підприємців зі сталого розвитку – WBCSD

Організація економічної співпраці та розвитку – ОЕСР

Глобальна ініціатива зі створення звітності – GRI

Об'єднання корпорацій Сполучених штатів Америки "Бізнес за соціальну відповідальність" – ОК США "БСВ"

Центр корпоративного громадянства України – ЦКГУ

Організація соціально відповідального бізнесу України – ОСВБУ

Міжнародна організація праці – МОП

Федерація роботодавців України – ФРУ

Національний банк України – НБУ

Господарський кодекс України – ГКУ

Факти господарської діяльності – ФГД

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку – П(с)БО

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку – МСБО

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Еволюція економічних систем відбувається у напрямі розширення масштабів діяльності бізнесу і посилення його впливу на суспільство. Однак господарська діяльність підприємств характеризується двояким впливом на учасників економічних відносин: вона може приносити як користь у формі виробництва якісних товарів, створення робочих місць, так і шкоду через забруднення довкілля, формування важких умов роботи для працівників. Особливо це стосується діяльності підприємств машинобудування, специфікою якої є ресурсомісткість виробництва, наявність "гарячих", "холодних" цехів, технологічні процеси яких створюють важкі та шкідливі умови роботи для працівників, висока частка відходів виробництва, негативний вплив на навколишнє середовище. Така тенденція свідчить про потребу розвитку концепції соціально відповідальної діяльності підприємницьких структур, спрямованої на максимізацію корисності для суспільства й уникнення негативних наслідків у процесі їх функціонування. Практичне застосування цієї концепції відбувається за допомогою соціально орієнтованих заходів, які є джерелом витрат і способом підвищення репутації підприємства.

Незважаючи на дослідження питань впливу діяльності підприємств на добробут працівників, населення та держави, а також розвиток концепції соціально відповідальної діяльності бізнесу, питання обліку й аналізу соціальних витрат залишаються маловивченими. Проте інформація про соціальні витрати підприємства є важливим інструментом у процесі управління його господарською діяльністю. На її підставі можна визначити ефективність використаних ресурсів у соціальних цілях; мотивувати бізнес-структури, попереджувати дії, пов'язані із нанесенням шкоди суспільству; здійснювати контроль за рівнем дотримання соціальної відповідальності у процесі господарювання економічних одиниць. З огляду на це особливої актуальності набуває дослідження теоретичних і прикладних питань обліку й аналізу соціальних витрат.

Вагомий внесок у дослідження теорії та методики обліку й аналізу соціальних витрат, а також інструментів оцінки негативних наслідків господарської діяльності підприємств на добробут суспільства здійснили вітчизняні учені-економісти й практики: Ф. Бутинець, С. Голов, І. Жиглей, І. Замула, О. Кондратюк, С. Король, В. Папінко, М. Пушкар, Т. Попова, В. Пархоменко й інші, а також зарубіжні науковці: Р. Коуз, Дж. Харрінгтон, А. Фейгенбаум, А. Раппапорт, А. Літлтон, А. Пігу, Я. Соколов, В. Палій, А. Едошин, М. Метьюс, М. Перера, Р. Грей, Дж. Бебінгтон.

Однак наукові дослідження з питань обліку й аналізу соціальних витрат як результату заходів соціально відповідальної діяльності підприємств є несистемними та фрагментарними, що вимагає їх додаткового розгляду. Зокрема, потребують дослідження питання сутності, видів соціальних витрат, їх обліку й аналізу відповідно до інформаційних запитів управлінського персоналу підприємства, а також національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів фінансової звітності. Особливої уваги слід надати проблемі взаємоузгодження економічних і соціальних пріоритетів бізнесу, формування інструментів управління витратами підприємства для одночасного досягнення соціального й економічного ефектів. Відсутність рекомендацій з проблемних питань формування обліково-аналітичної інформації про соціальні витрати підприємств, а також алгоритму їх узагальнення у звітності визначили актуальність та основні напрями дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконувалася відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри аудиту, ревізії та контролінгу Тернопільського національного економічного університету за темою "Система контролю для економічної безпеки підприємств у конкурентному середовищі" (державний реєстраційний номер 0110U008609). У межах теми автор розробила пропозиції щодо вдосконалення обліку й аналізу соціальних витрат підприємств машинобудівної галузі. Окремі питання відображення соціальних витрат у системі обліку розглянуто у

держбюджетному фундаментальному дослідженні на тему "Концепція розвитку бухгалтерського обліку в глобальному інформаційному суспільстві" (державний реєстраційний номер 0114U001087).

Мета та завдання дослідження. Метою дослідження є розробка теоретичних положень та обґрунтування сутності, класифікації соціальних витрат, формування рекомендацій з удосконалення обліку й аналізу соціальних витрат на підприємствах машинобудівної галузі. Для досягнення поставленої мети визначено такі завдання:

- уточнити зміст, причини виникнення та цільову спрямованість соціально відповідальної діяльності бізнес-структур, пояснити значення інформації обліку про соціальні витрати для становлення соціальної відповідальності у процесі функціонування підприємств машинобудівної галузі та розвитку соціально-економічного середовища;

- з'ясувати сутність соціальних витрат і їх призначення;

- визначити чинники, що впливають на складність обліку соціальних витрат;

- здійснити класифікацію соціальних витрат відповідно до потреб укладачів обліково-аналітичної інформації підприємства;

- запропонувати алгоритм ідентифікації соціальних витрат у системі управлінського обліку з метою ефективного управління ними;

- удосконалити порядок відображення соціальних витрат у системі фінансового обліку;

- розробити методику планування, обліку й аналізу соціальних витрат у системі контролінгу для узгодження економічних і соціальних пріоритетів підприємств машинобудівної галузі;

- удосконалити порядок формування показників у фінансовій та соціальній звітності для узагальнення соціальних витрат й оприлюднення результатів соціально відповідальної діяльності підприємств;

- розкрити методику аналізу соціальних витрат для оцінки ефективності залучених ресурсів у соціальних цілях.

Об'єктом дослідження виступає процес формування соціальних витрат підприємств машинобудівної галузі України.

Предметом дослідження є теоретичні й методичні аспекти обліку та аналізу соціальних витрат підприємств машинобудівної галузі.

Методи дослідження. Для одержання достовірних результатів проведеного дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання: історичний – у цілях вивчення причин становлення, дослідження еволюції соціально відповідальної діяльності підприємницьких структур; аксіоматичний і абстрагування – для пояснення сутності поняття "соціальні витрати"; конкретизації – у процесі їх класифікації; діалектичний, логічний – для дослідження чинників, що впливають на рівень складності обліку соціальних витрат; аналогії – з метою побудови структурно-логічної схеми обліку соціальних витрат; індукції, дедукції – для визначення проблем, вирішення яких можливе за допомогою обліку й узагальнення у звітності соціальних витрат; статистичний – під час дослідження динаміки зміни показників соціального значення підприємств машинобудівної галузі; аналізу й інтерпретації – для формування карти соціальних бізнес-процесів машинобудівних підприємств; формалізації – для дослідження способу планування витрат недержавних пенсійних проектів; аналогії, індукції – з метою побудови моделі обліку витрат інвестиційних проектів соціального змісту; моделювання – для розрахунку ринкової вартості підприємства, створеної у результаті життєвого циклу продукції соціального призначення; синтезу, графічний – з метою узагальнення соціальних витрат у звітності; порівняння, економіко-математичні – для розробки методики аналізу соціальних витрат.

Інформаційну базу дослідження становлять нормативно-правові акти, матеріали Державної служби статистики України, первинні документи та звітність підприємств, міжнародні та національні стандарти обліку, матеріали науково-практичних конференцій і семінарів, довідково-інформаційні видання,

інтернет-ресурси, праці вітчизняних і зарубіжних учених з питань обліку, аналізу соціальних витрат.

Наукова новизна одержаних результатів проведеного дослідження полягає у новому вирішенні наукової проблеми з питань розробки концепції соціальної відповідальності підприємств машинобудівної галузі, що передбачає теоретичний базис і практичні рекомендації з методики обліку та аналізу соціальних витрат. Найсуттєвішими теоретичними та практичними результатами, що характеризують новизну дослідження й особистий внесок автора, є такі:

уперше:

– обґрунтовано класифікацію соціальних витрат за ознакою цільового спрямування з виділенням п'яти їх видів: на удосконалення соціально-трудова відносин на підприємстві, попередження випуску продукції незадовільної якості, проведення суспільно корисних ініціатив, охорону праці та техніку безпеки і природоохоронні витрати; запропоновано узагальнювати такі витрати за допомогою трирівневої моделі соціального звіту, який включає абсолютні, відносні показники та ряди динаміки;

удосконалено:

– структуру соціальних бізнес-процесів підприємств машинобудівної галузі, алгоритм розподілу соціальних витрат між бізнес-процесами на основі виокремлення двох способів розподілу витрат часу працівників, які виконують функції економічного та соціального значення: 1) на основі визначення часу виконання окремих функціональних обов'язків працівником, 2) на основі визначення складності виконання окремих завдань, що сприятиме розрахунку вартості соціально відповідальних заходів на підприємстві та зниженню непродуктивних витрат шляхом реінжинірингу бізнес-процесів соціального значення;

– форми реєстрів аналітичного обліку витрат підприємств машинобудівної галузі, виділивши у їх складі Відомості аналітичного обліку соціальних витрат та витрат і запропонувавши структуру Зведеної відомості аналітичного обліку

соціальних витрат та втрат, що дасть можливість отримати інформацію, корисну для звітування за результатами соціально відповідальної діяльності та аналізу ефективності залучення ресурсів у соціальних цілях;

– аналітичний облік соціальних витрат на підприємствах через пропозиції внесення змін у робочий план рахунків. Запропоновано відкривати аналітичні рахунки до рахунка 15 "Капітальні інвестиції": "Придбання (створення) основних засобів природоохоронного значення", "Придбання (створення) основних засобів з охорони праці та техніки безпеки"; до рахунка 91 "Загальновиробничі витрати" (якщо вказані витрати призначені для виробництва кількох видів продукції) чи рахунка 23 "Виробництво" (якщо вказані витрати можна віднести на конкретний вид продукції): "Витрати на природоохоронну діяльність", "Витрати на охорону праці та техніку безпеки"; до рахунку 23 "Виробництво": "Утилізація зворотних відходів"; до рахунка 39 "Витрати майбутніх періодів": "Витрати на удосконалення якості продукції", "Витрати, пов'язані із оцінкою та контролем якості продукції"; до рахунка 94 "Інші витрати операційної діяльності": "Благодійна допомога", "Витрати спільних соціальних проектів", "Витрати на пенсійне забезпечення";

– алгоритм прогнозування соціальних витрат за стадіями життєвого циклу продукції у системі контролінгу на основі взаємозв'язку планових показників чистих грошових потоків, величини витрат на виробництво продукції із деталізацією соціальних витрат й економічної доданої вартості підприємства, створеної протягом життєвого циклу продукту, що дозволить узгодити економічні та соціальні результати діяльності машинобудівних підприємств;

набули подальшого розвитку:

– трактування терміна "соціальні витрати" як вартість ресурсів, які використані підприємством з метою створення соціального ефекту, тобто на недопущення виникнення негативних та/або створення позитивних екстерналій та інтерналій, що дозволить ідентифікувати соціальні витрати в обліково-аналітичній системі та полегшить процес звітування за результатами соціально відповідальної діяльності підприємств;

– композиційне наповнення фінансової звітності, зокрема Балансу (Звіту про фінансовий стан) і Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) через пропозицію доповнити перелік вписуваних статей, що дасть можливість отримати додаткову інформацію про результати соціально відповідальної діяльності підприємства;

– пріоритетні завдання при веденні обліку соціальних витрат на підставі дослідження взаємозв'язку процесу трансформації видів соціальних ініціатив від зміни розміру підприємства, ступеня концентрації його капіталу та мотивів ведення діяльності;

– алгоритм формування бюджету планових соціальних витрат, використовуючи метод кореляційно-регресійного аналізу, для створення можливості визначення відхилень фактичних значень понесених соціальних витрат від планових та оцінки ефективності залучених ресурсів у соціальних цілях;

– аналіз витрат на удосконалення соціально-трудових відносин відповідно до запропонованих критеріїв: вікового, статевого складу працівників, характеру функцій, які вони виконують, що дозволить оцінити ефективність розподілених між працівниками виплат.

Практичне значення одержаних результатів полягає у впровадженні основних положень дослідження процесу створення обліково-аналітичної інформації про соціальні витрати в практичну діяльність підприємств машинобудівної галузі.

Запропоновані у дисертації пропозиції використовують підприємства машинобудівної галузі, які здійснюють облік та аналіз соціальних витрат: Дочірнє підприємство "Автоскладальний завод № 1" Публічного акціонерного товариства "Автомобільна Компанія "Богдан Моторс" (довідка № 875/01-25 від 20.08.2013 р.); Публічне акціонерне товариство "Кременчуцький завод дорожніх машин" (довідка № 54/1633 від 27.09.2013 р.); Товариство з обмеженою відповідальністю "СЕ Борднетце-Україна" (довідка № 1386 від 30.09.2013 р.).

Окремі положення дисертаційної роботи використано у навчальному процесі Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-06/3197 від 20.12.2013 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертаційній роботі використані тільки ті положення й ідеї, що становлять індивідуальний внесок автора.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертації автор доповідала на 15 науково-практичних конференціях, де вони отримали позитивну оцінку. Зокрема, на 8 міжнародних: "Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі" (м. Тернопіль, 2010), "Розвиток України в XXI столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми" (м. Тернопіль, 2010), "Економічний та соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації" (м. Тернопіль, 2011 р.), "Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні" (м. Тернопіль, 2012 р.), "Економічний та соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації" (м. Тернопіль, 2012 р.), "Стратегічні напрями державної економічної та соціальної політики у 2013 році" (м. Київ, 2013 р.), "Економічний та соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність і тенденції глобалізації" (м. Тернопіль, 2013 р.); "Соціально-економічний розвиток суспільства в контексті інтеграційних процесів" (м. Одеса, 2013 р.) на 7 всеукраїнських: "Актуальні проблеми і перспективи розвитку економіки України" (м. Луцьк, 2010 р.), "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит" (м. Запоріжжя, 2010 р.), "Науково-дослідна робота студентів: формування особистості майбутнього вченого, фахівця високої кваліфікації" (м. Тернопіль, 2010 р.), "Контроль як фактор економічної безпеки підприємства" (м. Тернопіль, 2012 р.), "Методологічні проблеми та шляхи удосконалення системи обліку, аналізу, ревізії та аудиту в Україні" (м. Тернопіль, 2012 р.), "Контролінг в Україні: сучасний стан і тенденції розвитку"

(м. Тернопіль, 2012 р.), "Розвиток науки і аудиторської діяльності в Україні за 20 років" (м. Тернопіль, 2013 р.).

Публікації. Результати дисертаційної роботи, висновки та пропозиції автора викладені у 25 наукових працях (5 з них у співавторстві) загальним обсягом 7,2 друк. арк. (автору належить 6,5 друк. арк.), з яких 10 праць у наукових фахових виданнях, в яких опубліковані основні наукові результати дисертації, обсягом 4,54 друк. арк., у тому числі 1 стаття – у міжнародному виданні, 1 стаття – у фаховому виданні України, що включене до міжнародних наукометричних баз, 15 – в інших виданнях загальним обсягом 2,66 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, додатків, списку використаних джерел. Основний текст роботи викладений на 186 сторінках, список використаних джерел налічує 276 найменування на 27 сторінках. Дисертація містить 23 таблиці на 10 сторінках, 33 рисунки на 18 сторінках, 25 додатків на 70 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ СОЦІАЛЬНИХ ВИТРАТ

1.1. Соціальна діяльність бізнесу та значення системи обліку в процесі її становлення

Соціально-економічні зміни у суспільстві за два останні століття, викликані процесом індустріалізації, науково-технічним прогресом і розвитком продуктивних сил, сформували нові вимоги до організації та функціонування економічних систем. Ведення діяльності "людиною економічною" [176] з метою власного збагачення дали поштовх до створення великих виробничих утворень, а зосередження у їх власності значних фінансових ресурсів сприяло суттєвому розширенню сфери впливу підприємств на розвиток суспільства. Проте поведінка власників бізнес-структур, що полягає у бажанні отримати надмірні прибутки, стала фундаментальною причиною виникнення проблем екологічного та соціального характеру. Їх вирішення можливе за умови спільних зусиль існуючих інституційних утворень у процесі формування соціально відповідальної господарської діяльності, де підприємства відіграють важливу роль.

Концепція соціально відповідальної діяльності (СВД) бізнесу спрямована на створення користі для суспільства. Розуміння її сутності походить від значення слова "соціальний" (з лат. *socialis*), що означає суспільний, пов'язаний із життям і відносинами людей у суспільстві [1, с. 1128]. Оскільки підприємство утворюють люди, які поєднані взаємовідносинами для здійснення спільної справи, концепція СВД має бути каталізатором взаємозв'язку між економічною одиницею й її партнерами, а також споживачами та громадськістю. Особливість господарської діяльності підприємств полягає у тому, що її результати чинять прямий вплив на суспільство та формують двояку природу бізнесу – як економічну, так і соціальну.

Економічна природа господарських структур проявляється через систему ринкових відносин, як бажання власника отримати вигоду у формі винагороди

за вкладений капітал (чистий прибуток), за ризик втрати даного капіталу та підприємницькі здібності. Проте створення будь-якої організації пов'язане із переслідуванням певної мети, так званої місії, яка пояснює причину влиття економічної одиниці у ринковий механізм.

Місія промислових підприємств відображає їх соціальну природу та полягає у задоволенні потреб споживачів через виробництво продукції, надання послуг належної якості. Іншими завданнями соціального характеру, які свідомо формує управлінський персонал, слід назвати гуманізацію трудових відносин, орієнтацію на удосконалення системи мотивації працівників до праці, попередження негативного впливу господарської діяльності на навколишнє середовище [123, с. 338]. Винагородою за гармонійне економічне та соціальне партнерство для підприємства є отриманий прибуток – економічна мета, а також стимул його подальшого розвитку.

Таким чином, економічна та соціальна складові природи бізнесу завжди пов'язані, хоча їх сутність є різновекторною за напрямками вирішення проблем. Превалювання однієї із них над іншою може стати причиною виникнення негативних наслідків у діяльності промислового об'єкта. Це пов'язано із тим, що соціальна функція повинна бути важливим елементом процесу формування підприємств і невід'ємним атрибутом бізнесу. Однак реалізувати її у повній мірі можна лише за умови отримання прибутку, оскільки випередження у темпах росту соціальної складової над економічною може призвести до надмірних витрат і, як наслідок, одержання негативних фінансових результатів. За таких умов підприємство приречене на банкрутство та не може реалізувати свої цілі, у тому числі й соціальні. Превалювання економічної складової над соціальною, що часто можна спостерігати у практичній діяльності промислових об'єктів, формує опортуністичну поведінку бізнесу. Її сутність полягає у переслідуванні надмірної наживи, максимізації вигоди господарських структур за будь-яких обставин, наслідком чого є проблеми забруднення навколишнього середовища, дискримінації працівників у процесі трудових відносин тощо. Тому зосередження уваги управлінців на дотриманні паритету складових природи

підприємства створить умови для гармонійного його функціонування та приросту суспільної корисності від господарської діяльності.

Соціальний зміст діяльності підприємств можна показати за допомогою стратегії СВД. Вперше дане поняття було використане в наукових працях у 50-х – 60-х рр. ХХ ст., хоча практика застосування окремих складових такої стратегії існувала ще у ХІХ ст. Зокрема, А. Керолл, вивчаючи історію розвитку соціальної функції бізнесу, зазначав, що перші ідеї СВД підприємств висловлювали Честер Бернарде у книзі "Функції виконавців" (1939 р.), Дж. Кларк у виданні "Соціальний контроль бізнесу" (1939 р.) [259, с. 269]. Зазначені праці не містили завершених наукових концепцій, але стали поштовхом до активних наукових досліджень на цю тематику протягом 50-х рр. ХХ ст.

Утвердження практики стратегії СВД пов'язують із традиціями заможних вельмож Сполучених Штатів Америки (США) та Великої Британії, які частину своїх статків віддавали у формі пожертви малозабезпеченим верствам населення [257, с. 201]. Із розвитком економіки країн і створенням акціонерних компаній благодійна допомога сприймалася як візитна картка успішних товариств. Однак виникнення проблем забруднення довкілля, поширення демонстрацій невдоволених умовами праці працівників, створення профспілкових організацій для захисту їх прав стало причиною розширення переліку завдань СВД підприємств. Вже у 1975 р. Дж. Бекмен, професор економічних наук Нью-Йоркського університету писала, що "СВД, зазвичай, відображають у завданнях і мотивах діяльності бізнесу, які переплітаються із метою отримання прибутків... Зниження рівня безробіття, скорочення забруднення довкілля, участь у програмах покращення становища суспільства, удосконалення медичного захисту, виробничої безпеки та здоров'я працівників – ці й інші заходи дозволять підвищити якість життя; практичне їх втілення можливе під егідою соціальної відповідальності" [259, с. 270].

У другій половині ХХ ст. зарубіжні науковці, економісти стали приділяти особливу увагу концепції СВД. Так Х. Бавен [259], Дж. Бекмен [266] вказали на необхідність дотримання і переваги такої концепції, К. Девіс [262], Т. Бош [266]

пояснили її сутність і сферу застосування. А. Керрол [257; 258; 259] дослідив розвиток СВД підприємств у історичному аспекті, М. Метьюс, М. Перера [124] сформуvalи макроекономічну модель соціальної відповідальності, Д. Бейрон [254] став дослідником ринку соціальних послуг. Значний внесок у поширення стратегії СВД серед підприємств створили міжнародні організації, до числа яких слід віднести Організацію Об'єднаних Націй (ООН), Всесвітню раду підприємців зі сталого розвитку (WBCSD), Організацію економічної співпраці та розвитку (ОЕСР), Глобальну ініціативу із створення звітності (GRI).

За допомогою активізації уваги світової спільноти до глобальних проблем людства дана стратегія поведінки остаточно утвердилася у практиці зарубіжних підприємств і поступово проникає у господарську діяльність вітчизняного бізнесу. Зокрема С. Мочерний, Я. Ларіна, О. Устенко, С. Юрій зазначають, що "СВД є однією із провідних концепцій у тлумаченні основної мети функціонування підприємств, передусім великих фірм і компаній. Згідно з нею, такою метою перестало бути максимальне привласнення прибутку, а визначальним є задоволення соціальних потреб й інтересів усіх верств населення [123, с. 338]. Тобто СВД є причиною взяття підприємствами зобов'язань "здійснювати таку політику, приймати рішення, слідувати такому напрямку дій, які відповідають меті та цінностям суспільства" [259, с. 272].

Розділяючи думку авторів наведених цитат вважаємо, що для успішної реалізації даної стратегії важливо визначити основні мотиви її дотримання, а також сферу її впливу. З цією метою узагальнено варіанти пояснення сутності СВД бізнесу науковцями, економістами, представниками організацій (додаток А). Аналіз вказаних у додатку тлумачень дозволяє зробити висновок про те, що частина дослідників обмежують СВД добровільними заходами, які бізнес здійснює за власною ініціативою й із власних моральних переконань (табл. 1). Однак, взявши до уваги дослідження А. Керола, WBCSD, ОК США "БСВ", а також відповідно до норм міжнародного стандарту ISO 26000 "Управління соціальною відповідальністю" дотримання норм законодавчих актів є базовим елементом концепції СВД.

Таблиця 1.1

Альтернативи розуміння сутності концепції СВД підприємств*

Автор	Сфера впливу СВД		Мотиви СВД	
	Внутрішнє середовище підприємства	Зовнішнє середовище підприємства	Законодавчо регламентовані зобов'язання	Добровільно взяті зобов'язання
Керол А. [259, с. 286]	+	+	+	+
Котлер Ф., Лі Н. [97, с. 3]		+		+
Коновалова Л. [90, с. 42]	+	+		+
Назарова Г. [125, с. 56]	+	+		+
ISO 26000 [202]	+	+	+	+
WBCSD [276]	+	+	+	+
ОК США "БСВ" [256]	+	+	+	+
Європейська комісія [25]	+	+		+
Уряд Великобританії [275]	+	+		+
Неприбуткові організації Індії [261]	+	+		
ЦКГУ [217]		+		+
ОСВБУ [182]	+	+		+

*Джерело: власна розробка автора

Також більшість авторів наведених пояснень вважають, що до сфери впливу заходів СВД належать як внутрішнє середовище підприємства (працівники), так і зовнішнє (партнери, споживачі, населення, довкілля). Обмежують число об'єктів СВД Ф. Котлер, Н. Лі та ЦКГУ, відносячи до їх складу виключно зовнішнє середовище. Під зовнішнім середовищем вони розуміють довкілля і незахищені верстви населення, а зміст СВД вбачають у проведенні заходів, спрямованих на задоволення потреб такого населення та вирішення екологічних проблем суспільства.

Дотримуємося думки, що СВД є цілісною концепцією поведінки підприємства, яка має враховувати інтереси як його внутрішнього, так і зовнішнього середовища. Окрім того, вона повинна ґрунтуватися на нормах законодавчих актів, а також на добровільних діях бізнесу, пов'язаних із вирішенням актуальних проблем суспільства. Тому розуміння сутності концепції СВД, викладене у дисертаційній роботі, передбачає склад елементів соціальної відповідальності, запропонованих А. Керолом. Цей вчений зобразив їх у формі піраміди зобов'язань підприємства, яку поділив на чотири складові: економічну, правову, етичну та філантропічну [258, с. 40-45]. Перших два базових елементи А. Керол розміщує як підніжжя піраміди. Вони зобов'язують

підприємство створювати товари та надавати послуги високої якості, отримуючи, натомість, позитивні фінансові результати, а також дотримуватися норм законодавства, відповідаючи перед законом за вчинені порушення. Етична відповідальність передбачає дотримання суспільних ідеалів і цінностей, відповідно до яких бізнес функціонує згідно з нормами моралі та відповідає очікуванням громадськості. Найвищий рівень – філантропія. Вона спрямовує підприємство до дій, пов'язаних із підтримкою та розвитком суспільства, шляхом добровільної участі в реалізації соціальних ініціатив. Однак, розділяючи погляди дослідника щодо числа елементів СВД вважаємо, що їх не доцільно підпорядковувати один одному. Економічна, правова, етична та філантропічна діяльність можуть співіснувати, а відсутність чи неналежне виконання однієї із них не повинно стати причиною ліквідації інших.

Реалізація заходів, передбачених СВД, потребує від підприємства витрачання як фінансових, так і трудових, матеріальних ресурсів. Чим вищий рівень відповідальності присутній у процесі господарювання, тим більш значними будуть витрати підприємства. Оскільки такі витрати підпорядковані меті концепції соціальної відповідальності, вважаємо, що вони призначені для створення користі для суспільства, а отже, є соціальними. Користь для суспільства, яку може створити підприємство у процесі діяльності вбачаємо у формуванні позитивного соціального ефекту. Слово ефект з латинської означає виконання, дію, тобто, це – результат, наслідок заходів, дій, причин, сил [19, с. 358]. Він може бути сформованим у різних формах вияву – матеріальній, грошовій, як результат просування по службі, соціальній [122, с. 216].

Соціальний ефект часто неможливо виміряти у вартісних показниках, оскільки він виступає як міра корисності, через що важко оцінити ефективність соціальних витрат. Однак вважаємо, що сам факт ідентифікації соціальних витрат і, відповідно, існування можливості контролю за їх понесенням, сприятиме створенню позитивного соціального ефекту.

Вперше проблему створення соціального ефекту у процесі господарської діяльності досліджував представник Кембриджської неокласичної школи

політичної економії А.С. Пігу, вивчаючи фактори підвищення добробуту держави. Він довів, що підприємства, виготовляючи продукцію чи надаючи послуги, впливають на оточуюче середовище. Такий вплив дослідник назвав терміном "екстерналії" (з англ. external – зовнішній) [138; 139].

Графічно формування впливу діяльності підприємства на третіх осіб зображено на рис. 1.1. В даному випадку третіми особами є підприємства, окремі індивіди чи будь-які інші суб'єкти економічних відносин, які зазнають впливу через діяльність підприємства-виробника екстерналій.

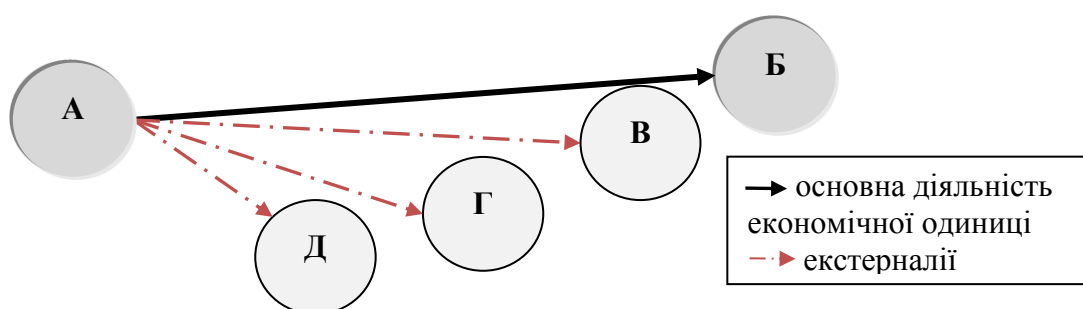


Рис. 1.1. Виникнення екстерналій*

* Джерело: розробка автора

Об'єктом, який створює екстерналії, на цьому рисунку є підприємство А. Виникають вони під час здійснення основної (виробничої) діяльності. Тобто, коли господарський об'єкт А виготовляє певний продукт і постачає його покупцю (учаснику економічних відносин Б) він, незалежно від своєї волі та бажання, взаємодіє із суспільством в особі індивідів чи організацій В, Г, Д, надаючи їм послуги, які не передбачені метою, завданнями основної діяльності. Такі послуги можуть приносити як збитки та втрати (якщо екстерналії є негативними), так і вигоди (якщо екстерналії є позитивними) для суб'єктів-отримувачів екстерналій (рис. 1.2).

Існування екстерналій є однією із причин виникнення проблеми, яку в економічній літературі називають "провалом (фіаско) ринку" [196; 212; 225]. Дана проблема виникла через те, що наслідки впливу екстерналій на зовнішнє середовище підприємства не відображено у ринковому механізмі. Тобто

підприємство-виробник екстерналій не платить за завданий ним збиток суб'єктам, не задіяним з ним у господарській діяльності, і не отримує компенсацію в розмірі зміни добробуту суб'єктів-отримувачів вигоди. Така ситуація виникає тоді, коли наслідки дії екстерналій не враховано у цінах на продукцію, а також тоді, коли підприємство-створювач екстерналій не несе за них будь-яку відповідальність. За таких умов витрати на ліквідацію негативних екстерналій підприємства переносяться на суспільство і формують суспільні соціальні витрати. Як приклад назвемо ситуацію, коли забруднення поверхневих вод промисловими стоками викликає різні захворювання у населення. Тоді населення змушене витратити додаткові кошти на лікування, які воно могло витратити на придбання товарів, якщо б виробничий процес підприємства був екологічно безпечним.

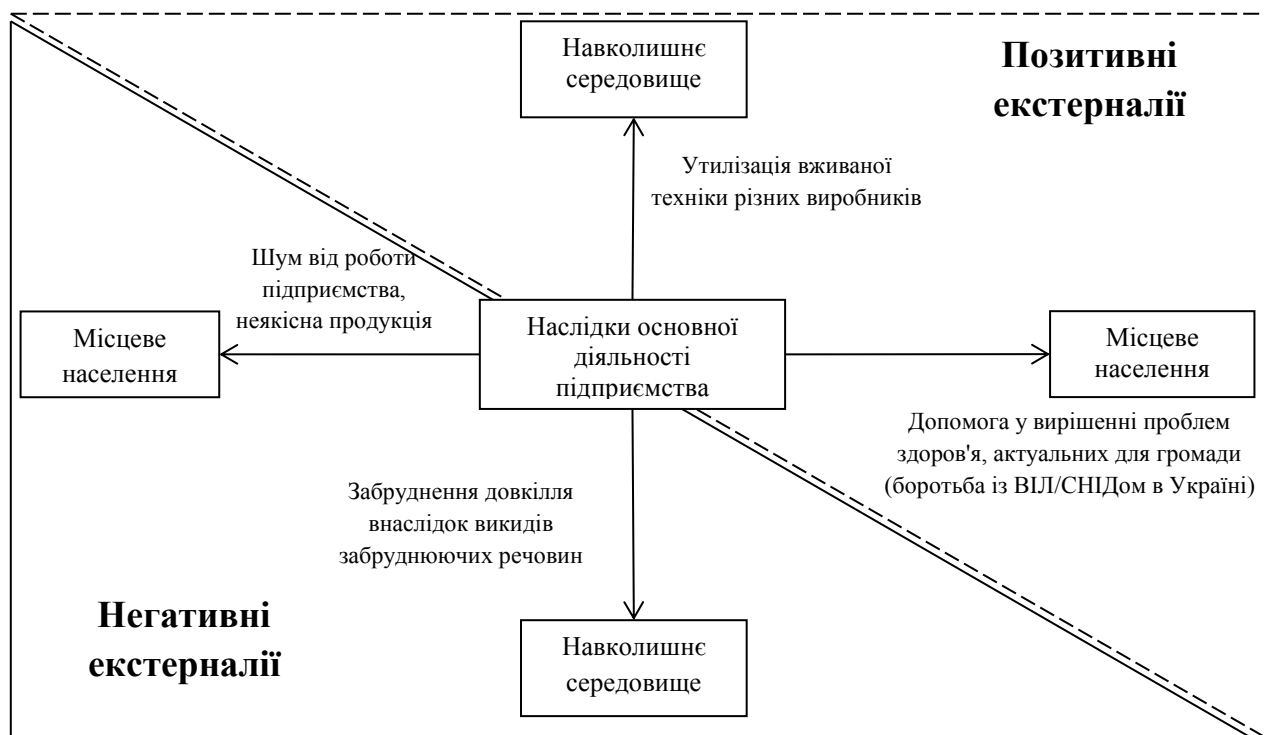


Рис.1.2. Приклади можливих екстерналій*

* Джерело: розробка автора

Фіаско ринку посилюється тоді, коли собівартість продукції безвідповідальних господарських структур є нижчою від собівартості продукції соціально відповідальних, а прибутки вищими. Це робить їх більш конкурентоспроможними, особливо на ринках менш розвинутих країн. За таких

умов підприємству вигідніше сплатити екологічний податок за забруднення навколишнього середовища або незначну виплату місцевому населенню за завдані збитки, ніж проводити заходи з недопущення виникнення негативних екстерналій.

Вважаємо, що однією із причин існування такої проблеми є відсутність інформації обліку про результати діяльності підприємства, на основі якої можна робити висновки про його вплив на суспільство. Тому виникає ситуація, яку описують Я. Соколов і В. Соколов: "Існує два підприємства, А і Б, які випускають однакову продукцію, але собівартість продукції підприємства А нижча, ніж у Б, і в конкурентній боротьбі А виграє. Однак це не справедливо, оскільки підприємство А забруднює навколишнє середовище і суспільство витрачає значні кошти на його відтворення. Отже витрати підприємства А були відображені в обліку неправильно, ці витрати необхідно було відобразити у повному обсязі" [177, с. 232].

Аналогічним чином можна пояснити існування позитивних екстерналій. Коли підприємство створює певну користь для зовнішнього середовища через виконання проектів, спрямованих на вирішення актуальних проблем суспільства, воно не може отримати вигоду від сформованого ним соціального ефекту. Це пов'язано з тим, що ні обсяги соціальних витрат ні отриманий соціальний ефект не оприлюднені у публічній звітності.

Таким чином, поняття "екстерналії" є важливою категорією економічних наук і однією із причин понесення соціальних витрат. Тому під екстерналіями розуміємо вплив основної діяльності підприємства на третіх осіб (здіяяних або не здіяяних із ним у ринкових транзакціях), наслідки якого не відображені у ринковому механізмі.

Окрім того, підприємство чинить безпосередній вплив на працівників у процесі трудових відносин. Вважаємо цілком правомірним такий вплив називати інтерналіями (англ. internal від лат. internus – внутрішній). Однак пропонуємо модифікувати визначення даного терміну, яке наведене у довідковій літературі як витрати чи вигоди, які отримують учасники угоди, які

не були обговорені при її підписанні; вони виникають внаслідок підписання угоди в умовах асиметрії інформації [1, с. 377]. Беручи до уваги контрактну природу фірми, згідно з якою вона функціонує на основі підписання довготермінових контрактів між власниками виробничих ресурсів [24; 87; 98], значення даного визначення ідентифікує сутність тільки негативних інтерналій. Тому під інтерналіями розуміємо наслідки негативного впливу на працівників під час ведення господарської діяльності, не передбачені адміністративними угодами (між керівниками та підлеглими), а також наслідки позитивного впливу на працівників, що виникають у результаті мотивації працівників до праці. Як інтерналії, так і екстерналії виникають у процесі взаємодії підприємства із суспільством, приносячи йому користь або шкоду (рис. 1.3). Їх класифікація наведена у додатку Б.

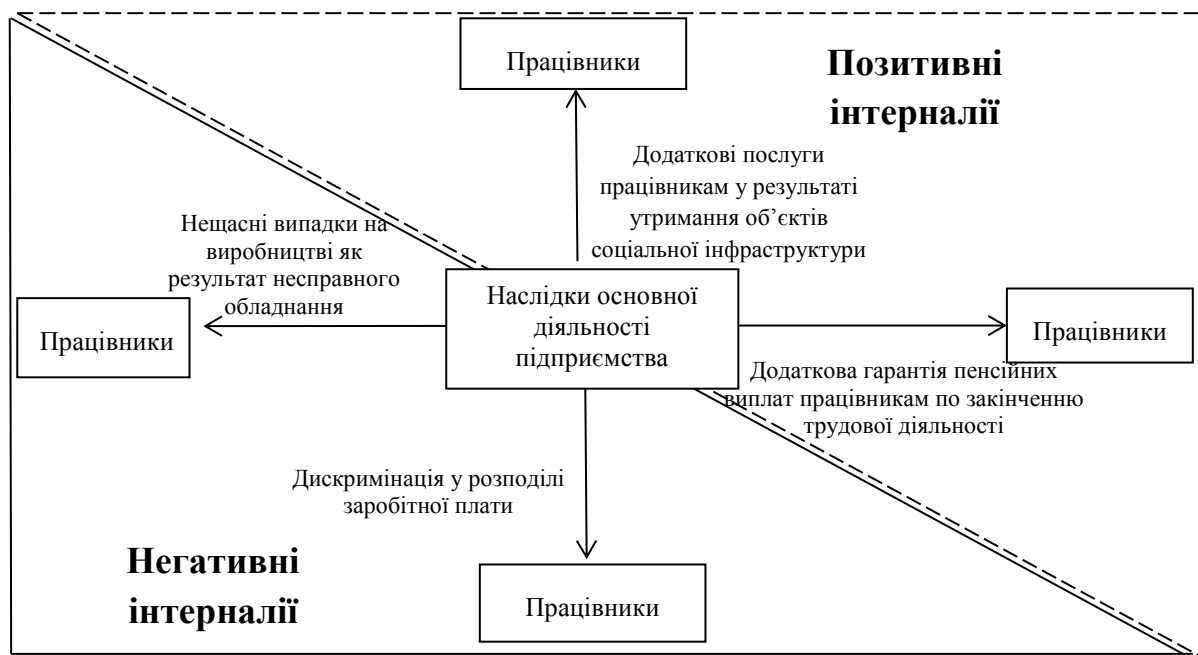


Рис. 1.3. Приклади можливих інтерналій*

* Джерело: розробка автора

Наочно вплив екстерналій та інтерналій на суспільство, а також їх взаємозв'язок із соціальними витратами можна показати за допомогою функцій корисності. Зокрема, якщо існує прямий вплив екстерналій на окремих індивідів, у такому випадку індивідуальна функція корисності проживаючої

поряд із підприємством людини безпосередньо залежить від виробничої функції цього об'єкта. Функція корисності для індивіда набуває форми [196, с. 116]:

$$U_i = U(X, Y, Q_j), \quad (1.1)$$

де U_i – функція корисності для індивіда i ; X, Y – блага, що споживає індивід i ; Q_j – виробнича функція виробника j .

Отже, функція корисності індивіда безпосередньо залежить від якості товарів, які виготовляє підприємство. Оскільки витрати на якість продукції є одним із основних чинників підвищення якісних властивостей товару, такі витрати впливають на зростання функції корисності індивіда. Окрім того, функція корисності індивіда залежить від функції корисності підприємства-джерела екстерналій. В свою чергу, функцію корисності останнього формує матеріалізований технічний прогрес (впровадження у виробничий процес інновацій, раціональне використання ресурсів) і нематеріалізований технічний прогрес (якісні зміни в економіці, які виникли внаслідок вкладення інвестицій підприємством у соціальну сферу держави, власних працівників) [87, с. 157]. Однак раціонально використовувати ресурси можна тоді, коли існує повторне використання відходів, очищення використаної води, рекультивация земель тощо. Тому, чим вищими будуть значення соціальних витрат, пов'язаних із раціональним використанням ресурсів (за умови ефективності їх вкладень), тим більшим буде значення функції корисності. Аналогічно, чим вищими будуть витрати, пов'язані із інвестуванням соціальної сфери держави і удосконаленням трудових відносин на підприємстві, тим вищою стане функція корисності окремого індивіда.

Якщо третьою стороною виступає інший господарський об'єкт, діяльність якого зазнає впливу від екстерналій підприємства, тоді виробнича функція одного виробника залежить як від використання власних факторів виробництва так і від виробничої функції іншого виробника (джерела екстерналій) [196, с. 116]:

$$U_i = Q(L, K, F, Q_j) \quad (1.2)$$

де U_i – виробнича функція виробника i ; L, K, F – праця, капітал, інші фактори виробництва, які використовує виробник i ; Q_j – виробнича функція виробника j .

Таким чином, негативний вплив підприємства-виробника екстерналій на суспільство можна частково попередити в результаті понесення ним соціальних витрат. Окрім того, інвестуючи ресурси у працівників та умови їх праці, підприємство скорочує негативні інтерналії та створює позитивні. Такі дії сприяють підвищенню корисності від господарської діяльності підприємства для суспільства. Тому під соціальними витратами пропонуємо розуміти вартість ресурсів, які використано підприємством з метою створення соціального ефекту, тобто на недопущення виникнення негативних та/або створення позитивних екстерналій, інтерналій (рис. 1.4).

Однак, для доведення правомірності найменування витрат на ведення СВД "соціальними", доцільно звернутися до етимології слова "соціальний". Справа полягає у тім, що історично вживають два терміни для пояснення взаємовідносин між людьми, – "соціальний" і "суспільний". Зокрема у працях К. Маркса виділено поняття "суспільний виробничий фонд", який автор

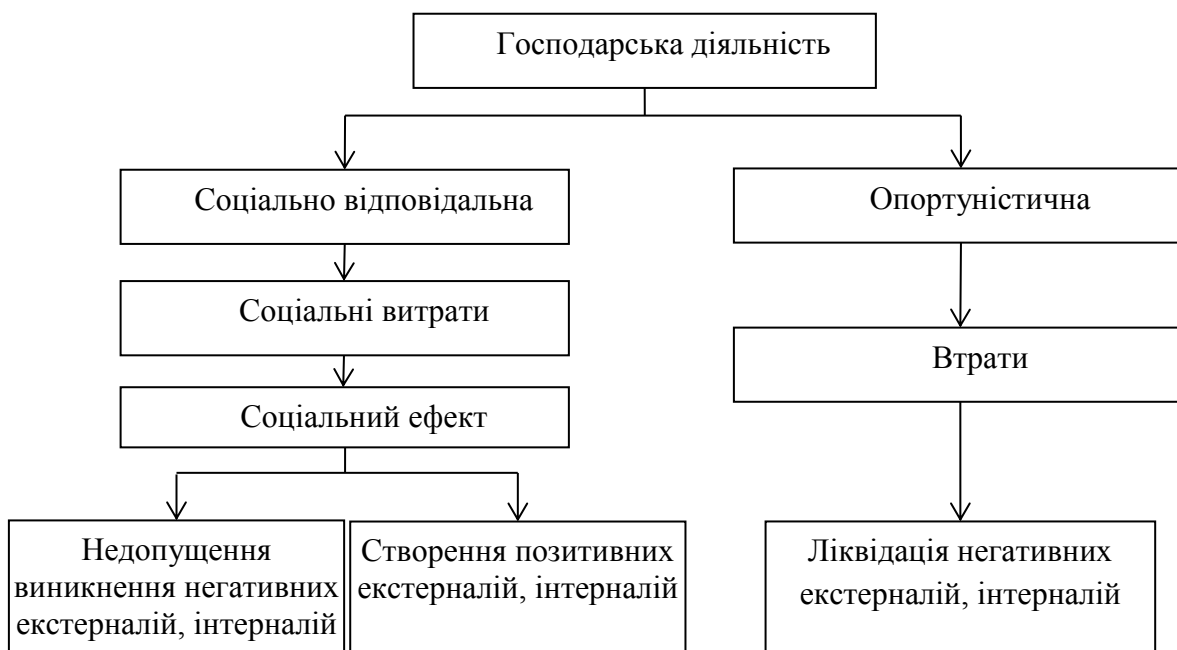


Рис.1.4. Сутність соціальних витрат*

* Джерело: розробка автора

рекомендував розподіляти між працівниками через виплату заробітної плати [111, с.199]. Тобто науковець виділяє так звані "суспільні витрати", які повинні спрямовуватися підприємствами на підтримку праці та навчання працівників (рис. 1.5). Беручи до уваги вчення марксистської економічної теорії та доповнюючи її відповідно до змін сучасного суспільного ладу можна виділяти два види витрат, що спрямовані на попередження виникнення негативних та/або створення позитивних екстерналій, інтерналій, а саме: суспільні та соціальні витрати підприємства. Суспільними можна вважати ті витрати, які несе бізнес безпосередньо на виплати працівникам у процесі трудових відносин, охорону праці, філантропію, охорону навколишнього середовища. До соціальних можна віднести внески, збори, що сплачує підприємство до державних установ з наступним їх перерозподілом між громадянами країни (наприклад, єдиний соціальний внесок). Обидва види витрат спрямовані на досягнення соціального ефекту, а їх внутрішній поділ допомагає зрозуміти роль підприємства та держави, як інститутів суспільства, у формуванні користі для громадян. Однак ідентифікація термінів "соціальний" та "суспільний" пов'язана із особливостями німецької мови, де вживають два поняття: "суспільне" (з нім. *gesellschaftlich*) і "соціальне" (з нім. *sozial*). Зокрема К. Маркс і Ф. Енгельс надавали їм різні значення. Однак, згідно з вітчизняною науково-довідковою літературою, зокрема словниками синонімів української мови [79, с. 398] та тлумачними словниками [51, с. 513; 173, с. 637; 174, с. 779] значення терміну "соціальний" є тотожним терміну "суспільний". Тому, з метою уникнення плутанини у вживанні категорій соціальні та суспільні витрати, та визначаючи їх єдине призначення (створення соціального ефекту) пропонуємо використовувати єдиний термін – "соціальні витрати", під яким слід розуміти, у тому числі, й суспільні витрати.

Соціальні витрати, окрім створення соціального ефекту, можуть сформувати й економічний ефект. Економічний ефект можна виразити за допомогою вартості попереджених витрат для підприємства, пов'язаних із ліквідацією наслідків негативних екстерналій, інтерналій.



Рис. 1.5. Ідентифікація суспільних витрат згідно із теорією К. Маркса

*Джерело: розробка автора

Однак населення й інші учасники економічних відносин не в повній мірі усвідомлюють залежність власного добробуту від наслідків впливу господарської діяльності підприємств. Саме це є однією із причин нижчої конкурентоспроможності соціально відповідальних виробників. Незначний рівень громадського контролю пов'язаний із тим, що суспільство не оперує знаннями про значення такого впливу, а також про заходи підприємства (чи їх відсутність), спрямовані на його попередження (якщо вплив є негативним) чи створення (якщо вплив є позитивним). Посилити такий контроль за СВД підприємств, частково уникнувши проблеми фіаско ринку, можна з допомогою обліку соціальних витрат і відображення результатів СВД у звітності підприємства.

Держава в особі органів державної влади повинна бути зацікавленою у тому, щоб підприємства, роздумуючи над здійсненням якоїсь операції, враховували можливі втрати та шкоди для зовнішнього та внутрішнього середовища. Таким чином держава отримає від СВД бізнесу значно вищу вигоду, ніж тоді, коли перекладатиме зобов'язання вирішувати проблеми з інтерналізації негавних екстерналій, інтерналій на себе. Пов'язано це із економією видатків державного бюджету на соціальні потреби. Оскільки, наприклад, очистити забруднену воду, яка використовувалася у технологічних цілях на підприємстві значно дешевше, ніж очистити водні басейни Землі від промислових стоків. Іншим прикладом можна вважати витрати держави із часткової ліквідації наслідків аварії на Чорнобильській атомній електростанції.

Тому соціально відповідальні підприємства повинні мати певні преференції у веденні діяльності, пільги в оподаткуванні, що дозволить їм частково компенсувати витрати соціального характеру.

Однак контроль держави та громадський контроль є лише одним елементом суспільного контролю, який спонукає підприємства вести СВД і здійснювати соціальні витрати. Переконані, що важливе значення в утвердженні такої концепції у господарській діяльності бізнесу належить також міжнародним організаціям, діловим партнерам господарської одиниці, фінансово-кредитним установам. Їх координація поведінки підприємства через формування певних вимог при співпраці спонукатиме його створювати соціальний ефект. Тому основною причиною утвердження соціально відповідальної господарської діяльності, понесення соціальних витрат й ідентифікації, узагальнення їх у системі обліку та звітності вважаємо регулюючі та мотиваційні дії соціальних інститутів.

Для пояснення сутності соціальних інститутів, зображення їх впливу на утвердження СВД і формування соціальних витрат слід пояснити значення терміну "інститут" і відобразити порядок функціонування інституційного середовища. Зокрема, теоретик у сфері економічної теорії та розробник концепції інституційного середовища Д. Норт є автором тлумачення терміну "інститут" як "правил гри", які створені людьми, граничних рамок поведінки, які формують взаємовідносини між ними [132, с. 45]. Такі "правила гри" є важливим фактором розвитку соціально-економічної системи, оскільки формують звичаї, традиції й основні типи поведінки, задають структуру рушійним мотивам людської діяльності.

Пояснити порядок дії інституційної сфери можна вдавшись до порівняння суспільства з театром, а інститутів із ролями, які виконують гравці – угруповання людей, об'єднаних спільною метою. Гравцями можуть бути асоційовані й індивідуальні суб'єкти господарської діяльності, а "правила гри" вони встановлюють стихійно, у процесі функціонування інститутів, або шляхом цілеспрямованого їх формування гравцями.

На рис. 1.6 виділено два рівні інституційного середовища: макро та мікро, які є механізмом взаємного агрегування. Гравці макрорівня здійснюють суттєвий вплив на мікрорівень, пропонуючи варіанти поведінки. Інститути мікрорівня знають, що шанси стати переможцями у грі вони мають тільки при виконанні дій, які не виходять за рамки запропонованих правил.

Мікрорівень, який утворюють окремі економічні одиниці (підприємства, організації різного виду), формують мікроекономічну кон'юктуру на основі правил гри, що задано їм зверху, приймаючи чи трансформуючи їх у власні правила, які впливають на порядок діяльності гравців макрорівня. Таким чином, гравці, пов'язані спільною метою, генерують, модифікують і взаємодоповнюють правила поведінки у визначених ситуаціях, формують стратегічний вектор спільної діяльності.

Інституційне середовище складають інститути різних видів – економічні, політичні, правові, соціальні. Соціальні інститути призначені для опису регулярно повторюваних протягом тривалого часу практик, які санкціоновані та підтримуються за допомогою соціальних норм і мають важливе значення у структурі суспільства [183]. Вони представляють інтереси суспільства та формують соціальні зв'язки між учасниками економічних відносин. До них відносять сукупність соціальних установ (політичних,

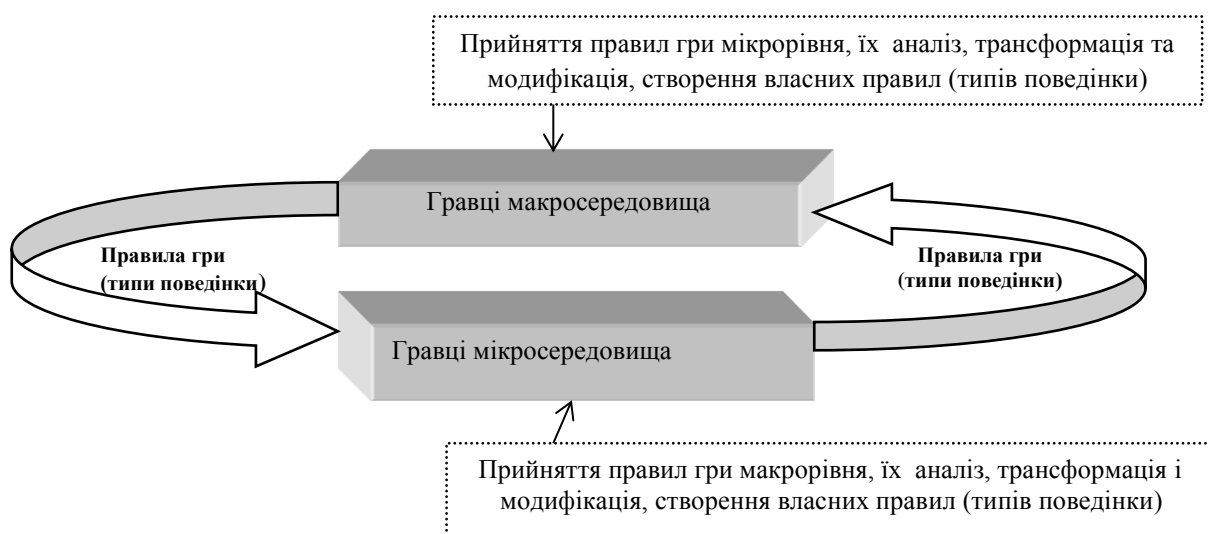


Рис. 1.6. Взаємодія інститутів у процесі їх функціонування *

* Джерело: розробка автора

правових, ідеологічних, національних, сімейних, релігійних й інших), соціальних норм, стандартів поведінки, що закріплюються правовими і морально-етичними нормами, а також за допомогою уповноважених осіб та установ, які провадять регулятивну діяльність [123, с. 343]. Таким чином, соціальні інститути впливають на формування СВД, акцентуючи увагу на особливо актуальних видах заходів, які можна ідентифікувати як соціально відповідальні.

Структуру соціальних інститутів, які впливають на вибір пріоритетних заходів СВД вітчизняного бізнесу зображено на рис. 1.7. Вважаємо, що інститутами макросередовища є структури світового масштабу, об'єднані спільною метою, яка полягає у сприянні поширення СВД серед підприємств. До гравців мікрорівня відносимо підприємства й організації, які функціонують на світовому чи національному ринках. Таким чином, основними інститутами макrorівня, діяльність яких спрямована на вирішення трудових конфліктів, виступає ООН та її відокремлений орган – Міжнародна організація праці (МОП). Функціональна сфера МОП полягає у формуванні норм поведінки й узгодженні інтересів роботодавців із інтересами їх працівників. Основні приписи щодо правил дій у сфері трудових відносин викладено у конвенціях, протоколах, рекомендаціях і Декларації основних принципів і прав у світі праці [128]. Також інститутами макrorівня, чия діяльність пов'язана із регулюванням трудових відносин в Україні, вважаємо державу в особі уряду, Міністерства охорони здоров'я, Міністерства соціальної політики, а також професійні спілки, Федерацію роботодавців України (ФРУ). До їх числа також віднесено Національну тристоронню соціально-економічну раду, до якої входять представники МОП, професійних спілок і ФРУ, територіальні соціально-економічні ради на рівні адміністративних одиниць України, Державну інспекцію України з питань праці. Функції даних утворень пов'язані із втіленням у практичну діяльність спільного проекту МОП і соціальних інститутів України, відображеного у Програмі гідної праці для України на

2012-2015 р.р., проєкті "Рівність жінок і чоловіків у світі праці", заходах щодо запобігання ВІЛ/СНІД у сфері праці[128].

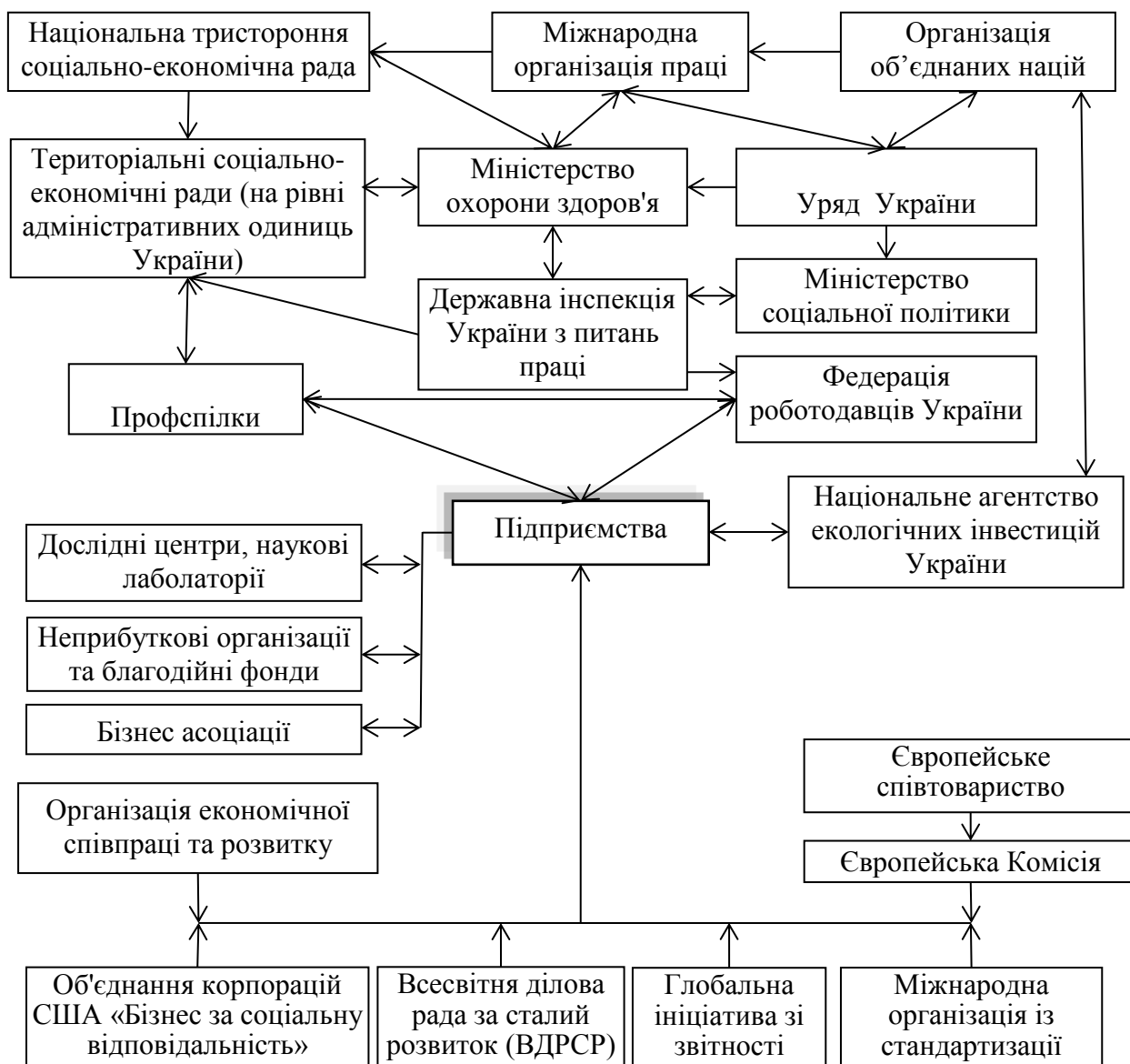


Рис. 1.7. Інституційне середовище СВД вітчизняного бізнесу*

*Джерело: розробка автора

Іншими інститутами, до функціональної сфери яких відносимо сприяння утвердженню у практичній діяльності підприємств концепції СВД, вважаємо Європейське співтовариство, ОК США "БСВ", ВДРСР, Міжнародну організацію із стандартизації, GRI, ОЕСР. Вони здійснили вагомні напрацювання у поширенні концепції СВД, їх робота втілена у низці рекомендацій і проєктів суспільно корисного значення (додаток В).

Процес суспільного розвитку побудований таким чином, що держава розвиває ідеї, закладені структурами вищого рівня, інтегрує їх до внутрішніх особливостей, а основні із них відображає у нормативно-правових актах. На основі приписів владних структур, під тиском діяльності інших соціальних інститутів, а також за власною ініціативою підприємства (представники мікросередовища) проводять заходи, пов'язані із недопущенням виникнення негативних, створенням позитивних екстерналій, інтерналій, здійснюючи соціальні витрати. Саме тому, під впливом інституційного середовища, у країнах заходу сформовано доволі розвинений ринок соціальних послуг, мотиваційна функція якого поступово перетворюється на регулюючу. У зв'язку із цим соціальні ініціативи підприємства із додаткових заходів перетворюються на обов'язкові у боротьбі за лідируючі позиції на ринку товарів.

Ринок соціальних послуг ще називають "моральним ринком", або "ринком соціального тиску", на якому покупці, інвестори, працівники, здійснюючи свій вибір, віддають перевагу соціально відповідальним підприємствам [254, с. 8]. Ринок соціального тиску спрямований на узгодження інтересів бізнесу з інтересами суспільства у результаті чого обидві сторони отримують вигоду (додаток Г).

Втілення концепції СВД особливо актуальне для машинобудівної галузі України, яка є ресурсомісткою і діяльність якої чинить суттєвий вплив на суспільство. Її пріоритетні переваги полягають у тому, що на етапі розвитку та переходу України у постіндустріальну епоху даний вид промислового виробництва набуває значення "галузі-організатора", здатної удосконалювати розвиток усієї економіки країни. Дана галузь відіграє важливу роль у створенні матеріально-технічної бази господарства країни, оскільки поєднує підприємства, що здійснюють металообробку, виготовлення вузлів, деталей, агрегатів для інших галузей промисловості та домашніх господарств, а її галузева структура є найбільш розгалуженою з-поміж інших вітчизняних галузей (додаток Д).

На машинобудівних підприємствах України станом на кінець 2013 р. працювало 452981 особа, що на 23 % менше ніж у 2012 р. (додаток Е.2). Зниження чисельності персоналу пов'язане із збільшенням числа вибулих працівників над прийнятими (на 21,9 % у 2012 р., на 44,7 % у 2013 р.) (табл. 1.2). Аналіз статистичних даних свідчить, що причиною цього є плинність кадрів, оскільки близько 77,3 % працівників розраховано із посад з цієї причини ($96,2/124,4 \cdot 100\%$). Звернувши увагу на склад фонду оплати праці, можна зробити висновки про його недосконалу структуру (додаток Е. 1). Серед витрат, пов'язаних із виплатами працівникам найбільшу питому вагу становлять основна (64,1 %) та додаткова заробітна плата (32,1 %), тоді як заохочувальні та компенсаційні виплати майже відсутні (3,8 %).

Таблиця 1.2

**Динаміка руху працівників підприємств машинобудівної галузі
за 2012-2013 рр., тис. осіб***

№	Підгалузь	Прийнято		Вибуло							
		2012р.	2013р.	2012р.	2013 р.						
					усього	з них з причин		У % до середньооблікової кількості штатних працівників			
						плинності кадрів	скорочення штатів	вибуло	з них з причин		
						усього	плинності кадрів	скорочення штатів			
1	Виробництво машин та устаткування	35	33	44	49	37,2	3,2	27,6	21,0	1,8	
2	Виробництво електричного, електронного та оптичного устаткування	21	19	27	26,4	21,7	2,4	25,3	20,5	2,4	
3	Виробництво транспортних засобів та установок	40	34	46	49	37,3	4,6	23,1	21,5	2,7	
	Разом:	96	86	117	124,4	96,2	10,2	х	х	х	

* Джерело: сформовано автором на підставі джерела [145]

Негативні наслідки господарської діяльності можна спостерігати у процесі охорони праці та техніки безпеки. Зокрема кількість працівників, потерпілих від травматизму, у 2011 р. становила 1191 особи (враховуючи двоє дітей віком до 18 р.) (1102+89), кількість загиблих від травм сягала 89 осіб (додаток Е.2). У

2012 р. у порівнянні із 2011 р. кількість працівників, потерпілих від травматизму, знизилася тільки на 1% ($100 - (1094 + 53 / (1102 + 53)) * 100$ %), а кількість загиблих осіб зросла на 9 % ($97 / 89 * 100$ %) (на підставі додатку Е. 2). У 2013 р. відносно 2012р. кількість працівників, потерпілих від травматизму, зменшилася на 38% ($100 - (695 + 15) / 1147 * 100$ %), однак серед їх числа налічувалося троє постраждалих дітей віком до 18 р., кількість загиблих осіб знизилася на 34,1 % ($100 - (64 / 97 * 100$ %)).

На основі статистичних даних, які відображають вплив діяльності машинобудівних структур на довкілля можна зробити висновки, що у 2011 р. кількість підприємств, які здійснили викиди шкідливих речовин у навколишнє середовище зменшилася на 10,1 % порівняно із 2010 р. ($100 - (383 / 426 * 100$ %)), а у 2012 р. у порівнянні із 2011 р. – на 6,8 % ($100 - (357 / 383) * 100$ %). Однією із причин зниження кількості підприємств, які здійснюють викиди забруднюючих речовин у атмосферу є ріст капітальних інвестицій на 4,3 % у 2011 р. в порівнянні із 2010 р. ($100 - (6365,8 / 6105) * 100$ %), а у 2012 р. у порівнянні із 2011 р. обсяг капітальних інвестицій зріс майже удвічі ($100 - (12518,5 / 6365,8) * 100$ %). Поточні витрати, призначені для охорони довкілля та раціонального використання природних ресурсів у 2011 р. зросли на 14,5 % у порівнянні із 2010 р. ($100 - (243943,5 / 212969) * 100$ %), у 2012 р. їх обсяг збільшився на 19,3 % порівняно із 2011 р. ($100 - (291128,8 / 243943,5) * 100$ %) (додаток Е. 3).

Платіжна дисципліна підприємств-забруднювачів навколишнього середовища знаходиться на недостатньо високому рівні. Про це свідчать розміри штрафних санкцій за порушення норм законодавства, що регулює дії підприємств у сфері природоохоронної діяльності (2045,9 тис. грн. у 2010 р., 1270,6 тис. грн. у 2011 р., 715,1 у 2012 р.), заборгованості за сплатою екологічного податку (573 тис. грн. у 2010 р., 220,5 тис. грн. у 2011 р., 478,4 у 2012 р.) та штрафних санкцій (1331,5 тис. грн. у 2010р., 92,5 тис. грн. у 2011р.). Слід відзначити, що у 2012 р. сума сплачених штрафних санкцій перевищує суму нарахованих на 51,5 тис. грн. (додаток Е. 3).

Щодо збереження водних ресурсів, то представники машинобудівної галузі у 2012 р. очистили 46,3 % використаної води, а 53,7 % забруднених вод відвели назад у поверхневі води, 45,4 % з яких – не очистили (табл. 1.3). Обсяг забрудненої води, викиди шкідливих речовин у довкілля є негативними екстерналіями діяльності підприємств, які можуть завдати шкоди місцевому населенню, країні чи світу.

Таблиця 1.3

Основні показники використання та відведення води підприємствами машинобудівної галузі, млн. м³*

Рік	Використано води			Відведено зворотних вод у поверхневі водні об'єкти		
	усього:	з неї на:		усього:	у тому числі:	
		побутово-питні потреби	виробничі потреби		забруднених	з них без очищення
2012	81	22	59	41	22	10
2011	77	23	53	43	18	8
2010	75	24	51	42	21	6
2009	78	24	53	42	21	6

*Джерело: складено автором за даними [47; 48; 49; 50]

Незначним є число підприємств, які звітують за результатами СВД перед громадськістю (рис. 1.8). Зокрема, у 2009 р. налічувалося 25 вітчизняних підприємств, які дотримувалися концепції СВД, а 18 із них склали за її результатами соціальний звіт. У 2010 р. представників СВД стало 63, у 2011 р. – 101 і 55, 33 із них відповідно склали соціальний звіт. У 2012 р. чисельність підприємств, які практикують соціально відповідальні заходи знизилася на 30 одиниць, тільки 15 із них формують звітність соціального значення.

Таким чином, деякі вітчизняні підприємства починають дотримуватися концепції СВД у господарській діяльності, проте їх чисельність є незначною. Ситуація складається так, що промислові об'єкти, в тому числі й машинобудівної галузі, є джерелами негативних екстерналій та інтерналій. Тому вважаємо, що у процесі тиску інституційного середовища на поширення соціальної відповідальності серед представників бізнесу, а також посилення глобальних проблем людства у перспективі створять умови для утвердження СВД як основної стратегії діяльності вітчизняних підприємств.

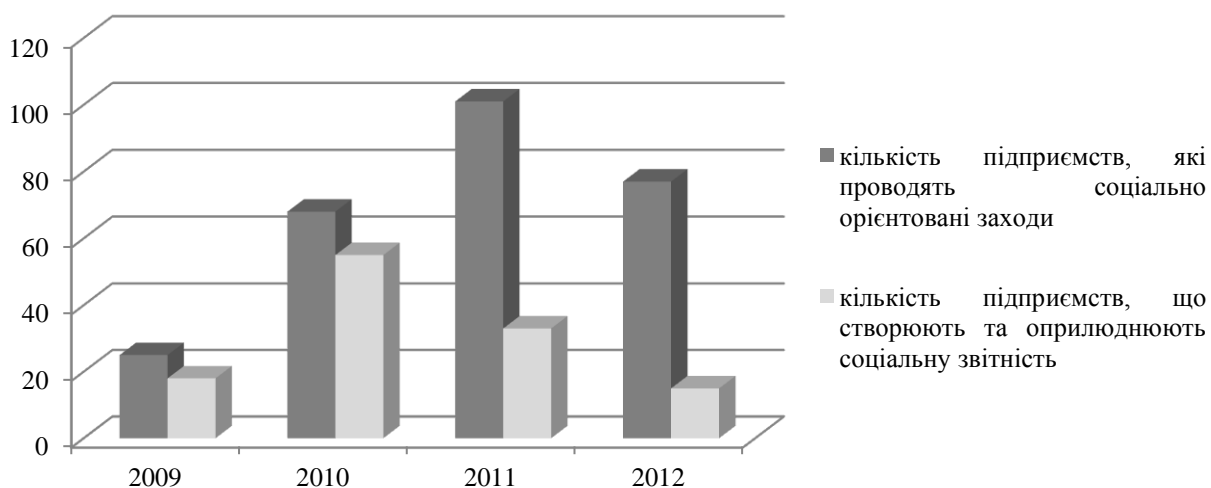


Рис. 1.8. Кількість підприємств України, які оприлюднюють звіти про результати СВД*

*Джерело: складено автором за даними [70]

Окрім того переконані, що потреба утвердження стратегії відповідального виробника та понесення соціальних витрат виникає як результат особливостей виробничої діяльності машинобудівних підприємств (додаток Ж). До таких особливостей відносимо:

– ресурсомісткість (виробництво металомісткого устаткування), що підвищує потребу контролю за використанням ресурсів і проведенням заходів із зниження рівня їх витрачання у виробничих цілях; наукоємність (виробництво складної наукомісткої техніки й обладнання), що створює необхідність проведення науково-дослідних робіт, підвищення інтелектуального рівня працівників; використання значної кількості води у виробничих цілях (10 % від загальної кількості води, яку споживає промисловість [113, с. 175]);

– якість продукції набуває двоякого змісту: природоохоронного та безпеки споживчого використання. Природоохоронного значення дана категорія набуває в результаті зниження матеріаломісткості виробництва, при удосконаленні функціональних характеристик продукції в результаті чого знижується рівень її негативного впливу на довкілля (при використанні транспортних засобів, побутової техніки, наприклад зниження вмісту фреонів у

холодильниках, зниження енергоспоживання для роботи машин і устаткування тощо). Безпека споживчого використання вимірюється рівнем безпеки продукції при її використанні споживачами.

– наявність «гарячих» (ливарне, ковальсько-пресове виробництво) та «холодних» (обробка металу) цехів, де існують несприятливі температурні умови;

– високий вміст шкідливих речовин, які утворюються в результаті технологічних процесів і забруднюють навколишнє середовище, впливають на здоров'я працівників (на 1 т. чавуну припадає 10-12 кг. пилу і 150 кг. чадного газу, а на 1 т. сталі відповідно 6-8 і 50 кг. [113, с. 174]); наявність шуму, вібрації, випромінювання, дії електромагнітних полів на працівників;

– утворення відходів: наявність значної частки змішаних виробничих відходів (спечені обрізки, металева стружка з водою, розчинниками й ін.), які після обробки можна використовувати повторно; тверді відходи у формі вживаної техніки, що піддалася фізичному зносу (непридатна для використання в результаті фізичних пошкоджень, несправностей, техніка й обладнання, яку слід утилізувати), моральному зносу (справні машини, функціональні властивості яких не відповідають запитам їх власників, тому їх можна передати у користування іншим споживачам).

Тому, зважаючи на особливості діяльності машинобудівних підприємств, а також з метою збереження конкурентних переваг на ринку та створення сприятливих умов праці, такі підприємства будуть змушені проводити заходи, пов'язані із недопущенням виникнення негативних, створенням позитивних екстерналій, інтерналій, а отже, у процесі їх діяльності матимуть місце соціальні витрати. Інформація про них у системі обліку дозволить визначити рівень відповідальності окремого підприємства перед суспільством, полегшить процес формування звітності за результатами СВД. Окрім того, достовірна оцінка соціальних заходів підприємства дозволить знизити ризик втрати ресурсів у мінливому ринковому середовищі, визначити ефективність від понесених соціальних витрат.

1.2. Концепція обліку соціальних витрат

Фундаментом успішного практичного впровадження проектів бізнесом, у тому числі й соціальних, у постіндустріальну епоху є інформація, яка зменшує невизначеність і знижує ризик прийняття помилкових рішень у конкретних ситуаціях. Спрямованість на уникнення ентропії й імітація вектору змін процесів господарювання властиво для інформації економічного спрямування, значну частину якої на підприємствах формує обліковий персонал. Тому корисність обліку як інформаційної, метрологічної та комунікаційної системи полягає у тому, що вона поєднана тісними зв'язками із іншими системами економічної одиниці, оскільки формує інформацію про них і для них.

На взаємозв'язок обліку із іншими системами підприємства вказує М. Пушкар. Він зазначає, що облік не є автономним утворенням, яке розвивається за своїми іманентними законами, він є компонентою складного цілого, де включений у систему суспільно-виробничих і культурних зв'язків в якості одного з елементів об'єктивної реальності [157, с. 5]. Тому облікова система повинна бути організована таким чином, щоб формувати точну, своєчасну, достовірну, а основне доцільну інформацію про всі сторони діяльності підприємства. А оскільки вплив промислових підприємств на суспільство є значним, дослідження теоретичних основ і методики формування інформаційних ресурсів про соціальні витрати у обліковій системі є важливим завданням для утвердження СВД серед бізнес-структур. Дане твердження підтверджують аргументи С.Я. Король з приводу того, що серед проблем розвитку соціальної відповідальності слід звернути увагу на неспроможність бізнесу оцінити й адекватно представити свої досягнення у цій сфері. Відповідно джерелом інформації для проведення розрахунків є управлінський облік, який може бути зорієнтований на досягнення певних стратегічних цілей та використання не лише внутрішньої, а й зовнішньої інформації, надання необхідних даних для виконання соціально орієнтованих функцій бізнесу [93, с.81-85].

На доцільність ідентифікації соціальних витрат у обліковій системі вказують й вимоги, поставлені до ведення обліку чинним законодавством. Зокрема згідно з принципом повного висвітлення передбачено, що фінансова звітність, яку формує обліковий персонал, повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій і подій, яка здатна вплинути на рішення, що приймаються на її основі [147]. Тому детальна інформація обліку про соціальні витрати зможе задовольнити інформаційні потреби сторін, зацікавлених у СВД бізнесу (рис. 1.9). Окрім того, така інформація відображає інтереси різних соціальних груп (часто протилежних за змістом), і саме в створенні такої інформації, за словами А. Літлтона, полягає мета обліку [269].

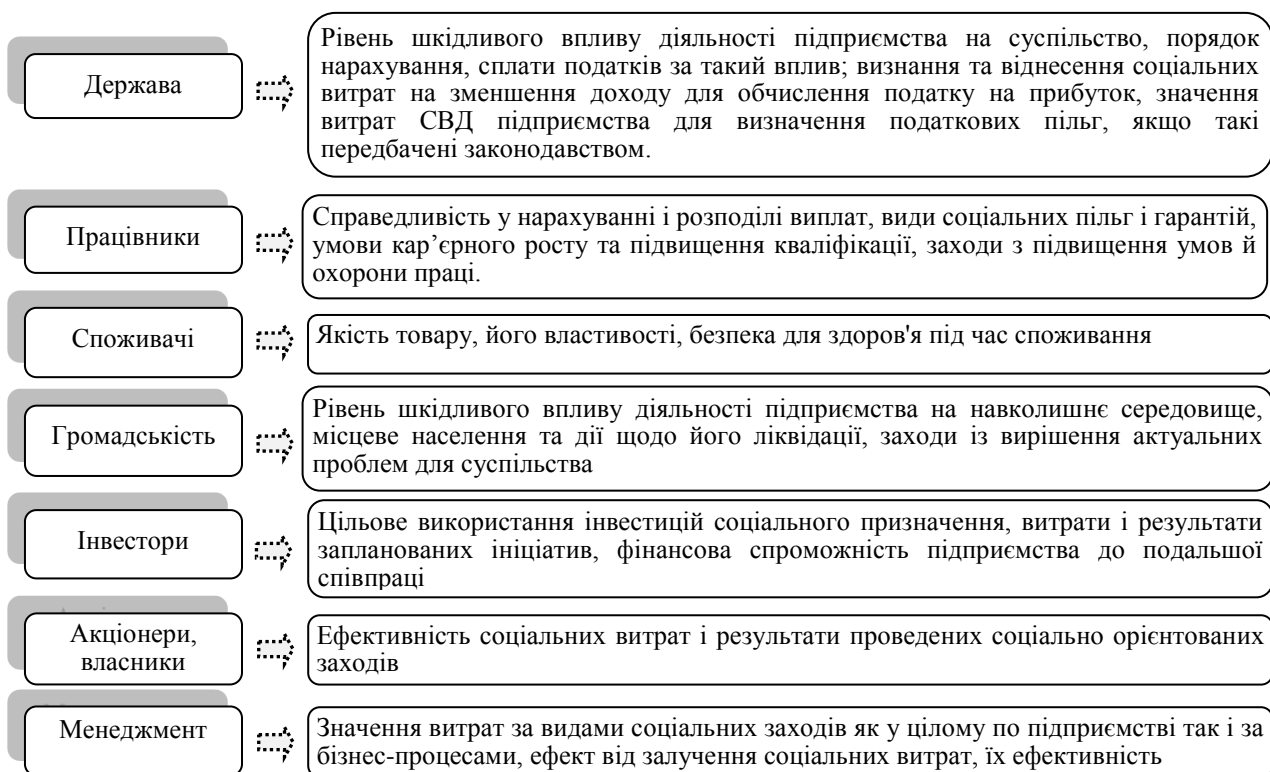


Рис. 1.9. Зацікавлені у соціально відповідальній діяльності підприємства суб'єкти та їх інформаційні потреби

* Джерело: складено автором

Необхідність ідентифікації соціальних витрат у системі обліку, а також їх узагальнення у звітності підтверджують результати напрацювань учених у сфері обліку та управління. Досліджуючи питання удосконалення теоретичних

основ і методології ведення обліку, вони висловлювали свої бачення щодо способу відображення результатів СВД у цій системі та її переваги. Зокрема Е. Сіверсон, А. Портер, Л. Нортон відносили облік до соціальних наук, а не до економічних [178]. 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. Віднесення суспільних витрат на собівартість продукції призвело б до зниження конкурентоспроможності безвідповідальних бізнес-структур і стало стимулом утвердження соціальної відповідальності у процесі господарювання [177; 178].

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. Окрім того, вони зосереджували увагу на ідентифікації інвестицій, пов'язаних із використанням інновацій у процесі взаємодії господарської діяльності та довкілля [267].

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. Науковці зобразили п'ятирівневу модель соціального обліку, у якій перших два рівня належать приватному сектору. На першому рівні вони розмістили облік соціальної відповідальності, який підприємства ведуть з метою складання звітності, призначеної для працівників, отримання інформації про види і вартість заходів з управління трудовими ресурсами, систем участі колективу в управлінні процесом виробництва. Другим рівнем вважали облік сукупного впливу підприємства на суспільство. На думку дослідників, такий облік повинен враховувати проблеми виявлення, вимірювання, оцінки і розкриття впливу діяльності підприємства на зовнішнє середовище. До його завдань відносили стратегічне планування, аналіз витрати/вигоди, екологічний облік [124, с. 622-625].

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. Предмет обліку рекомендували розширити від окремо взятого підприємства до суспільства загалом, а завдання обліку вбачали не у розрахунку прибутку фірми, а у визначенні величини впливу діяльності підприємства на соціум [177].

Вагоме значення у формуванні інформації про соціальні ініціативи бізнесу в системі обліку доводить практика складання соціальної звітності численними підприємствами багатьох країн світу. Вперше соціальний підхід до обліку використала у діяльності консалтингова фірма ABT Associates. Її послідовниками стали великі підприємства та корпорації США, Великої Британії, інших розвинених країн, такі як: The Accounting Standards Board, Bancorp USA, Laventhaian and Horvarth, The CSR Company, Traidcraft [60].

Однак, слід відзначити той факт, що на етапі запровадження проектів соціального значення можна зробити висновок про їх негативний вплив на економічні показники підприємства, оскільки його витрати можуть зрости і, як наслідок, – зменшиться рівень прибутковості. Вважаємо, що дане твердження можна сформулювати через відсутність обліково-аналітичної інформації про соціальні витрати, а також про вигоди від СВД. Переконані, що в результаті створення інформаційних ресурсів обліку про соціальні витрати існує ряд переваг для підприємства, до яких відносимо:

– можливість проведення на підставі облікової інформації аналізу витрати/вигоди, в результаті якого економічно ефективним способом можна попередити виникнення суспільних витрат, пов'язаних із створенням підприємством негативних екстерналій, втрат бізнесу у формі штрафів за завдані суспільству збитки, податкових платежів за використані ресурси, забруднення природних оболонок Землі і ін. Окрім того, можливим є зростання продуктивності праці, збільшення числа кваліфікованих працівників,

зменшення нещасних випадків на виробництві, що пов'язане із створенням сприятливих умов праці, справедливим розподілом виплат працівникам;

– формування довіри партнерів (фінансово-кредитних установ, постачальників, покупців, держави) до діяльності бізнесу внаслідок розширення спектру соціальних показників у звітності. В результаті цього для підприємства є можливою мобілізація різних форм капіталу, інтенсивна співпраця із партнерами, залучення підтримки держави;

– підвищення зацікавленості інвесторів до діяльності підприємства. Наприклад, у Європі та США діє ряд інвестиційних фондів, які вкладають свій капітал тільки у соціально відповідальні підприємства. Такі заходи стимулюють економічний об'єкт підвищувати власну відповідальність, створювати соціальну звітність, що дасть можливість залучення додаткових інвестицій;

– досягнення позитивного ставлення суспільства внаслідок підвищення лояльності споживачів до продукції і, відповідно, – створення довгострокової перспективи зростання прибутків, збільшення обсягу продаж, підвищення іміджу та конкурентоспроможності.

Зазначені переваги є суттєвими для бізнесу, а тому існує необхідність створення ефективного способу формування інформації про соціальні витрати у системі обліку. З цією метою доцільно розглянути концепцію функціонування обліку соціальних витрат, яка пояснює процес трансформації даних про факти господарської діяльності (ФГД) підприємств у облікову інформацію (рис. 1.10).

Напрямами дій, пов'язаних із створенням облікової інформації, їх змістовне пояснення визначають закони, закономірності, принципи, категорії, якими оперує система обліку. Закони виражають об'єктивно існуючий, постійний і необхідний зв'язок елементів системи у процесі їх розвитку та взаємодії, вони є загальними для усіх наук, у тому числі й для обліку. До їх числа доцільно відносити загальні закони – цілепокладання, необхідного різноманіття, зміни, зворотного зв'язку, закони дії, установки, доміанти, зв'язку із зовнішнім середовищем, соціально-психологічні закони [155, с. 8-9]. Вони створюють

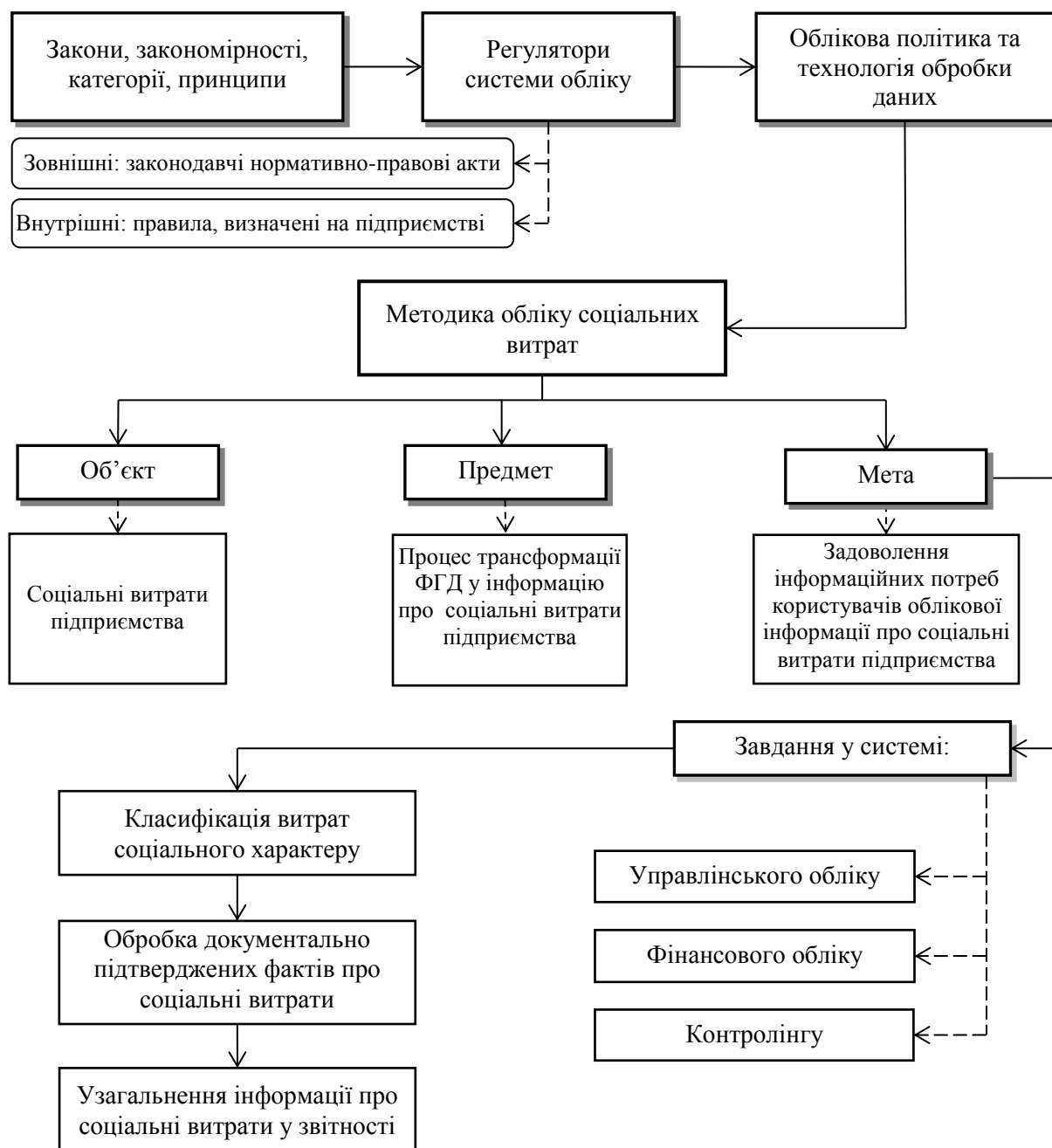


Рис. 1.10. Структурно-логічна схема обліку соціальних витрат*

* Джерело: розробка автора

мотиви, правила, принципи, алгоритм функціонування обліку як інформаційної системи підприємства.

Категорії у філософії науки та теорії пізнання, а також в обліку, означають поняття (терміни) про найбільш загальні, суттєві властивості, сторони, відношення явищ дійсності та пізнання [154, с. 72]. Категоріальний апарат обліку соціальних витрат складають універсальні, спеціальні та специфічні категорії. До універсальних відносимо матерію, простір, час, кількість, якість,

зміст, форму, сутність тощо. Спеціальними категоріями системи обліку є активи, пасиви, капітал, зобов'язання, витрати, доходи й інші, а специфічними категоріями, які стосуються обліку витрат СВД бізнесу, вважаємо соціальні витрати, соціальний ефект, окрім того, слід оперувати такими поняттями як екстерналії та інтерналії.

Компонентою теоретичних основ створення інформації про соціальні витрати у системі обліку є принципи, тобто твердження, сформульовані на основі пізнання законів і закономірностей науки, правила, які вказують на порядок та логіку дій. Основні принципи, якими оперує сучасна облікова система наведені у Законі "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" [147]. Ними є принцип обачності, повного висвітлення, автономності, послідовності, безперервності, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового вимірника, періодичності. Однак, для звітування за результатами СВД принцип єдиного грошового вимірника не є достатнім. Підтримуючи думку С. Голова [32], рекомендуємо використовувати принцип збалансованості фінансових (грошових) і нефінансових (негрошових) показників. Згідно із ним у звітності підприємства варто показувати витрати соціальних ініціатив (у грошових одиницях) у порівнянні із отриманим соціальним ефектом чи зміною негативних екстерналій, інтерналій, які існують у процесі господарської діяльності. Запропонованим принципом можна керуватися, ведучи управлінський облік і формуючи додаткову до фінансової звітності – звітність соціального значення. Інформація, підготовлена за даним принципом, буде більш змістовною та репрезентативною, дозволить зробити об'єктивні висновки про результати СВД.

Закони, закономірності, категорії і принципи, а також культурні, соціально-економічні особливості держави, ринкової економіки впливають на формування регуляторних систем обліку. Зовнішня регуляторна система, на підставі законодавчих актів, інструкцій, стандартів, обмежує варіанти створення інформації, яку відображають у фінансовій звітності підприємства.

Внутрішні правила ведення обліку враховують вимоги зовнішніх регуляторних систем, а також можуть бути доповненими й іншими методиками формування облікової інформації, необхідної для складання внутрішніх звітів у цілях управління діяльністю підприємства. Обрані на підприємстві методи, принципи і процедури, необхідні для формування облікової інформації, слід відображати у обліковій політиці. Вона є офіційним документом, у якому вказано порядок організації та ведення обліку у відповідності до особливостей діяльності підприємства й інформаційних потреб користувачів облікової інформації.

До інших елементів концепції обліку соціальних витрат відносимо об'єкт, предмет, мету та завдання. Об'єктом пізнання вважають те, на що спрямована пізнавальна діяльність суб'єкта. Під предметом розуміють певну цілісність (підсистему, елемент, компонент), виокремлений з об'єкта в процесі пізнання та діяльності людини [123, с. 157]. Таким чином, об'єктом обліку у дослідженні є витрати, призначені для створення соціального ефекту, тобто соціальні витрати. Предмет полягає у дослідженні процесу трансформації ФГД і створення інформації про соціальні витрати підприємства.

Мету обліку соціальних витрат виводимо із загальної мети системи обліку. Вона полягає у створенні інформації про соціальні витрати у відповідності до запитів користувачів облікової інформації. Таким чином, для досягнення мети необхідно виконати ряд завдань зі створення різновекторних відомостей, які відрізняються між собою у системах управлінського, фінансового обліку та контролінгу.

Витратно-орієнтована позиція управлінського обліку спрямована допомогти менеджерам управляти СВД, а також раціонально та, водночас, ефективно використовувати ресурси підприємства. З цією метою доцільно створювати інформацію, яка передбачає калькулювання соціальних витрат за бізнес-процесами, окремими проектами. На підставі отриманих фактичних і планових показників можна сформулювати інформацію про відхилення у діяльності. На основі порівняння соціальних витрат із отриманим соціальним

ефектом можна прослідкувати відповідність поточної діяльності стратегічним цілям, розрахувати ефективність від вкладених ресурсів.

Фінансовий облік призначений для складання звітності про фінансовий стан, результати діяльності, рух коштів і зміни капіталу підприємства. Особливість інформаційних ресурсів цієї підсистеми полягає у ретроспективному відображенні ФГД, тобто формування інформації про активи, зобов'язання і капітал відбувається у статистиці на певну дату. Проте суттєве обмеженням фінансової звітності полягає у тому, що змістовна її частина орієнтована передусім на потреби інвесторів, а тому існує потреба у розширенні змісту інформації, яку у ній наводять. Тобто доцільно створити алгоритм трансформації ФГД у фінансовому обліку таким чином, щоб отримувати репрезентативну інформацію про діяльність підприємства у сфері СВД та визначати її вплив на зміни у активах, капіталі, зобов'язаннях, руху грошових коштів і фінансових результатах. Для цього необхідно визначити порядок визнання, класифікації й оцінки соціальних витрат, організувати оптимальну систему документування ФГД у цілях швидкого розрахунку значень соціальних витрат. Окрім того, слід визначити місце соціальних витрат у системі рахунків фінансового обліку, розробити методику їх узагальнення у системі реєстрів, а також інтегрувати соціальні показники у фінансову звітність.

Інформація обліку значною мірою впливає на планування заходів соціального характеру, прогнозування їх фінансового навантаження, оскільки облік ставить своїм завданням описувати, пояснювати, передбачати факти й одночасно спрямовувати наші дії. В цьому він спирається на чотири види моделей: описові, пояснювальні, прогностичні та моделі прийняття рішень [219, с. 3]. Сформувані прогностичні показники та моделі прийняття рішень СВД підприємств можна, використовуючи контролінг, – інтегровану на основі синтезу обліку, аналізу, управління науку й практичну діяльність [209, с. 220-223]. Вважаємо, що основні завдання, які варто поставити перед системою контролінгу соціальних витрат для управління СВД, полягають у визначенні

видів заходів, спрямованих на створення користі для суспільства, прогнозуванні соціальних витрат за бізнес-процесами, окремими інвестиційними проектами, враховуючи паритет соціальної й економічної складових природи підприємства. Окрім того, важливим завданням є співставлення отриманих результатів таких заходів і завдань, передбачених стратегією підприємства. Для цього важливою є інформація про динаміку зміни результатів СВД підприємства, а також інформація, яка ґрунтується на їх порівнянні із показниками підприємств-конкурентів у галузі, регіоні, країні, на світовому ринку.

В залежності від визначених завдань управлінського, фінансового обліку та контролінгу слід здійснювати класифікацію соціальних витрат, обробку первинних даних для отримання їх значень у відповідності до класифікаційних ознак, а також створювати форми звітності, у яких доцільно відображати результати соціально відповідальних заходів підприємства. Таким чином, можна сформулювати різновекторну інформацію про соціальні витрати. Однак для того, щоб така інформація слугувала джерелом для прийняття дієвих рішень, вона має відповідати трьом вимогам: бути достатньо репрезентативною, мати необхідну значущість і давати можливість обчислювати ризики, пов'язані з наслідками рішень, що приймаються [178, с.486]. Також інформація про соціальні витрати підприємства повинна бути своєчасною, достовірною, порівнюваною та легкою для розуміння для некомпетентних у веденні обліку користувачів.

Таким чином, інтеграція результатів підсистем обліку в єдину базу знань про соціальні витрати є перспективою створення продукту у формі інформації для зацікавлених осіб у СВД підприємства. Проте процес трансформації ФГД у інформацію для різних підприємств характеризується різним рівнем складності. Вважаємо, що складність обліку соціальних витрат залежить від таких чинників:

- розмірів підприємства і ступеня концентрації його капіталу;
- мотивів ведення діяльності (рис. 1.11).

До уваги беремо поділ підприємств та мотиви їх діяльності, запропоновані Г. Башнянином. Науковець вважав, що підприємства із великим капіталом є настільки розвинутими, що мотиви їх діяльності трансформуються із отримання економічної вигоди у надвласну вигоду. Під надвласною вигодою він розумів соціальну вигоду, сутність якої полягає у створенні благ чи наданні послуг, які приносять користь виключно для суспільства (соціально-духовне, соціально-інтелектуальне збагачення тощо) [10, с. 269].

Погоджуючись із думкою ученого вважаємо, що за допомогою розвитку його теорії можна пояснити причини ведення і складність обліку соціальних витрат. З цією метою зображено залежність диференціації підприємств за чисельністю персоналу і дохідністю на основі вимог Господарського кодексу України (ГКУ). Зокрема, малими можна вважати підприємства із чисельністю працюючих до 50 чоловік і з обсягом валового доходу від реалізації продукції 500 тис. євро за середньорічним курсом Національного банку України (НБУ) щодо гривні. Під великими розуміємо ті підприємства, чисельність працівників яких сягає понад 1000 осіб, обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за рік перевищує суму, еквівалентну 5 млн. євро за середньорічним курсом НБУ щодо гривні [36]. Усі решту підприємств віднесено до середніх. Малі підприємства поділено ще на три групи: гіпермалі, малі та квазімалі, за аналогією прокласифіковано середні та великі. Вважаємо, що вказані види підприємств відрізняються між собою не тільки чисельністю персоналу й обсягами доходу, але й мотивами ведення господарської діяльності. Внутрішній поділ малих, середніх і великих підприємств на групи доцільно брати до уваги для відображення умовності меж їх класифікації, взятої у відповідності до вимог ГКУ. Оскільки масштаби СВД залежать не тільки від розмірів і фінансових можливостей, а й від відповідальності власників капіталу, вираженої у мотивах господарської діяльності. Тому окремі підприємства з малим капіталом (малі, квазімалі) можуть нести значні соціальні витрати, що формує потребу їх обліку й узагальнення у звітності. Аналогічним чином можна вважати, що й квазісередні підприємства можуть вести

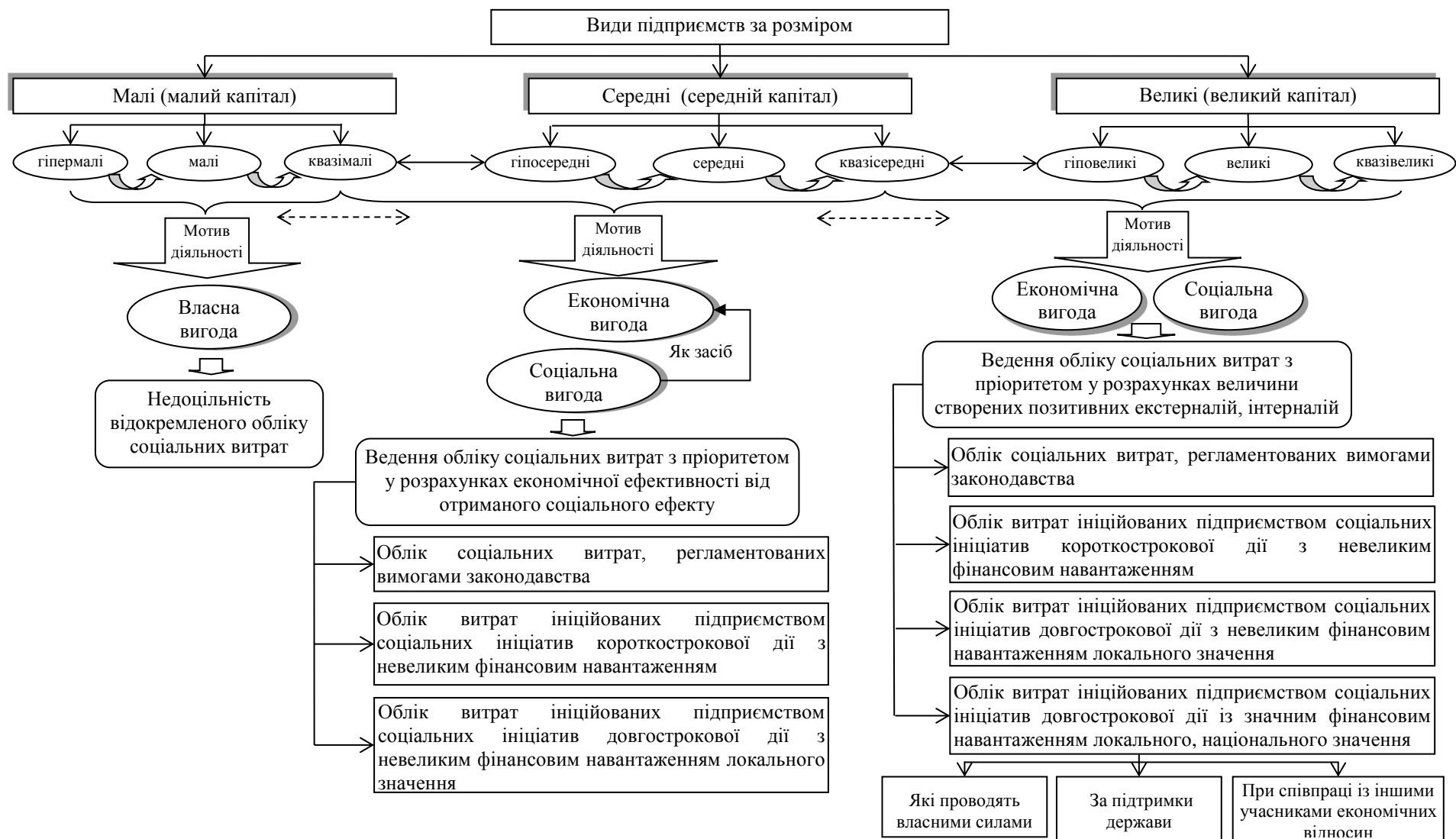


Рис. 1.11. Чинники впливу на складність обліку соціальних витрат*

* Джерело: сформовано автором

господарську діяльність, дотримуючись паритету соціальної й економічної вигоди.

Мотиви ведення господарської діяльності вбачаємо у бажанні власників підприємств досягнути економічного чи/та соціального ефекту. Вважаємо, що економічний ефект уключає економічну та надекономічну вигоди, а соціальний – надекономічну та надвласну вигоди (рис.1.12). Саме тому, при бажанні досягнення надекономічної та надвласної вигоди, як результату господарської діяльності, виникають соціальні витрати.



Рис. 1.12. Структура соціального й економічного ефектів*

* Джерело: сформовано автором на основі розвитку досліджень Г.І. Башнянина [10]

Сутність такого твердження полягає у тому, що гіпермалі є найпримітивнішим типом підприємств. Масштаби їх діяльності настільки малі, що не чинять впливу на соціум через створення будь-якого роду екстерналій, інтерналій. Гіпермалі підприємства функціонують у формі дрібних фірм із незначним розміром капіталу, у діяльності яких задіяно кілька осіб. Тому основним мотивом їх функціонування є отримання власної вигоди. Сутність власної вигоди полягає у бажанні підприємця покрити витрати ресурсів, залучених у процесі ведення господарської діяльності, та отримати суму прибутку для задоволення мінімальних індивідуальних потреб. Тобто

власникам таких підприємств притаманна опортуністична поведінка у формі максимізації індивідуального заробітку.

Через деякий період, за умови успішної роботи, власник може приймати рішення щодо розширення сфери діяльності та трансформації гіпермалого підприємства у мале, квазімале. Тоді він керується економічною вигодою. Тобто крім максимізації власного заробітку виникає бажання здійснювати інвестиції у розвиток бізнесу, а саме – реінвестувати частину зароблених грошей у господарську діяльність.

Збільшення розмірів підприємства та концентрації його капіталу веде до розширення масштабів діяльності та посилення впливу на суспільство. Тоді власники капіталу, усвідомлюючи, що опортуністична поведінка може призвести до втрат у формі штрафів, виплат за порушення норм законодавства, втрат через конфлікти з працівниками, забруднення довкілля, формують соціальну політику відповідно до фінансових можливостей економічного суб'єкту. Це спонукає їх здійснювати соціальні витрати для уникнення негативних екстерналій, інтерналій, а отже, за таких умов соціальна діяльність фігурує як засіб досягнення економічної ефективності господарської діяльності. Однак її результати слід ідентифікувати через відокремлений облік соціальних витрат, оскільки їх величина є суттєвою і може вплинути на ефективність діяльності у цілому. Залежно від ступеня концентрації капіталу підприємство в силі здійснювати соціальні витрати, пов'язані із виконанням вимог законодавства, а також ініціювати додаткові витрати, спрямовані на проведення заходів короткотривалої чи довготривалої дії із невеликим фінансовим навантаженням.

Із подальшим розширенням масштабів діяльності та укрупненням бізнесу, посилюється його вплив на суспільство, а економічний ефект укрупнюється і трансформується у надвласну вигоду надзвичайно багатих підприємств. У такому випадку підприємства у своїй поведінці починають орієнтуватися не на економічну, а на соціальну вигоду, тобто вони зацікавлені у тому, щоб здійснити внесок у розвиток суспільства, у вирішення проблем, актуальних для

певної місцевості. Реалізація таких заходів можлива через залучення ресурсів на проведення соціальних ініціатив довготривалої дії із значним фінансовим навантаженням. При достатньому рівні концентрації капіталу такі витрати бере на себе підприємство, створюючи соціальні ініціативи самостійно. Якщо соціально орієнтовані заходи є довготривалими, із значним фінансовим навантаженням, підприємства можуть об'єднувати зусилля із іншими учасниками економічних відносин: іншими підприємствами, благодійними фондами, державою. Однак для успішного проведення таких заходів необхідно оперувати інформацією, на основі якої можна здійснювати управління ними протягом тривалого періоду. Вважаємо, що таку інформацію можна створити у системі обліку, ідентифікуючи соціальні витрати.

1.3. Класифікація соціальних витрат

Групування соціальних витрат за класифікаційними ознаками є важливим завданням у процесі розуміння їх сутності й обліку. Однак виділення видів соціальних витрат доцільно здійснювати, виходячи із завдань кожної облікової підсистеми зокрема. Інформація про їх значення допоможе управлінському персоналу контролювати величину залучених у соціальних цілях ресурсів, приймати рішення щодо продовження, розширення чи скорочення програм, створювати умови для одержання максимального соціального ефекту економічно вигідним способом. Окрім того, вона допоможе зрозуміти сутність заходів, які проводить підприємство у процесі СВД, оцінити масштаби такої діяльності у процесі перегляду звітності.

Питання класифікації соціальних витрат розглядали вітчизняні та зарубіжні науковці. Кожен із них вніс пропозиції щодо детального поділу певного виду таких витрат. Зокрема М. Пушкар вказує на потребу розширення показників соціально-трудої сфери бізнесу та деталізує структуру соціальних витрат, включаючи до їх складу ті, що пов'язані із виплатами персоналу, охороною праці, технікою безпеки на підприємстві [153, с. 235]. Ф. Бутинець

акцентує увагу на тому, що облік виконує соціальну функцію, яка спрямована на врегулювання конфлікту інтересів учасників економічних відносин: агентів (менеджменту, працівників) і довірительів (власників). Науковець пропонує виокремити витрати, що відображають рівень СВД підприємства, а саме ті, що спрямовані на винагороду персоналу та власників підприємства за працю, поділивши їх на п'ять блоків: заробітна плата, державні соціальні гарантії, заохочувальні (стимулюючі) виплати, соціальні виплати та пільги, участь у капіталі та розподілі чистого прибутку [16, с. 272]. А. Едошин виділяє у їх складі соціально-побутові, до яких відносить витрати на безкоштовне надання приміщень для медичних пунктів, амбулаторій, обслуговуючого персоналу підприємства з опаленням, освітленням, поточним ремонтом, амортизацією необоротних активів невиробничої сфери; утримання культурно-освітніх закладів, столових, транспортне обслуговування працівників [57, с. 173-174]. Тобто зазначені науковці розглядають соціальні витрати з позиції відносин "працівник-підприємство". Таку альтернативу підтримують вчені у Франції [165] та Швеції [184].

Інша альтернатива розуміння цільової спрямованості соціальних витрат полягає в ідентифікації їх крізь призму відносин "громада-підприємство", яку підтримують підприємства США та Великої Британії. Згідно з нею соціальні витрати спрямовані на зовнішнє середовище – населення і довкілля. Даний висновок зроблено на основі дослідження видів ініціатив суспільного значення американських й англійських бізнес-структур, приклади яких наведені у додатку И. Цієї ж думки дотримуються Ф. Котлер, Н. Лі. Вони виділяють шість видів ініціатив, спрямованих на створення користі для суспільства, які є джерелом соціальних витрат (додаток Й).

Вважаємо, що обидва варіанти розуміння сутності витрат соціального характеру відповідають ідеям СВД бізнесу, оскільки основною характеристикою, яка їх об'єднує, є створення позитивних і недопущення виникнення негативних екстерналій, інтерналій. Тому, враховуючи сутність соціального ефекту, пропонуємо виділяти п'ять видів соціальних витрат

залежно від їх цільової спрямованості: пов'язані з удосконаленням соціально-трудових відносин на підприємстві, на охорону праці та техніку безпеки, на попередження випуску продукції незадовільної якості, природоохоронну діяльність, проведення суспільно корисних ініціатив (рис. 1.13). Детальний перелік соціальних витрат за цільовою спрямованістю для підприємств машинобудівної галузі наведено на рис. 1.14.

Під витратами, пов'язаними із удосконаленням соціально-трудових відносин на підприємстві, рекомендуємо розуміти ті, що спрямовані на формування партнерських відносин, досягнення продуктивної праці серед трудового колективу. Вагомість таких витрат полягає у тому, що працівники утворюють внутрішнє середовище підприємства та чинять прямий вплив на результати його діяльності. За відсутності ефективної політики з управління трудовою сферою можуть виникати негативні інтерналії, причиною яких вважаємо неправомірні дії управлінського персоналу по відношенню до колективу. Прикладом таких дій є дискримінація працівників у процесі найму

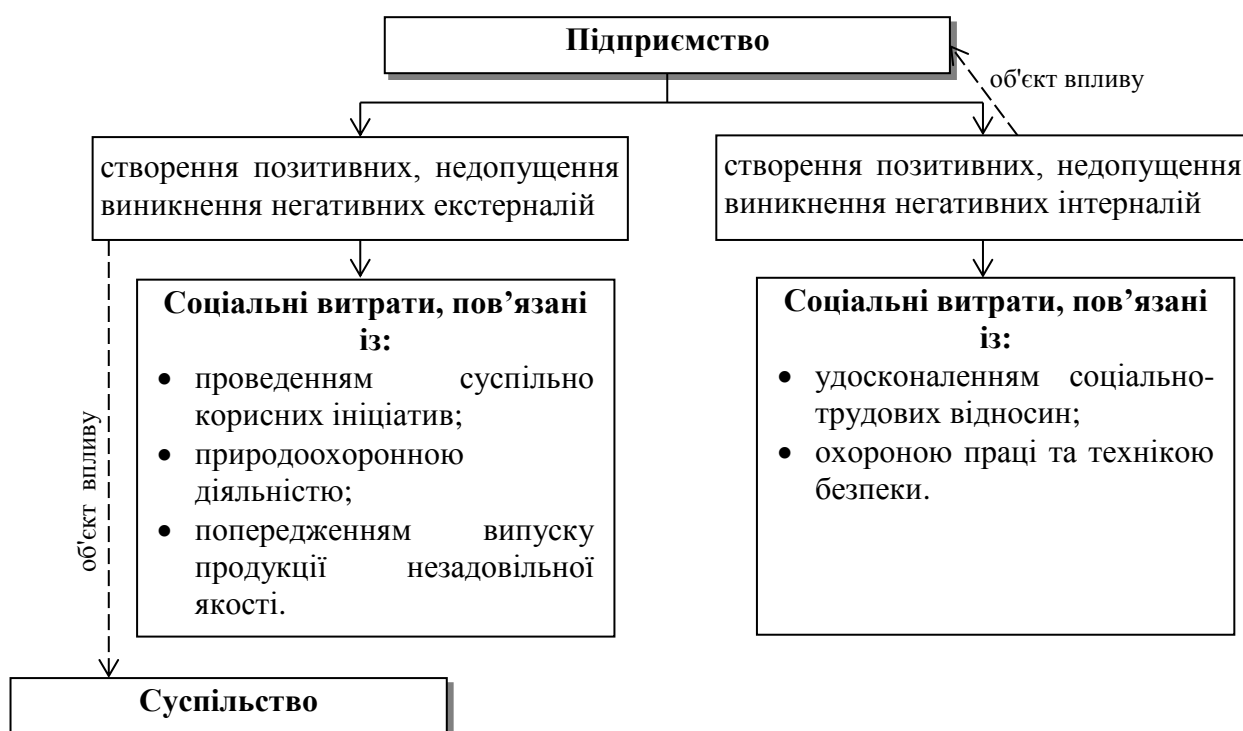


Рис. 1.13. Класифікація соціальних витрат за цільовим спрямуванням*

* Джерело: сформовано автором

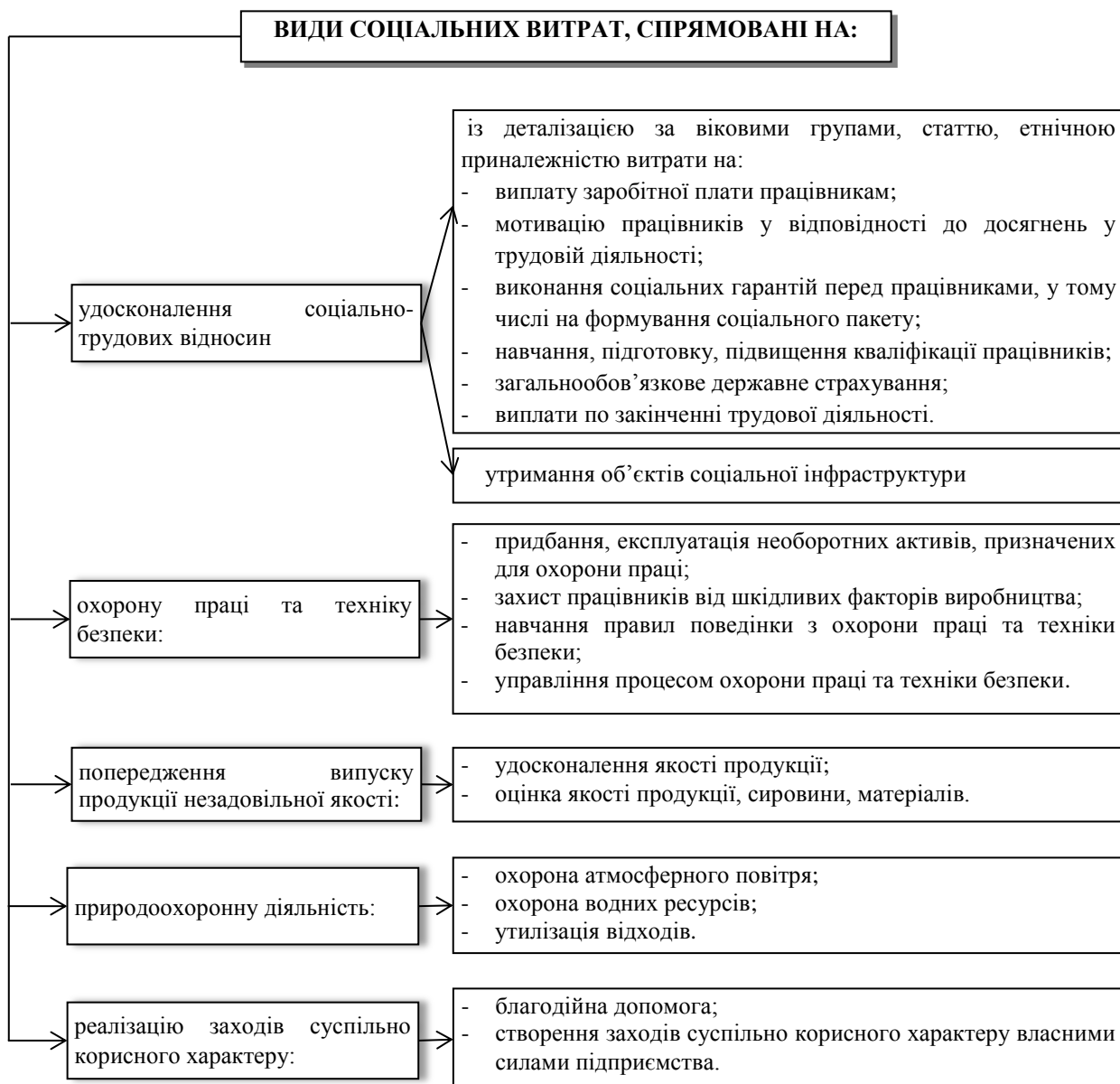


Рис. 1.14. Деталізація соціальних витрат за ознакою цільової спрямованості*

* Джерело: сформовано автором самостійно

на роботу, коли приймають фахівців лише певної статі, віку, етнічної приналежності, їх дискримінація у процесі праці й її оплати за умови присвоєння посад не за кваліфікаційними даними працівників, рівнем їх знань і досягненнями, коливання розмірів посадових окладів за виконання одних і тих же функціональних обов'язків залежно від статі чи національності. Іншими варіантами неналежного відношення до кадрового складу є відсутність соціальних гарантій, умов для навчання і підвищення кваліфікації, відпочинку.

Тому одне із завдань вітчизняних підприємств вбачаємо у формуванні системи справедливої оплати та мотивації праці, адекватної ринковим економічним параметрам.

Однак слід зазначити, що в Україні розмір заробітної плати є низьким, порівняно з іншими Європейськими країнами. На 2012 р. середня заробітна плата сягала 2965 грн., а у машинобудуванні - 2770 грн. [172]. За даними звіту ООН із заробітної плати робітників світу Україна посіла 56 місце між Колумбією та Китаєм [68]. Невисокий рівень заробітної плати є однією із причин низької мотивації до праці й її якості та свідчить про необґрунтованість методики її нарахування.

Проте витрати, пов'язані із виплатою суми основної, додаткової заробітної плати, законодавчо встановлених доплат і надбавок є лише однією складовою виплат працівникам, що формує фонд оплати праці. Інші види виплат працівникам включають до фонду оплати праці або не включають, відповідно до вимог вітчизняного законодавства (рис.1.15). Дані види виплат додатково згруповані на обов'язкові та ініційовані менеджментом підприємства, оскільки вважаємо, що саме виплати, ініційовані підприємством, свідчать про вищий рівень відповідальної діяльності економічного об'єкта. Серед їх числа виділено витрати мотиваційного характеру та витрати на виконання соціальних гарантій працівникам. До виплат мотиваційного характеру включають різні види заохочень і винагород трудовому колективу за досягнення у процесі праці, величина яких свідчить про інтелектуальний рівень, уміння, кваліфікаційний склад працівників підприємства. Витрати на виконання соціальних гарантій передбачають перелік додаткових послуг, що здійснюватиме підприємство для працівників з метою задоволення окремих їх потреб, полегшення трудової діяльності, підвищення рівня задоволення від праці.

Витрати на навчання, підготовку, підвищення кваліфікації працівників спрямовують на підвищення рівня їх знань, умінь, навичок. Відповідно до норм підпункту 2.2. "Положення про професійне навчання кадрів на

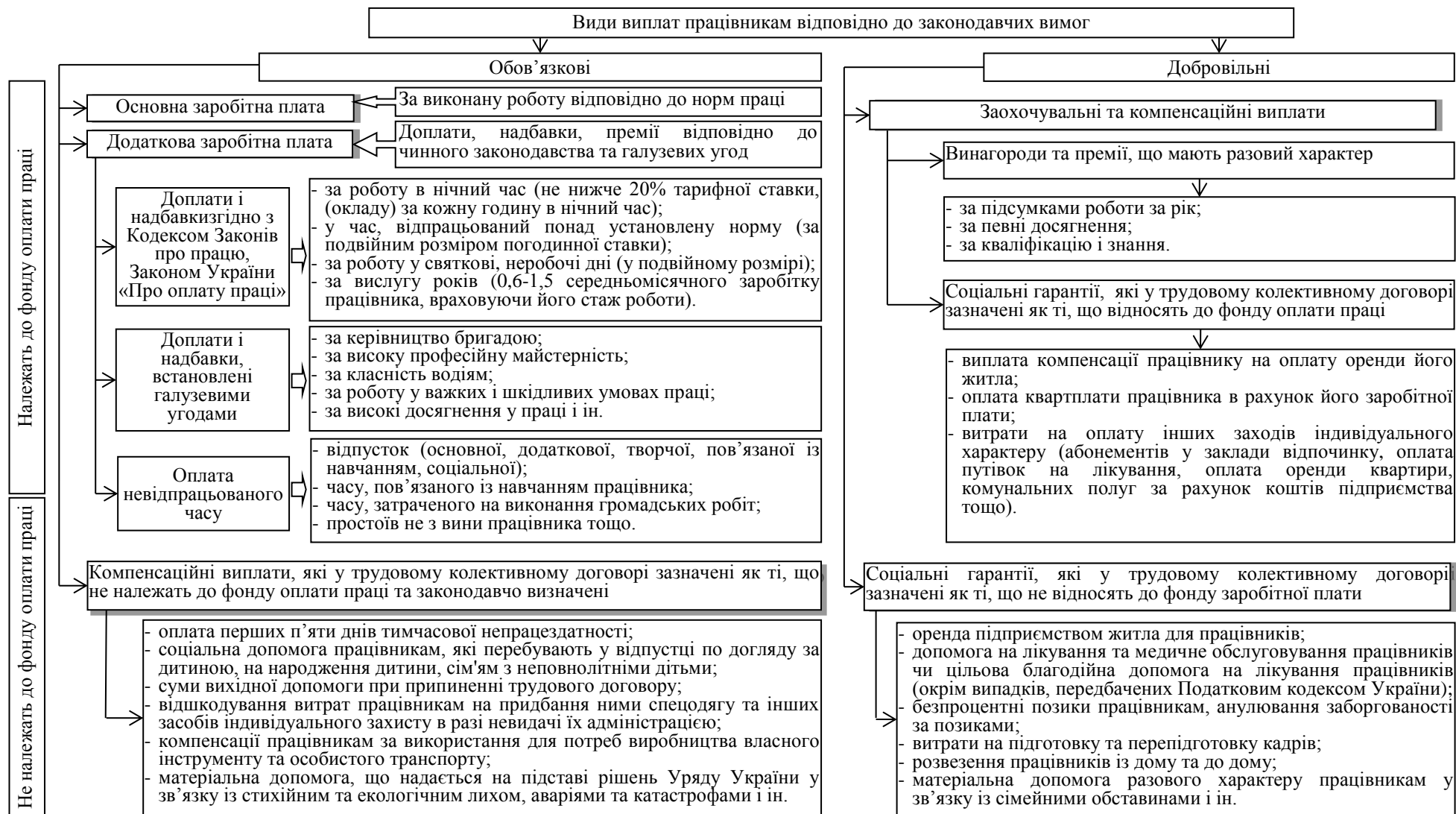


Рис.1.15. Класифікація витрат підприємства, пов'язаних із виплатами працівникам*

* Джерело: сформовано автором згідно з вимогами нормативно-правових актів України [74; 85; 151]

виробництві", в Україні визначені такі види професійного навчання кадрів як початкова професійна підготовка робітників, перепідготовка робітників, підвищення кваліфікації робітників, перепідготовка, спеціалізація, підвищення кваліфікації, стажування керівників, професіоналів і фахівців [175, с. 14]. Величина таких витрат залежить від змісту та масштабів освітніх програм. Зокрема, менш прибуткові підприємства можуть здійснювати такі програми за допомогою курсів, лекційних занять, проведених штатними працівниками вищої кваліфікації та досвіду, або через співпрацю із навчальними закладами. Великі економічні одиниці можуть формувати навчальний процес через створення власних університетів. Як приклад назвемо досвід компанії "Motorola" зі створення університету, у який інвестує понад 40 млн. дол. щорічно [76].

Іншою складовою витрат на удосконалення соціально-трудових відносин вважаємо виплати працівникам по закінченню трудової діяльності. Сутність таких витрат полягає у виплаті пенсій працівникам-учасникам недержавних пенсійних проектів. Такі проекти можуть проводити підприємницькі структури, що володіють значним фінансовим потенціалом, оскільки вони розраховані на довготривалий термін дії. Недержавні пенсійні проекти можна здійснювати через створення підприємством власного пенсійного фонду, перерахування пенсійних внесків у колективний пенсійний фонд чи на банківський депозитний пенсійний рахунок працівників-учасників програми.

Враховуючи те, що СВД повинна бути спрямована на попередження проявів дискримінації у сфері трудових відносин, вважаємо за необхідне визначені витрати розподіляти за віковими групами, статтю, етнічною приналежністю. Запропонований спосіб їх групування дозволить:

– виявити, попередити наявність негативних інтерналій, пов'язаних із підбором кадрів виключно найбільш продуктивного віку та збільшенням безробіття серед молоді (за відсутності стажу роботи) й працездатних осіб, старших 45 років;

– уникнути дискримінації в оплаті праці певної статі, яка виникає, якщо рівень заробітної плати однакового виду робіт працівників певної статі є вищим від заробітку іншої статі;

– уникнути дискримінації у прийнятті на роботу, присвоєнні керівних посад виключно представникам однієї статі, певної вікової категорії;

– виявити та попередити наявність негативних інтерналій, пов'язаних із упередженим ставленням до працівників інших народностей у випадках, якщо населення країни є багатонаціональним.

Окрім того, важливою статтею витрат на удосконалення соціально-трудових відносин вважаємо ті, які призначені для утримання підприємством об'єктів соціальної інфраструктури (гуртожитків, дитячих садків, приміщень для відпочинку, медичних пунктів, профілакторіїв, бібліотек). Величина таких витрат є значною, а їх відокремлене узагальнення дозволить приймати рішення щодо доцільності утримання власних об'єктів соціальної інфраструктури чи, як альтернативи, використання послуг спеціалізованих установ.

Іншою групою витрат, націлених на внутрішнє середовище фірми, є витрати з охорони праці та техніки безпеки. Їх здійснюють з метою уникнення нещасних випадків, професійних захворювань працівників під час виконання ними трудових функцій. До таких витрат відносимо ті, що пов'язані із придбанням, експлуатацією необоротних активів, призначених для охорони праці, захистом працівників від шкідливих факторів виробництва, їх навчанням правил поведінки з техніки безпеки й інші витрати.

Витрати, пов'язані із придбанням, експлуатацією необоротних активів, призначених для охорони праці, виникають у випадку придбання захисних основних засобів та інших необоротних активів (для вентиляції, нагрівання (охолодження) повітря, евакуації, нейтралізації дії шкідливих речовин), спеціальних пристроїв дистанційного керування технологічними процесами у шкідливих умовах, обладнання для аналізу та прогнозування аварійних ситуацій. До цієї групи слід відносити також витрати, необхідні для

утриманням, догляду, ремонту, обстеження, амортизації, уцінення необоротних активів з охорони праці та техніки безпеки.

Витрати, призначені для індивідуального захисту працівників від шкідливих факторів виробництва, пропонуємо розуміти як такі, що спрямовані на придбання засобів спеціального захисту персоналу під час перебування у важких і шкідливих умовах праці (спеціально призначений одяг, взуття, засоби нейтралізації дії негативних речовин – маски, респіратори, препарати, миючі засоби тощо), а також організацію спеціального харчування, медичного огляду персоналу, який працює на роботах підвищеного ризику.

До витрат, пов'язаних із навчанням працівників правил поведінки з техніки безпеки, вважаємо за доцільне уключати ті, які призначені для організації та проведення цільового навчання, інструктажів, розповсюдження у відділах підвищеного ризику макетів, стендів з правилами поведінки із небезпечними пристроями, речовинами, закупівлю літератури з охорони праці та техніки безпеки.

Інші соціальні витрати на вказану тематику виникатимуть у випадках проведення аудиту з охорони праці, атестації робочих місць спеціалізованими установами, замовлення інших послуг, пов'язаних із удосконаленням умов праці.

Не включаємо до складу соціальних витрат ті витрати, які спрямовують на ліквідацію негативних інтерналій. Їх вважаємо втратами підприємства, які можна не допустити, здійснюючи соціальні витрати. До таких втрат відносимо ті, що пов'язані із ліквідацією наслідків аварій на виробництві, доведенням діяльності виробничого процесу (об'єкту) до робочого стану, лікуванням і сплатою допомоги працівникам у випадках виробничих травм, професійних захворювань, суми відшкодувань сім'ям померлих працівників через нещасні випадки під час господарської діяльності. Витрати такого змісту свідчать про шкоду, завдану працівникам у результаті безвідповідальної діяльності підприємства, яка стала причиною моральних і фізичних втрат.

Видом витрат, які орієнтовані на уникнення негативних екстерналій вважаємо витрати на попередження виготовлення продукції незадовільної якості. В даному випадку негативні екстерналії пов'язуємо із погіршенням здоров'я споживачів у результаті використання неякісної продукції, а також порушенням прав споживачів у випадку придбання продукції незадовільної якості. Тому для зростання адаптаційних можливостей економічної одиниці до змін на ринку, здатності до саморозвитку та прогресу генерування інформації про витрати на виробництво якісної продукції повинно стати прерогативою вітчизняних підприємств. В обліку їх групування вважаємо за доцільне здійснювати за кількома класифікаційними ознаками: за видами продукції, функціональним призначенням, корисністю, етапами створення цінності продукції (рис. 1.16). Окрім того, для визначення ефективності їх фінансування, до уваги слід брати величину втрат, пов'язаних із випуском неякісних виробів.

Розмежування витрат за видами продукції слід проводити у випадках багатосерійного виробництва при створенні товарів кількох видів, сортів,

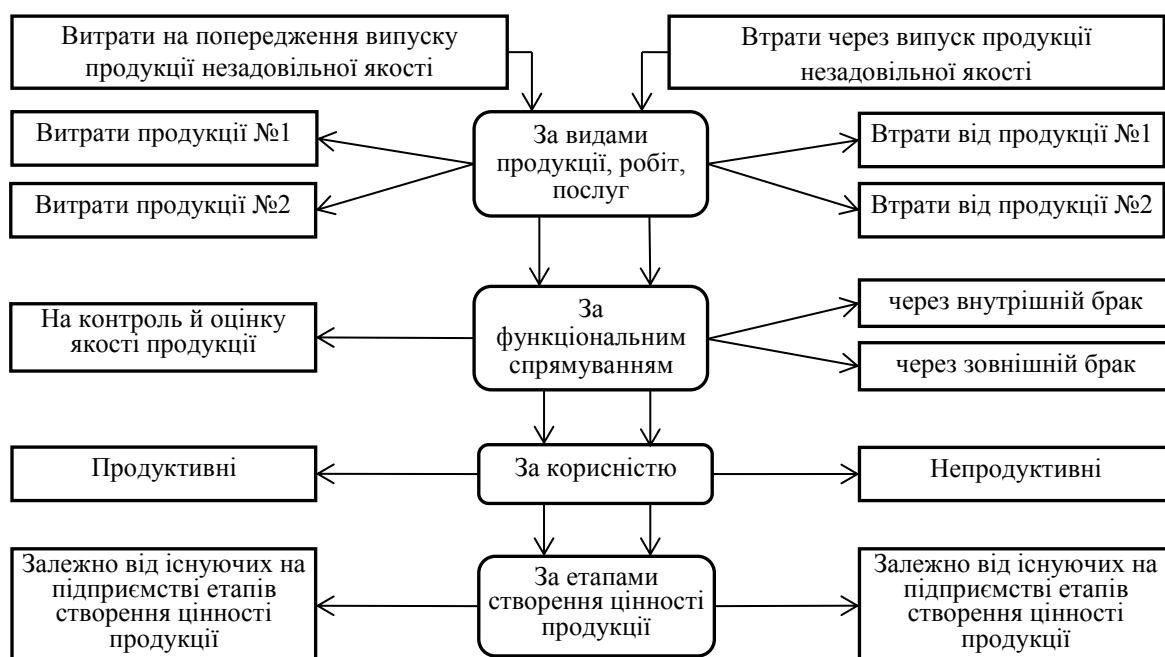


Рис. 1.16. Класифікація витрат на попередження випуску продукції незадовільної якості та втрат через брак*

*Джерело: сформовано автором розвиваючи дослідження [137; 207; 210]

гатунків, виконанні робіт різного призначення [137, с. 110]. Вважаємо, що такого роду класифікація є першочерговою, тобто наступне групування витрат доцільно здійснювати за кожним видом продукції.

Особливу увагу слід приділити групуванню витрат за їх функціональним призначенням. Дану класифікаційну ознаку виділяємо на основі досліджень А. Фейгенбаума, який усі витрати на якість продукції об'єднав у дві групи: витрати на контроль і витрати, що виникають через брак виробу [207, с. 138]. До витрат на контроль дослідник пропонував відносити витрати на попередження випуску продукції незадовільної якості (пов'язані із створенням умов для організації виробництва продукції високої якості) та витрати на оцінку якості продукції (призначені для контролю за елементами процесів створення та збуту продукції). Витрати, зумовлені браком виробу, науковець розглядав у двох ракурсах: ті, що виникають через внутрішній брак (зумовлені створенням продукції незадовільної якості під час її виробництва) та через зовнішній брак (у зв'язку із виявленням продукції незадовільної якості під час її використання споживачами). Класифікація витрат за вказаною ознакою допомагає зрозуміти сутність заходів, на які понесенні витрати, та визначити їх ефективність. Таку ж класифікацію розглядав у своїх дослідженнях Дж. Харрінгтон [210].

Також вважаємо за доцільне розмежування запропонованих Фейгенбаумом витрат за ознакою корисності на продуктивні та непродуктивні. Продуктивними вважаємо витрати на контроль якості продукції, а витрати через брак відносимо до непродуктивних. Такий поділ пояснюємо тим, що витрати пов'язані із контролем й оцінкою якості спрямовані на створення продукції, яка відповідає техніко-функціональним вимогам, задовольняє потреби її споживачів і приносить прибуток підприємству. Вони формують цінність продукту, тоді як витрати через брак є втратами, оскільки зумовлюють потребу в додаткових витратах з ліквідації браку та знижують конкурентоспроможність підприємства на цільовому ринку.

Їх величина є показником соціальної безвідповідальності, яка проявляється через створення негативних екстерналій – нанесення моральної чи/та фізичної шкоди споживачу у процесі використання неякісної, бракованої, шкідливої для здоров'я людини продукції. Саме тому непродуктивні витрати не слід відносити до складу соціальних витрат.

Подібний підхід до поділу витрат (на продуктивні та непродуктивні) закріплено британським стандартом BS6143 "Guide to the economics of quality" [166], міжнародними стандартами ISO 9000 [115]. Згідно із зазначеними нормативами, витрати на якість ідентифікують як витрати відповідності та витрати невідповідності, проте основним об'єктом їх виникнення є не продукція, а бізнес-процеси. Підприємство самостійно визначає склад бізнес-процесів, враховуючи особливості діяльності таким чином, щоб створити оптимальну структуру інформаційних потоків на нижчому, середньому та вищому рівнях управління. Витрати відповідності виникають у випадках ефективного проходження процесів підприємства, а витрати невідповідності свідчать про "вузькі місця" у діяльності бізнес-процесів, їх відхилення від встановлених параметрів, які супроводжуються негативними наслідками.

За етапами створення цінності продукту витрати на попередження випуску продукції незадовільної якості слід групувати, здійснюючи вартісну оцінку процесів, пов'язаних із формуванням властивостей продукту та його продажу, – від етапу науково-дослідних робіт із розробки зразка моделі товару, який планують випускати, до утилізації використаного товару. За такого виду класифікації можна визначити стадії життєвого циклу продукту із надзвичайно великими витратами, здійснити заходи із їх оптимізації або реструктуризації технології розробки, виробництва, збуту, утилізації продукції (наприклад, якщо процес науково-дослідних робіт, що здійснюють на підприємстві власними силами, є надто ресурсомістким, управлінський персонал може прийняти рішення про співпрацю із науково-дослідними центрами чи іншими спеціалізованими установами зі створення нових зразків продукції чи модифікації існуючого асортименту).

Витрати природоохоронної діяльності призначені для недопущення виникнення негативних екстерналій, пов'язаних із забрудненням оточуючого середовища, підвищенням ризику захворювань населення, рослинного і тваринного світу, винищення окремих елементів природи, неекономним використанням природних ресурсів. Їх величина та види безпосередньо залежать від особливостей діяльності підприємств і технологічних характеристик процесу виробництва.

Особливо доцільною є організація та проведення робіт, пов'язаних із захистом довкілля, на даному етапі економічного розвитку, коли Україна взяла на себе зобов'язання дотримуватися норм Кіотського протоколу щодо інтерналізації негативних факторів зміни клімату [80]. Розуміючи актуальність і позитивні наслідки ведення природоохоронної діяльності, вітчизняними науковцями запропоновані варіанти їх класифікації. Зокрема, В. Папінко розроблено рекомендації щодо їх розширеного групування у хімічній промисловості за такими класифікаційними ознаками: відношенням до підприємства, стадіями кругообігу, економічним змістом, об'єктами природи, цільовим призначенням, джерелами відшкодування, часом, відношенням до процесу виробництва [136]. Наведену класифікацію доповнюють пропозиції Н. Малюги, І. Замули щодо їх поділу за видами діяльності, характером впливу на навколишнє середовище [110]. Розширеним є дослідження О. Кондратюк, яка розробила класифікацію природоохоронних витрат для гірничо-збагачувальних підприємств, поділивши їх на шістнадцять груп [88]. Вважаємо, що запропоновані ознаки розмежування природоохоронних витрат є узагальненими та можуть бути використані для ідентифікації й оцінки заходів екологічного значення на промислових об'єктах різних галузей. Проте, враховуючи особливості діяльності підприємств машинобудівної галузі, рекомендуємо витрати на природоохоронну діяльність поділяти на три групи: пов'язані із охороною атмосферного повітря, попередженням забруднення водних ресурсів, утилізацією та повторним використанням відходів.

Витрати, пов'язані із попередженням забруднення атмосфери, водних ресурсів передбачають недопущення виникнення негативних екстерналій у вигляді надмірних викидів шкідливих речовин у природні оболонки Землі, знищення елементів біосфери. Вони спрямовані на зменшення втрат підприємства через інтерналізацію негативних впливів. До їх складу пропонуємо відносити витрати на придбання, утримання, догляд, ремонт, експлуатацію необоротних активів, проведення науково-дослідних робіт природоохоронного значення, утримання персоналу, зайнятого охороною навколишнього середовища.

До витрат, призначених для утилізації, повторного використання відходів, рекомендуємо включати ті, що спрямовані на збирання, зберігання відходів виробництва й іншої діяльності промислового об'єкту, їх переробку з метою повторного використання. Зважаючи на те, що відходи підприємств машинобудування тверді (у формі обрізків, стружки, металобрухту), або змішані (суміші олій, розчинів із стружкою, обрізками, металічним пилом), то після належної обробки вони є придатними для повторного використання. Внаслідок таких заходів підприємство створюватиме економію сировини (чавуну, сталі, кольорових металів, пластмаси тощо) та зможе заощадити кошти, купуючи меншу кількість матеріалів (якщо собівартість перероблених відходів буде нижчою від ціни купівельної сировини). Також слід звернути увагу на той факт, що вживана продукція машинобудування є штучними відходами, які не підлягають природному розкладанню (металобрухт, вживана техніка тощо). Тому підприємствам доцільно створювати умови для повернення вживаної продукції споживачами з метою її утилізації чи доведення до стану, придатного для повторного використання.

Як у випадку із попередніми видами соціальних витрат, витрати, пов'язані із ліквідацією наслідків забруднення довкілля, знищення елементів природи через аварії, нещасні випадки в процесі господарської діяльності підприємств, не відносимо до числа соціальних.

Останньою групою соціальних витрат вважаємо витрати на проведення ініціатив суспільно корисного характеру. Основною характеристикою, що дозволяє виділити їх в окрему групу, є спрямованість на створення виключно позитивних екстерналій. З-поміж числа таких витрат виокремлюємо дві групи, беручи за основу складність отримання соціального ефекту, – благодійна допомога та витрати на проведення суспільних проєктів, які підприємство здійснює самостійно чи спільно із третіми особами.

Сутність благодійної діяльності полягає у переданні фінансових, матеріальних, інтелектуальних, трудових ресурсів окремим соціально незахищеним групам людей для покращення їх життя чи здоров'я, громаді – з метою вирішення суспільних проблем. Вітчизняне законодавство визначає, що благодійна діяльність не передбачає одержання благодійником прибутку, а також сплати будь-якої винагороди або компенсації благодійнику від імені або за дорученням бенефіціара [146]. Різновидом благодійної діяльності у відповідності до українського законодавства є меценатська діяльність, – благодійна діяльність у сферах освіти, культури та мистецтва, охорони культурної спадщини, науки та наукових досліджень [146].

Основною причиною виділення благодійної допомоги у складі витрат, пов'язаних із проведенням суспільно корисних ініціатив, є їх однорідність – у формі фінансових, трудових чи матеріальних витрат, тимчасовість понесення і простота оцінки. Займаючись благодійною діяльністю, підприємство не бере участі в управлінні проєктами зі створення соціального ефекту, на які спрямовані дані витрати, і не контролює їх цільове використання.

Витрати суспільно корисного характеру виникають, якщо підприємство бере на себе зобов'язання самостійно чи спільно із іншими економічними об'єктами створювати позитивні екстерналії. У зв'язку із довготерміновим періодом здійснення таких витрат, їх різноманітністю, а також складністю в управлінні, організації та проведенні соціальних проєктів вважаємо за доцільне ідентифікувати витрати суспільно корисного характеру за кожним видом соціальних ініціатив.

При здійсненні ініціатив, спрямованих на вирішення актуальних проблем у суспільстві, часто витрати на їх проведення залежать не від рішення управлінського персоналу, а зумовлені змістом цільового соціального ефекту, поточним ходом справи, ефективністю управління нею, а також величиною конструктивних зобов'язань підприємства.

Відповідно до міжнародного стандарту бухгалтерського обліку (МСБО) № 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи" під конструктивним зобов'язанням слід розуміти зобов'язання, яке є наслідком дій суб'єкта господарювання, коли: суб'єкт господарювання вказав іншим сторонам, що він візьме на себе певну відповідальність згідно з порядком, установленим його минулою практикою, опублікованими політиками чи достатньо конкретно поточною заявою; як наслідок, суб'єкт господарювання створив обґрунтоване очікування у інших сторін, що він виконає ці зобов'язання [64]. Тобто конструктивні зобов'язання мають місце, коли існує вимога щодо вчинення дій, які є обов'язковими до виконання зі сторони підприємства, оскільки їх ігнорування зумовить виникнення негативних наслідків під час функціонування проекту, а також вплине на імідж і результати основної діяльності підприємства. Виникнення частини конструктивних зобов'язань пов'язане із розширенням масштабів діяльності соціального проекту через неочікуване збільшення учасників-отримувачів позитивних екстерналій. Наприклад, підприємства можуть брати на себе зобов'язання із вирішення проблем захворюваності населення (боротьба із онкологічними захворюваннями, синдромом імунодефіциту, туберкульозом тощо). Згідно із взятими зобов'язаннями менеджмент формує бюджет соціальних витрат, які спрямовуватиме на лікування певного числа хворих. Однак у процесі проведення ініціативи до підприємства можуть звертатися люди із важкою відповідною недугою, на лікування яких не було передбачено коштів. Попри нестачу запланованих соціальних витрат підприємство не може відмовити хворому, оскільки відмова означатиме негативний імідж серед населення (у дії конструктивні зобов'язання). Це призведе не тільки до нівелювання отриманих

результатів соціально відповідального підприємства, а й до поширення негативної суспільної думки про підприємство як об'єкт, що створює соціальні заходи виключно у цілях власного збагачення. Тому рекомендуємо враховувати фактор конструктивних зобов'язань при плануванні й обліку соціальних витрат, деталізуючи останні як ті, що передбачені бюджетом соціальної ініціативи, а також ті, що зумовлені конструктивними зобов'язаннями. Показуючи соціальні витрати, зумовлені конструктивними зобов'язаннями, у соціальній звітності, можна продемонструвати високу соціальну відповідальність. Окрім того, оперуючи знаннями про їх величину, простіше пояснити суб'єктам, які попадають під сферу поширення соціальної ініціативи, про досягнення планового соціального ефекту, відсутність ресурсів та бажання згорнути соціальну ініціативу.

Таким чином, класифікація соціальних витрат за ознакою цільового спрямування є однією із основних, яку можна використати у системі управлінського обліку. На її підставі можна виокремити загальну величину соціальних витрат на підприємстві та деталізувати їх за окремими підвидами. Окрім того, для створення інформації про соціальні витрати для задоволення запитів її користувачів доцільно розглянути поділ соціальних витрат за іншими класифікаційними ознаками (рис. 1.17):

– видами діяльності, як соціальні витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності. В свою чергу соціальні витрати операційної діяльності слід деталізувати на ті, які несуть підприємства самостійно (якщо наявні ресурси дозволяють отримати запланований соціальний ефект від вкладених ресурсів), витрати, пов'язані із інвестуванням об'єктів спільної діяльності з іншими підприємствами чи благодійними організаціями.

– джерелом відшкодування понесених соціальних витрат. Вважаємо, що витрати соціального характеру можна покрити за рахунок включення їх до собівартості продукції, перенісши частково фінансове навантаження на споживачів, відшкодувати їх за рахунок ціни продукції підприємства, а також

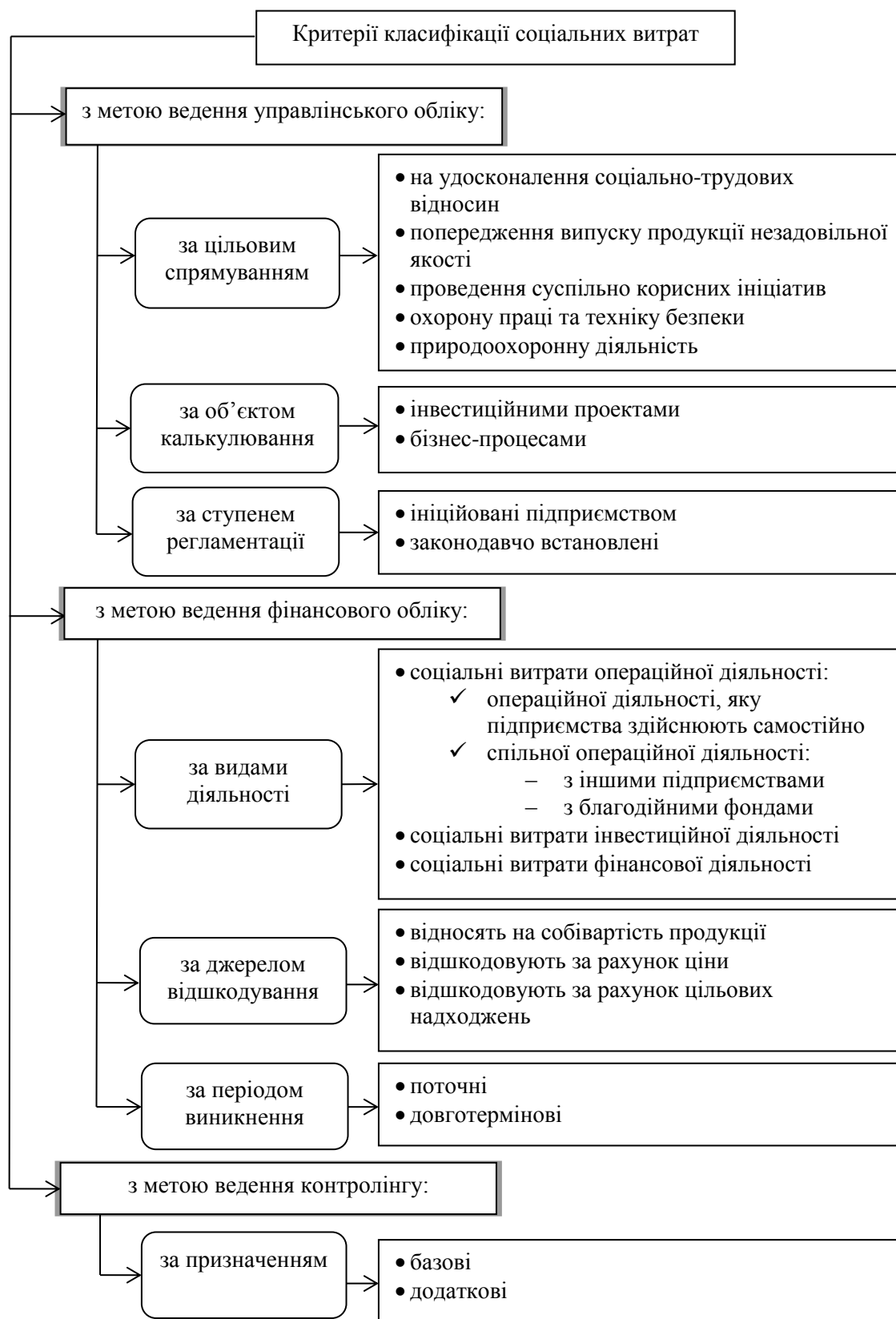


Рис.1.17. Класифікація соціальних витрат у цілях ведення фінансового, управлінського обліку та контролінгу*

* Джерело: сформовано автором самостійно

фінансувати за рахунок цільових надходжень. Цільові надходження, як окремий вид джерела покриття витрат, рекомендуємо виділяти у зв'язку із потребою підтримки соціально відповідального бізнесу державою й учасниками ринку, особливо фінансово-кредитними установами. З боку держави така підтримка може проявлятися шляхом надання фінансових ресурсів у соціальних цілях, пріоритету у виграші тендерів на закупівлю продукції, пільг в оподаткуванні. Цільовими надходженнями від фінансово-кредитних установ слід вважати суми наданих кредитів, величину зниженої плати за кредити (якщо відсоток плати за кредит із соціальним спрямуванням є нижчим від плати за кредити економічного значення, величину знижки рекомендуємо вважати додатковими ресурсами для реалізації соціальних ініціатив).

– відповідно до періоду виникнення соціальні витрати поділяємо на поточні та довготермінові. Дана класифікаційна ознака допоможе визначити особливості їх облікового відображення та порядок розподілу витрат між періодами формування соціального ефекту.

У цілях ефективної організації управлінського обліку соціальні витрати пропонуємо розмежовувати за наступними класифікаційними ознаками:

– окремими інвестиційними проектами, бізнес-процесами, з метою контролю за витрачанням ресурсів, визначення ефективності їх залучення;

– ступенем регламентації, для спрощення оцінки рівня відповідальної діяльності бізнесу. У відповідності до запропонованої ознаки розмежовуємо витрати, ініційовані підприємством, що свідчать про вищий рівень СВД, та законодавчо встановлені витрати, спрямовані на створення соціального ефекту як економічно-правового рівня відповідальної діяльності.

У цілях ведення контролінгу соціальні витрати розмежовуємо за призначенням на базові та додаткові. Базовими вважаємо такі соціальні витрати, уникнення яких може стати причиною виникнення негативних результатів діяльності підприємства і, як наслідок, втрат. Додатковими вважаємо такі витрати, які економічний об'єкт здійснює за власним бажанням і які не впливають на поточні результати його основної діяльності.

Запропоновані класифікаційні ознаки рекомендуємо використовувати обліковим персоналом великих підприємств за умови практичного втілення усіх елементів концепції СВД. Вибіркову класифікацію соціальних витрат пропонуємо здійснювати малому і середньому бізнесу з досвідом практичного впровадження окремих елементів СВД.

Висновки до розділу 1

У результаті дослідження теоретичних основ обліку соціальних витрат сформовано такі висновки та пропозиції:

1. Діяльність підприємств чинить прямий вплив на суспільство, а це означає, що останнє повинно отримувати користь від такої діяльності. На створення користі для суспільства спрямована концепція СВД підприємств, дотримання якої вимагає витрачання фінансових, трудових, матеріальних ресурсів. Оскільки витрати таких ресурсів підпорядковані основній меті СВД (створення користі для суспільства), їх слід називати соціальними.

2. Основними категоріями, які пояснюють сутність соціальних витрат, є екстерналії, інтерналії, соціальний ефект. Екстерналіями доцільно вважати вплив основної діяльності підприємства на третіх осіб (здіяяних або не здіяяних із ним у ринкових транзакціях), наслідки якого не відображені у ринковому механізмі. У відповідності до сутності економічної категорії "екстерналії" обґрунтовано сутність категорії "інтерналії", під якою слід розуміти наслідки негативного впливу на працівників під час ведення господарської діяльності, не передбачені адміністративними угодами (між керівниками та підлеглими), а також наслідки позитивного впливу на працівників, що виникають у результаті мотивації працівників до праці. Визначено, що соціальним ефектом є результат, який підприємство досягнуло у процесі створення позитивних чи недопущення виникнення негативних екстерналій, інтерналій.

3. У результаті аналізу значення запропонованих категорій, змісту СВД, а також практичної її спрямованості, під соціальними витратами доцільно розуміти вартість ресурсів, які використано підприємством з метою створення

соціального ефекту, тобто на недопущення виникнення негативних та/або створення позитивних екстерналій, інтерналій.

4. Соціальні витрати повинні бути важливою категорією обліку, оскільки їх ідентифікація у системі обліку й узагальнення у звітності дозволить вирішити низку проблем макроекономічного характеру та сприятиме створенню економічних переваг для підприємства. До макроекономічних проблем віднесено проблему "фіаско ринку", оптимізації державних видатків шляхом зниження суспільних витрат, посилення суспільного контролю за господарською діяльністю підприємств. Економічні переваги для підприємства можливо сформувати шляхом попередження понесення втрат підприємством, пов'язаних із ліквідацією негативних екстерналій та інтерналій, формування довіри партнерів, залучення додаткового капіталу інвесторів, підвищення попиту на продукцію через позитивний імідж на цільовому ринку.

5. Визначено чинники впливу на складність обліку соціальних витрат. Ними є: розмір підприємства та ступінь концентрації його капіталу, мотиви ведення діяльності. Дані чинники виступають основною причиною створення надекономічної та надвласної вигоди, на досягнення якої спрямовують соціальні витрати. Чим важчими будуть заходи досягнення вказаних вигод, тим більш різноманітною повинна бути інформація про соціальні витрати, а отже – вищим рівень складності обліку соціальних витрат.

6. Запропоновано класифікацію соціальних витрат за ознакою цільової спрямованості; виділено п'ять видів соціальних витрат, пов'язаних із: удосконаленням соціально-трудових відносин на підприємстві, попередженням випуску продукції незадовільної якості, проведенням суспільно корисних ініціатив, охороною праці та технікою безпеки, а також природоохоронні витрати. Для створення різновекторної інформації обліку про соціальні витрати здійснено їх класифікацію відповідно до вимог фінансового, управлінського обліку та контролінгу. Для ведення фінансового обліку доцільно їх класифікувати за видами діяльності, джерелом відшкодування, періодом виникнення. У цілях ведення управлінського обліку соціальні витрати слід

поділяти за об'єктом калькулювання, ступенем регламентації, а для ведення контролінгу соціальних витрат – за призначенням.

Основні результати наукових досліджень, викладені у першому розділі, опубліковані в роботах дисертанта [227; 229; 230; 232; 235; 236; 237; 238; 240; 244; 246; 248].

РОЗДІЛ 2

ВІДОБРАЖЕННЯ СОЦІАЛЬНИХ ВИТРАТ У СИСТЕМІ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

2.1. Формування інформації в обліку про соціальні витрати для управління ними

В економічній літературі підприємство розглядають як динамічну систему, структура якої поєднує взаємопов'язані та взаємозалежні підсистеми нижчих рівнів. Останні функціонують на основі роботи окремих процесів. Зв'язок елементів системи проявляється таким чином, що результати поточної діяльності процесів впливають на досягнення тактичних завдань, які, в свою чергу, є перехідним етапом до вирішення стратегічних цілей організації і навпаки, напрями поточних дій детермінуються завданнями, поставленими на довготривалу перспективу. Тобто порядок існування системи ґрунтується на ієрархії підсистем підприємства та супроводжується поділом менеджменту економічної одиниці на три рівні управління: оперативний, тактичний, стратегічний, кожен з яких оперує специфічними інформаційними ресурсами.

Для координації роботи окремих процесів чи підсистем, управлінському персоналу необхідна своєчасна інформація про хід діяльності та можливі зміни кожного із них. Функцію задоволення інформаційних потреб менеджменту покладено на службу управлінського обліку, оскільки, як зазначає С. Голов, він є системою, яка формує фінансову та нефінансову інформацію, спрямовує дії менеджера, мотивує поведінку, підтримує та створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей організації [33, с. 26]. Оперативна інформація, ґрунтуючись на інженерних, техніко-економічних й аналітичних розрахунках ефективності використання факторів виробництва, здійснення процесів господарської діяльності й їх впливу на фінансові результати, використання потенціалу та пошуку "вузьких

місць" у роботі підприємства [152, с. 247] суттєво знижує рівень невизначеності та дає знання про вартість проведення кожного процесу, ефективність діяльності підрозділів підприємства. Інформація стратегічного характеру дозволяє приймати рішення, пов'язані із способами реагування на зміни ринкового середовища, плануванням параметрів діяльності економічних одиниць.

Завдячуючи працям зарубіжних теоретиків і практиків у сфері обліку й управління, зокрема Е. Аткинсона [6], А. Апчерча [4], К. Друрі [54], Г. Емерсона [58], Б. Нідлза [130], Я. Соколова [179], Дж. Фостера, Ч. Хорнгрена [216], а також вітчизняних науковців, – С. Голова [33], З. Задорожного [66], В. Леня [107], Л. Нападовської [127], М. Чумаченка [224], М. Пушкаря [156], І. Фаріона [203], визначено особливості, теоретичні та методологічні основи управлінського обліку. Питання щодо формування інформації про окремі елементи витрат соціального значення в обліку з метою управління ними розглядали І. Жиглей [59;60], І. Замула [67], С. Корль [92;93;94;95], В. Кукоба [104], Е. Морозова [120], І. Новак [131], Т. Попова [141;142], В. Пархоменко [137], В. Папінко [136], Р. Савченко [168], К. Рахлін [161], Л. Скрипко [162], Т. Стрибулевич [193]. Враховуючи те, що у період прогресивних змін конкурентного середовища соціалізація діяльності бізнесу стає однією із основних стратегій його розвитку, поряд із стратегіями цінового лідерства чи конкурентних переваг, необхідність управління соціальними витратами посилюється. Тому вказані напрацювання є вагомим науковим базисом для удосконалення структури інформаційних ресурсів обліку соціальних витрат, як компоненту ефективного впровадження стратегії СВД.

Потреба відображення соціальних витрат у системі управлінського обліку стає прерогативою з огляду на особливості їх ідентифікації у фінансовому обліку, сутність яких полягає у:

– відмінності видів соціальних витрат за призначенням і джерелами фінансування. Кожна група соціальних витрат призначена для виконання певного завдання, сутність якого зводиться до виробництва якісної продукції,

підвищення кваліфікаційного складу працівників, зниження рівня забруднення навколишнього середовища тощо. Оскільки призначення кожного виду витрат є різним, це спонукає до визначення різних джерел їх фінансування (додаток К). Така характеристика соціальних витрат унеможлиблює їх відокремлену ідентифікацію як категорії "соціальні витрати" у системі рахунків і реєстрів фінансового обліку, враховуючи підпорядкування фінансового обліку цілям складання фінансової звітності. Проте узагальнений облік таких витрат, коли їх відображають однією статтею "загальновиробничі витрати", "інші витрати операційної діяльності", "інші витрати" без належної деталізації, не формує усього спектру інформації, необхідної для координації соціальної діяльності. Це актуалізує потребу створення різновекторних знань про вартість процесів, пов'язаних із створенням позитивного впливу діяльності економічної одиниці на внутрішнє і зовнішнє середовище;

- відсутність прямого зв'язку із процесом виробництва. Більшість соціальних витрат є накладними, які складають значний відсоток собівартості продукції та потребують розподілу між об'єктами витрат (продукцією, замовленням);

- тісний зв'язок із витратами економічного призначення. Окремі соціальні витрати складно ідентифікувати як окрему величину, оскільки вони тісно корелюють із витратами економічного призначення і потребують виокремлення на основі експертних, техніко-економічних розрахунків. До складу таких витрат відносимо витрати, пов'язані із експлуатацією обладнання, що складається із механізмів виробничого призначення та механізмів захисту працівників від ушкоджень і травм чи механізмів захисту навколишнього середовища.

Тому, враховуючи види соціальних витрат, особливості їх облікового відображення, доцільно спроектувати процес перетворення ФГД у обліковий продукт – інформацію оперативного, тактичного та стратегічного характеру, поєднуючи методи обліку та розподілу витрат за принципом "різна собівартість для різних цілей управління". Для цього слід визначити основні запити

менеджменту щодо змістовної частини інформації про соціальні витрати на основі аналізу цілей управління. Різним цілям управління відповідають різні методи обліку соціальних витрат, способи їх ідентифікації та розрахунку (рис. 2.1).

На рис. 2.1 показано, що порядок групування й обліку соціальних витрат залежить від інформаційних потреб і цілей управлінського персоналу. Виділяють короткотермінові, середньотермінові та довготермінові цілі, різниця між якими полягає у періоді їх виконання. Особливістю короткотермінових цілей є можливість їх реалізації протягом одного року. Їх зміст залежить від завдань поточних планів підприємства, а ступінь досягнення – від ефективності прийнятих рішень у процесі оперативного управління.

Для досягнення короткотермінових цілей призначені керівники нижнього рівня управління. Вони вирішують прості завдання чи завдання незначної складності. Простим завданням притаманні формалізовані однотипні щоденні процедури, а при виконанні завдань незначної складності характерні випадкові чинники, для яких відомі закони їх впливу [112, с. 37]. Відповідно, характеристикою облікової інформації є її визначена структурованість, а основна вимога до неї полягає у своєчасності формування та подання керівництву.

Досягнення середньотермінових цілей можливе протягом одного-трьох років, а відповідальність за їх виконання лежить на менеджерах середнього рівня управління. Завдання, які вирішують менеджери середнього рівня управління – слабоструктуровані та містять невідомі компоненти, непередбачувані фактори, що здійснюють вплив на хід діяльності й її наслідки.

Таким чином, основну вимогу до інформації обліку для досягнення короткотермінових і середньотермінових цілей підприємства вбачаємо в визначенні обсягу річних соціальних витрат по підприємству, а також їх ідентифікації за окремими соціальними проектами. Важливими будуть дані про можливі варіанти вирішення проблем перевитрат ресурсів чи підвищення ефективності вкладень у наступних періодах діяльності.



Рис. 2.1. Структурно-логічна схема створення інформації про соціальні витрати у системі управлінського обліку*

* Джерело: сформовано автором

Значний рівень ентропії притаманний процесу управління для досягнення стратегічних цілей організації, оскільки завдання, поставленні на три та більше років уперед характеризуються протидією і конфліктом окремих чинників. Такі чинники впливають на величину соціальних витрат (дії конкурентів, вимоги ринку, зміни у потребах населення). Крім того, можуть виникати випадкові чинники, для яких невідомі закони впливу чи відсутні достатні резерви ресурсів для їх ліквідації. Ризик їх появи вказує на потребу формування облікової інформації, орієнтованої на задоволення запитів менеджменту стратегічного рівня управління. Її змістовне наповнення повинно враховувати прогнозні моделі поведінки соціальних витрат, передбачення обсягів зміни соціальних витрат під впливом змін у діяльності підприємства та зовнішнього середовища. Наприклад, розрахунок мінімальних витрат у процесі проектування продукту визначеної якості, оцінка частки соціальних витрат на етапах формування цінності продукту тощо. Тому спеціалісти управлінської облікової служби мають бути добре ознайомленими з цілями СВД, фінансовими можливостями підприємства, очікуваними змінами ринкового середовища.

Зазначені знання допоможуть створити інформацію, що, як зазначає О. Матвієнко, є не просто впорядкованим набором окремих фрагментів проблемної галузі, а цілісною картиною, яка відображає об'єкт управління у зручному для сприйняття ракурсі, містить пропозиції варіантів альтернативної поведінки та можливих наслідків дій, дає можливість сприймати об'єкт управління у його динаміці [112, с. 27].

Вважаємо, що для контролю за ефективністю використання ресурсів підприємства у соціальних цілях необхідно соціальні витрати узагальнювати у Відомостях обліку соціальних витрат і втрат, а також Зведеній відомості обліку соціальних витрат і втрат по підприємству. Поєднання значень соціальних витрат і втрат у запропонованих регістрах покаже значення отриманого ефекту від проведених заходів, а також вкаже на існуючі "вузькі місця" у господарській діяльності. Тому доцільно створювати такі форми регістрів обліку соціальних витрат і втрат:

- Відомість аналітичного обліку витрат і втрат природоохоронного значення (додаток Л.1);
- Відомість аналітичного обліку витрат і втрат з охорони праці та техніки безпеки (додаток Л.2);
- Відомість аналітичного обліку витрат з попередження виготовлення продукції незадовільної якості та втрат через брак (додаток Л.3);
- Відомість аналітичного обліку витрат на удосконалення соціально-трудова відносин (додаток Л.4);
- Відомість аналітичного обліку витрат, пов'язаних із проведенням суспільно корисних ініціатив (додаток Л.5).

Змістовне наповнення запропонованих реєстрів полягає у виділенні по вертикалі таблиці основних заходів соціального змісту, тобто тих, що призначені для попередження виникнення негативних і створення позитивних екстерналій, інтерналій. Крім того, у відомостях аналітичного обліку витрат, пов'язаних із природоохоронною діяльністю, охороною праці, виробництвом якісної продукції, виділено витрати на заходи, що пов'язані із ліквідацією негативного впливу діяльності бізнесу на внутрішнє і зовнішнє середовище, тобто втрати для підприємства. По горизонталі розміщено елементи витрат.

Відомість аналітичного обліку витрат на удосконалення соціально-трудова відносин доцільно формувати у двох частинах. Зміст першої таблиці полягає у групуванні видів виплат працівникам за критерієм їх законодавчого регулювання та добровільної ініціативи зі сторони підприємства. Усі виплати слід розподіляти між працівниками, враховуючи функціональні обов'язки, стать, вікову категорію персоналу. У другій таблиці запропоновано узагальнювати витрати, пов'язані із утриманням і експлуатацією об'єктів соціальної інфраструктури.

Відомість аналітичного обліку витрат, пов'язаних із проведенням суспільно корисних ініціатив, слід формувати за видами соціальних заходів, які здійснює підприємство.

Для узагальнення видів соціальних витрат по підприємству доцільно формувати Зведену відомість аналітичного обліку соціальних витрат і втрат. Її змістовне наповнення формує інформація про загальну величину соціальних витрат у відповідності до їх призначення, а також загальну величину втрат через негативні відхилення у реалізації соціально орієнтованих заходів по часових періодах діяльності підприємства (табл. 2.1).

Вважаємо, що інформація, наведена у запропонованих регістрах обліку соціальних витрат і втрат, буде корисною для:

- розрахунку величини соціальних витрат за окремими заходами;
- визначення величини втрат, понесених підприємством внаслідок негативних відхилень параметрів процесів соціального значення;
- наочного відображення порушень вимог регулятивних документів у сфері праці, природокористування, прав споживачів, найманих працівників;
- аналізу соціальних заходів;
- удосконалення процесу звітування за наслідки впливу діяльності підприємства на зовнішнє і внутрішнє середовище перед зацікавленими у цьому учасниками економічних відносин.

Слід відзначити, що окремі соціальні заходи підприємства потребують вкладення значних ресурсів, також їм характерні чітко визначена мета та тривалий термін виконання. Тому такі заходи підприємство може об'єднувати у окремі проекти та інвестувати у них як фінансові, так і матеріальні, трудові ресурси. У зв'язку із цим у спеціалізованій економічній і науковій літературі виділяють термін "соціальні інвестиції", якому автори надають однакове значення.

У відповідності до положень міжнародного стандарту ISO 26 000 соціальні інвестиції мають місце, коли економічний об'єкт інвестує свої ресурси в інфраструктуру й інші проекти, спрямовані на поліпшення соціальних аспектів життя громади [202]. Л. Коновалова пояснює соціальні інвестиції як форму фінансової чи іншої ресурсної допомоги підприємства, що спрямовують за рішенням керівництва на реалізацію довготермінових і, часто, спільних

Таблиця 2.1

Зведена відомість аналітичного обліку соціальних витрат і втрат ДП "АСЗ№1" за 2013 рік, тис. грн. *

Звітний період	Витрати на попередження негативних екстерналій		Витрати на попередження негативних інтерналій		Витрати на створення позитивних інтерналій	Витрати на створення позитивних екстерналій	РАЗОМ ВИТРАТ		Витрати на ліквідацію негативних екстерналій		Витрати на ліквідацію негативних інтерналій	РАЗОМ ВТРАТ
	Природоохоронні витрати	Пов'язані із підвищенням чи дотриманням рівня якості продукції	З охорони праці та техніки безпеки	На удосконалення соціально-трудових відносин	На удосконалення соціально-трудових відносин	Пов'язані із проведенням суспільно корисних ініціатив	Факт	План	Пов'язаних із природоохоронною діяльністю	Через неналежну якість продукції	з охорони праці та техніки безпеки	
Січень	13,4	45,1	34,1	1145,8	310,2	43,2	1596,9	1596,9	2,4	2,7	-	5,1
Лютий	98,1	67,1	48,3	1032,4	216,7	-	1480,0	1480,0	3,2	-	14,2	17,4
Березень	38,9	43,2	67,9	978,1	175,3	-	1307	1307	3,6	-	-	3,6
Разом за квартал:	150,4	155,4	150,3	3156,3	702,2	43,2	4383,9	4383,9	9,2	2,7	14,2	26,1
Квітень	43,5	59,4	59,8	1053,3	205,7	28,7	1608,1	1608,1	3,1		21,6	24,7
Травень	52,1	45,9	48,4	1102	180,3	-	1428,7	1500	3,4		-	3,4
Червень	39,4	41,2	51,7	1038,6	196,1	-	1367	1420	2,9	4,3	-	4,3
Разом за півріччя:	285,4	301,9	310,2	6350,2	1284,3	71,9	8603,9	8912,0	18,6	7,0	35,8	55,1
Липень	58,6	52,6	55,9	926,9	134,1	-	1228,1	1228	3,5	-	8,4	11,9
Серпень	41,4	48,3	58,1	1053	98,3	-	1299,1	1300	5,0	8,3	-	13,3
Вересень	44,1	46,9	53,1	1103	104	13,1	1364,2	1364	4,7	-	12,7	17,4
Разом за 9 місяців:	429,5	449,7	477,3	9433,1	1620,7	85,0	12495,3	12804	31,8	15,3	56,9	97,7
Жовтень	50,1	47,4	51,7	1049	113,8	-	1312,0	1312,0	5,3	-	-	5,3
Листопад	48,2	42,9	52,7	1107	94,2	-	1345,0	1345,0	3,7	-	-	3,7
Грудень	51,1	45,4	51,9	1342	101,8	-	1592,2	1592,2	4,1	-	-	4,1
Разом за рік:	578,9	585,4	633,6	12931,1	1930,5	85,0	16744,5	16744,5	44,9	15,3	56,9	110,8

*Примітки: дані скореговані на спотворюючий коефіцієнт

програм, пов'язаних із зниженням соціальної напруги у регіонах діяльності бізнесу та підвищення рівня життя різних верств суспільства [90, с.42].

Погоджуючись із тим, що спрямовані ресурси у ініціативи суспільно корисного значення є інвестиціями соціального значення вважаємо, що й інші види соціальних витрат, які понесені у процесі реалізації заходів, проектів для досягнення соціального ефекту можна вважати інвестиціями, оскільки вони мають цільову мету. Відповідно до змісту соціального ефекту, розкритого у першому розділі дослідження та беручи до уваги сутність терміну "інвестиції" як вкладення грошових, матеріальних та інтелектуальних цінностей в об'єкти підприємницької та інших видів діяльності з метою одержання прибутку або досягнення інших вигод [101, с. 20] пропонуємо визначення сутності соціальних інвестицій. Під даним терміном слід розуміти фінансові, матеріальні, інтелектуальні цінності, які підприємства вкладають у свою діяльність чи діяльність інших учасників економічних відносин з метою створення соціального ефекту.

Соціальні інвестиції слід поділяти на внутрішні, що спрямовані на розвиток і покращення умов праці працівників, удосконалення їх взаємовідносин, і зовнішні, – пов'язані із захистом навколишнього середовища, виробництвом якісної, безпечної для довкілля і здоров'я споживача продукції, розвитком суспільства. Прикладом проектів, що потребують вкладення соціальних інвестицій, можна вважати: технічне переоснащення чи модернізація обладнання з метою встановлення очисних споруд у природоохоронних цілях, будівництво споруд, які спеціалізуються на переробці відходів, проведення науково-дослідних, проектно-конструкторських робіт з виробництва продукції, безпечної для навколишнього середовища, здоров'я людини у процесі її споживання, формування проектів, спрямованих на вирішення актуальних проблем суспільства тощо.

При впровадженні соціальних проектів персоналу з ведення управлінського обліку повинна належати одна із основних функцій, а саме, – їх оцінка. На етапі планування соціальних проектів корисною буде інформація

обліку про фінансові можливості підприємства: обсяги вільних фінансових ресурсів, рентабельність основної діяльності, отриманий прибуток за звітний період, очікуваний прибуток у наступних звітних періодах тощо. У процесі вибору варіантів соціальних проектів персоналу управлінської бухгалтерії слід формувати кошториси витрат таких проектів для здійснення оптимального вибору (узгоджуючи економічні та соціальні цілі підприємства). Кошторис витрат обраного соціального проекту дозволить передбачити вартість проекту, буде фінансовим орієнтиром у процесі його реалізації (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Кошторис витрат на створення соціальної ініціативи "Боремося із туберкульозом разом", тис. грн. *

Елементи витрат Види заходів	Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Амортизація	Інші витрати			Разом витрат:
					Благодійна допомога	Розрахунки із сторонніми організаціями	Інші витрати	
Розвиток медицини:								
лікарське устаткування	8,0	14,0	5,04	3,0	96,4	-	-	126,44
лікарські засоби (медикаменти)	1,5	6,0	2,1	0,8	43,1	-	-	53,5
Зміна поведінки людини:								
виготовлення інформаційних буклетів	8,6	4,0	1,4	0,8	-	5,1	-	19,9
створення спеціалізованої реклами та її розміщення у засобах масової інформації	3,6	3,5	1,0	-	-	4,7	-	12,8
управління соціальною ініціативою	2,5	9,0	3,24	-	-	-	11,8	26,54
Разом витрат:	24,2	36,5	12,78	4,6	139,5	9,8	11,8	239,18

*Примітки: приклад умовний

Однак, для управління соціальними витратами у відповідності до стратегічних цілей підприємства, окрім обліку соціальних витрат за проектами,

можна використовувати метод обліку витрат за бізнес-процесами (activity-based costing).

Сутність методу ABC-калькулювання полягає у тому, що кожен окремий бізнес-процес уключає перелік робіт, на підтримку яких призначені ресурси підприємства. Під бізнес-процесом розуміють ланцюжок логічно пов'язаних, повторюваних дій, на основі яких використовують ресурси підприємства для переробки об'єкта (фізично чи віртуально) з ціллю досягнення визначених результатів чи створення продукції для задоволення внутрішніх чи зовнішніх користувачів [3, с. 109]. Тобто основною ознакою, згідно з якою виділяють бізнес-процеси, є наявність чітко визначеної мети та бажаного кінцевого результату, без якого неможлива подальша ефективна діяльність підприємства. Співставним із наведеним розумінням сутності бізнес-процесу є його трактування А. Аткинсоном, Р. Капланом, Р. Купером. Вони пояснюють бізнес-процес як послідовність взаємопов'язаних видів діяльності для досягнення конкретної цілі: закупівлі матеріалів, виробництва продукції, ремонту та технічного обслуговування обладнання чи обслуговування споживачів [6, с. 854].

Є. Кондукова обґрунтовує сутність бізнес-процесу з позиції матеріального виразу руху інформації на підприємстві, спрямованого на створення цінності для користувачів [89, с. 44]. Тобто у ході виокремлення їх видів до уваги доцільно брати цілі управління, масштаби, складність проходження і ступінь значимості окремих елементів діяльності підприємства. При складній внутрішній структурі господарської діяльності можна ідентифікувати бізнес-процеси кількох рівнів, тобто у складі основних бізнес-процесів виділяти складові частини – підпроцеси.

Для ведення обліку соціальних витрат методом ABC-калькулювання бізнес-процеси підприємства слід поділити на два види: економічного та соціального призначення. Мета бізнес-процесів економічного призначення полягає у досягненні результатів (виконанні робіт), без яких неможливо

виготовити продукцію і впливати на розширення господарської діяльності.

Мету соціальних процесів слід зводити до:

- координації ефективної взаємодії між учасниками бізнес-процесів економічного значення;
- врегулюванні впливу економічних бізнес-процесів на зовнішнє середовище підприємства (населення, довкілля, споживачів).

Приклад виділення бізнес-процесів соціального й економічного значення показано на прикладі діяльності ТзОВ "СЕ Борднетце-Україна" (додаток М). На підприємстві визначено чотири основних економічних бізнес-процеси: підготовки і освоєння виробництва, постачання виробничих запасів, виробництва продукту, маркетингу та збуту продукції. У складі кожного із них виділено підрядні процеси, які характеризуються власною функціональною спрямованістю, наявністю закінченого виду робіт, метою діяльності, ідентичною меті головного процесу. Вони позначені у додатку по горизонталі. За тим же принципом визначено бізнес-процес роботи з відходами, приймає на вході сировину від процесу виробництва (відходи), подаючи йому готовий продукт. Паралельно до економічних бізнес-процесів позначено бізнес-процес створення позитивних екстерналій, функціонування якого пов'язане із економічними бізнес-процесами тільки величиною фінансування. Решта соціальних бізнес-процесів позначено по вертикалі, оскільки вони проходять у взаємодії із бізнес-процесами підприємства економічного значення.

Види робіт, які уключають до бізнес-процесів, слід розподіляти між бізнес-процесами економічного та соціального значення. Однак, варто зауважити, що існують види робіт, призначені для виконання специфічних функцій бізнес-процесів соціального значення (наприклад роботи, пов'язані із насадженням, доглядом за лісозахисними смугами та багаторічними насадженнями у цілях природоохоронної діяльності). Витрати таких робіт можливо відносити на собівартість соціального бізнес-процесу прямим способом.

З метою прослідкування бізнес-процесів підприємства соціального значення та виявлення всіх витрат, пов'язаних із підтримкою їх роботи,

доцільно формувати карту соціальних бізнес-процесів підприємства із переліком залежних видів робіт та ресурсів, споживаних ними. Приклад можливої структури соціальних бізнес-процесів підприємства та видів робіт зображено у додатку Н.1, а їх детальний опис у додатку Н.2. Запропоновані бізнес-процеси та види робіт є узагальненим варіантом можливої діяльності у сфері СВД великих підприємств машинобудівної галузі. Варіація їх складу та структури доцільна залежно від специфіки та масштабів соціальних проектів економічних одиниць.

Для управління соціальними витратами на основі інформації методу АВС-калькулювання слід дотримуватися правил, які полягають у визначенні контролера ходу бізнес-процесу, відповідального за ефективність його проведення, складанні опису параметрів бізнес-процесу (складу підпроцесів і видів робіт, їх функціональної спрямованості) та врегулюванні порядку розподілу витрат між видами робіт, бізнес-процесами, продуктами, замовленнями, виокремлюючи пули витрат і фактори зміни витрат (рис. 2.2).

Порядок розподілу соціальних витрат між об'єктами обліку витрат уключає кілька стадій:

- розподіл елементів витрат ресурсів між видами робіт;
- розподіл витрат видів робіт між бізнес-процесами;
- розподіл витрат бізнес-процесів між видами продукції, замовленнями, проектами.

Для кожного названого етапу розподілу витрат згідно з методом калькулювання за бізнес-процесами характерний власний об'єкт витрат. Зокрема, на першому етапі ним є вид робіт, на другому – процеси, а на третьому – продукція. Слід відзначити, що на останньому етапі є можливим розрахунок собівартості не тільки продукції, але і собівартості окремих проектів (наприклад тих, що пов'язані з реалізацією зовнішніх ініціатив) з метою визначення їх ефективності чи рентабельності.

Для досягнення точності у ході розподілу накладних витрат доцільно виокремлювати пули витрат, під якими розуміють сукупність однорідних

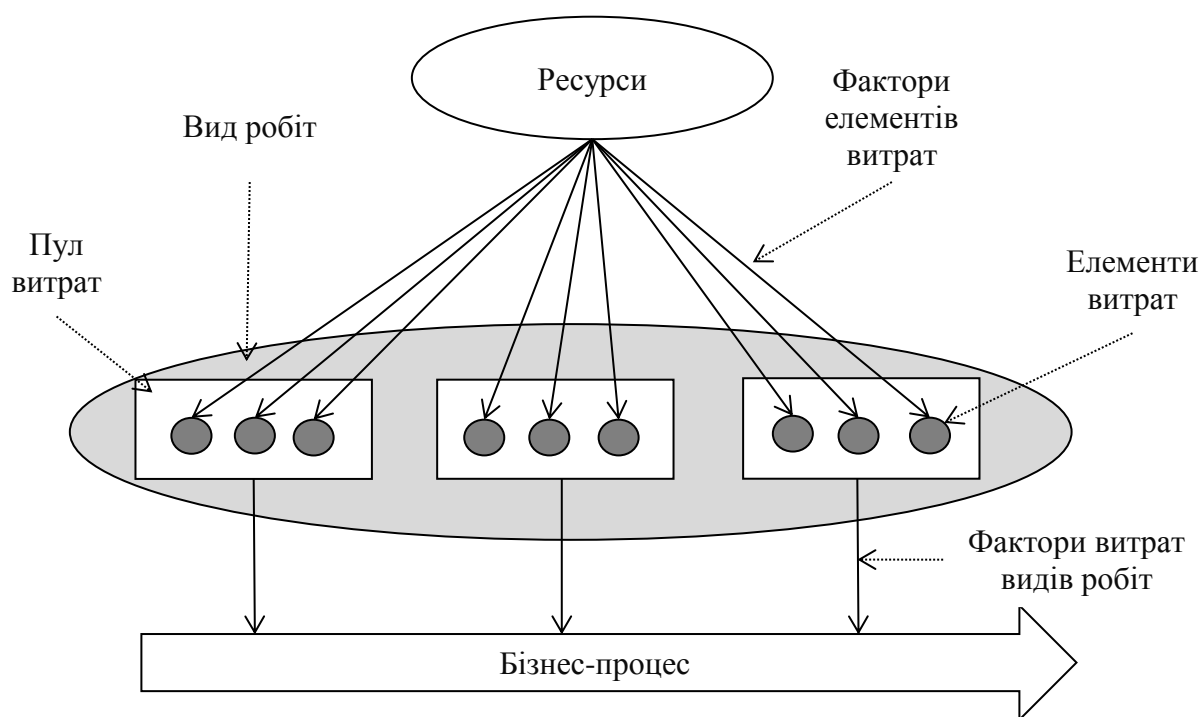


Рис. 2.2. Функціональна модель процесу калькулювання витрат за бізнес-процесами [271, с. 3]

витрат, пов'язаних із виконанням певного виду робіт [250, с. 73]. Прикладом пулів витрат можна назвати робоче місце працівників з однаковими службовими обов'язками, місце функціонування окремого об'єкту чи групи об'єктів основних засобів з однаковим функціональним призначенням. Кожному пулу витрат доцільно присвоювати фактор витрат, тобто показник, який характеризує частоту й інтенсивність поглинання певного елемента витрат видом робіт, а також частоту й інтенсивність поглинання витрат певного виду робіт різними об'єктами витрат.

Розрізняють три види факторів витрат діяльності: операційні, часові та інтенсивні [6, с. 275-277]. Операційні фактори використовують для підрахунку частоти повторюваності окремої роботи. Фактори даного виду є найменш точними та найбільш дешевими у їх застосуванні. Часові фактори відображають тривалість окремої роботи. Інтенсивні фактори передбачають пряме віднесення витрат на види робіт згідно з даними відповідних первинних документів. Даний вид розподілу є найбільш трудомістким, але й найбільш

точним. Приклад факторів розподілу витрат видів робіт між окремими соціальними бізнес-процесами запропоновано у додатку Н.3.

Вибір факторів розподілу витрат слід здійснювати з урахуванням потреби у рівні точності розрахунків при оцінці об'єкту калькулювання і граничної вартості процесу розподілу витрат. Рівень точності калькуляції повинен бути взаємоузгоджений з основною метою використання методу ABC-калькулювання. Якщо його використовують у цілях реінжинірингу бізнес-процесів, тоді доцільно виокремлювати значну їх кількість у поєднанні із невеликим числом пулів і факторів розподілу витрат. Якщо основна ціль полягає у максимально точному розрахунку собівартості продукції, замовлень, тоді слід виокремлювати кілька основних бізнес-процесів підприємства та значну кількість пулів і факторів розподілу витрат.

Визначаючи вартість соціальних бізнес-процесів і видів робіт, обліковому персоналу слід відокремлено ідентифікувати соціальні витрати, формуючи окремі пули. На практиці існують ситуації, коли такі дії зробити досить складно. Причиною цьому є багатоцільова спрямованість витрат. Особливо часто багатоцільова спрямованість витрат має місце у ході роботи із необоротними активами подвійного призначення. Наприклад, у процесі роботи верстатів із розрізування металу можна виділити витрати, пов'язані із експлуатацією необоротного активу в економічних цілях (розрізування металу). Окрім того, у ході роботи вказаного обладнання можна виділити витрати на експлуатацію необоротного активу у соціальних цілях. Вони пов'язані з роботою обладнання із автоматичної зупинки необоротного активу у випадку, коли до нього наблизений рухомий об'єкт на відстані менше п'яти сантиметрів. У таких випадках слід відокремлювати соціальні витрати із загальної сукупності витрат. Вважаємо, що таке розмежування можливо зробити на основі експертної оцінки цільового призначення об'єкту та його частин, аналізу техніко-економічних характеристик.

Для розмежування витрат часу працівника, пов'язаного із виконанням функцій економічного і соціального призначення, рекомендуємо заповнювати

ним "Розрахункову таблицю вартості робочого часу". Даний документ слід скласти у табличній формі одним із двох способів. Перший спосіб ґрунтується на визначенні тривалості виконання окремих обов'язків працівником протягом дня чи тижня (табл. 2.3). На підставі даних про затрачений час і вартість одиниці часу можна розрахувати вартість певного виду робіт, виконаного працівником.

Таблиця 2.3

**Розрахункова таблиця вартості робочого часу керівника відділу
управління соціальною сферою підприємства (спосіб 1)***

Робочий графік	Понеділок	Оплата робочого часу (грн./день)	Вартість робочого часу (грн.)
Зміст роботи			
Аналіз фінансових можливостей підприємства у процесі реалізації заходів соціального змісту	9 ⁰⁰ - 11 ⁰⁰	-	100,00
Контроль результатів діяльності служби охорони праці	11 ⁰⁰ - 11 ³⁰	-	25,00
Перевірка результатів діяльності з переробки відходів	11 ³⁰ - 12 ³⁰	-	50,00
Обхід виробничого відділу	12 ³⁰ - 14 ⁰⁰	-	75,00
Аналіз рівня виробничого браку	15 ⁰⁰ - 16 ⁰⁰	-	100,00
Обговорення питань фінансування зовнішньої ініціативи у співпраці із благодійним фондом (виїзна зустріч)	16 ⁰⁰ - 18 ⁰⁰	-	100,00
Разом:	-	400,00	400,00

*Примітки: умовні дані

Інший спосіб передбачає визначення вартості виконаних працівником завдань, враховуючи ступінь їх складності. Для цього слід розробити методику оцінки рівня складності завдань і за її допомогою, чи на основі судження працівника про ступінь складності виконання завдання, розраховувати ступінь складності кожного виконаного завдання, присвоюючи йому коефіцієнт складності до одиниці (табл. 2.4). Перемноживши коефіцієнт складності виконаного завдання на ставку оплати праці за день отримаємо вартість виконаного завдання.

Таблиця 2.4

**Розрахункова таблиця вартості робочого часу керівника відділу
управління соціальною сферою підприємства (спосіб 2)***

Зміст роботи	Коефіцієнт складності	Оплата робочого часу (грн./день)	Вартість робочого часу (грн.)
Аналіз фінансових можливостей підприємства у процесі реалізації заходів соціального змісту	0,3	-	120,00
Контроль результатів діяльності служби охорони праці	0,1	-	40,00
Перевірка результатів діяльності з переробки відходів	0,1	-	40,00
Обхід виробничого відділу	0,1	-	40,00
Аналіз рівня виробничого браку	0,2	-	80,00
Обговорення питань фінансування зовнішньої ініціативи у співпраці із благодійним фондом (виїзна зустріч)	0,2	-	80,00
Разом:	1	400,00	400,00

*Примітки: умовні дані

Як перший, так і другий запропонований спосіб містить переваги та недоліки. Перший спосіб є більш простим у розрахунках, тоді як другий містить значний суб'єктивний чинник. Однак другий спосіб, за умови його правильного використання, дає більш точний результат, оскільки враховує ступінь складності виконання завдання.

Таким чином, метод ABC-калькулювання є багатофункціональним і гнучким у впровадженні. Гнучкість у впровадженні полягає у тому, що його моделювання можливе у масштабах підприємства чи у масштабах одного або кількох бізнес-процесів із значною часткою накладних витрат. Багатофункціональним його можна назвати з огляду на можливість створення інформації про собівартість як одиниці продукту чи партії продукту, так і окремих проектів, замовлень, видів робіт.

Даний метод слід використовувати для обліку й управління соціальними витратами, аргументуючи пропозицію такими перевагами:

– існує можливість визначення причин виникнення соціальних витрат. Даний метод дозволяє виокремити види робіт, пов'язані із створенням

позитивних, недопущенням негативних екстерналій та інтерналій, ідентифікувати склад і величину соціальних витрат, розрахувати вартість бізнес-процесів соціального значення;

– наявні перспективи оптимізації соціальних витрат. Оптимізація соціальних витрат можлива шляхом реінжинірингу бізнес-процесів соціального значення, що передбачає елімінування неефективних їх видів або видів робіт, чи їх заміну. Неефективними є ті види робіт, які споживають надмірну кількість ресурсів і знижують прибутковість підприємства;

– існує механізм підвищення точності оцінки об'єкту витрат і розрахунку його собівартості. У процесі калькулювання витрат за бізнес-процесами можна встановити причинно-наслідковий зв'язок між окремим видом витрат і фактором його зміни. Це допоможе уникнути розподілу виробничих накладних витрат, різних за змістом і призначенням (з природоохоронної діяльності, на охорону праці та техніку безпеки) пропорційно однієї бази розподілу на собівартість виробів, модифікуючи її фактичну величину. Також попередить списання інших соціальних витрат (суспільно корисного характеру, частину витрат на удосконалення соціально-трудових відносин) на зменшення прибутку підприємства без належного аналізу доцільності та результативності їх понесення.

Ще одна суттєва перевага методу АВС-калькулювання базується на можливості його співіснування та доповнення інших систем управління витратами, зокрема системи управління на основі калькулювання витрат повного життєвого циклу товару, калькулювання цільової собівартості чи калькулювання собівартості для безперервного удосконалення.

2.2. Відображення соціальних витрат у системі фінансового обліку

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.

Репрезентативною інформація про соціальні витрати повинна бути й у цілях звітування підприємства за результатами заходів соціального значення перед державою, оскільки більшість із них звільнені чи передбачають пільги в оподаткуванні, а окремі заходи є підставою для додаткового податкового навантаження (додаток II). Дотримання даної вимоги дозволить планувати заходи із нижчим податковим навантаженням, уникаючи додаткових витрат. Як приклад можна навести порядок розрахунку обов'язкових платежів до бюджету при наданні підприємством додаткових пільг і гарантій працівникам. У випадку, якщо їх віднесуть до складу виплат працівникам, які входять до фонду оплати праці, з суми таких виплат слід сплачувати єдиний соціальний внесок і податок з доходів фізичних осіб за підвищеним коефіцієнтом (оскільки пільги та гарантії, визначені за ініціативою підприємства, є додатковим благом для працівника). Якщо додаткові пільги та гарантії працівникам не відноситимуть до фонду оплати праці, тоді вказані податки сплачувати не виникатиме підстав. Однак витрати, пов'язані із погашенням таких зобов'язань не відноситимуть до витрат, що зменшують об'єкт оподаткування з податку на прибуток. Порівнюючи податкове навантаження двох можливих способів відображення виплат працівникам дасть можливість обрати той, який передбачатиме нижчий рівень податкових платежів і є економічно вигідним для підприємства.

Порядок відображення соціальних витрат у системі фінансового обліку залежить від їх призначення, складності та терміну проведення заходів СВД підприємств, джерел їх фінансування. Тому актуальними є питання, пов'язані із

порядком визнання соціальних витрат, методикою їх обчислення, місцем у системі рахунків 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. Мосягіна [121], В. Папінко [136] 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 [65]. Проте більша частина активів соціального значення призначенні для отримання соціального ефекту, а не економічної вигоди, що унеможлиблює 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.

Порядок відображення капітальних і поточних витрат з охорони праці та техніки безпеки, а також природоохоронної діяльності відображено у додатках Р.1, Р.2.

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 брухт 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.

Відповідно до нормативно-правових актів 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 рахунка 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 субрахунка "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.

Під зворотними відходами розуміють залишки сировини, матеріалів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися у процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні та фізичні) і через це

використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або використовуються не за прямим призначенням, а також реалізуються на сторону [140]. 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. Порядок відображення витрат з утилізації та захоронення відходів відображено у додатку Р.3.

Витрати на попередження випуску продукції незадовільної якості слід відображати, використовуючи їх класифікацію, запроповану 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 [129]. 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 зросте 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 невинно 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 персонал 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;
- відсотковим значенням величини чистого прибутку, отриманого за звітний період від продажу визначеного виду продукції чи виконання окремих замовлень;
- відсотковим значенням величини загального доходу, отриманого за звітний період;
- відсотковим значенням 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;
- фіксованою сумою від 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 визначати 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

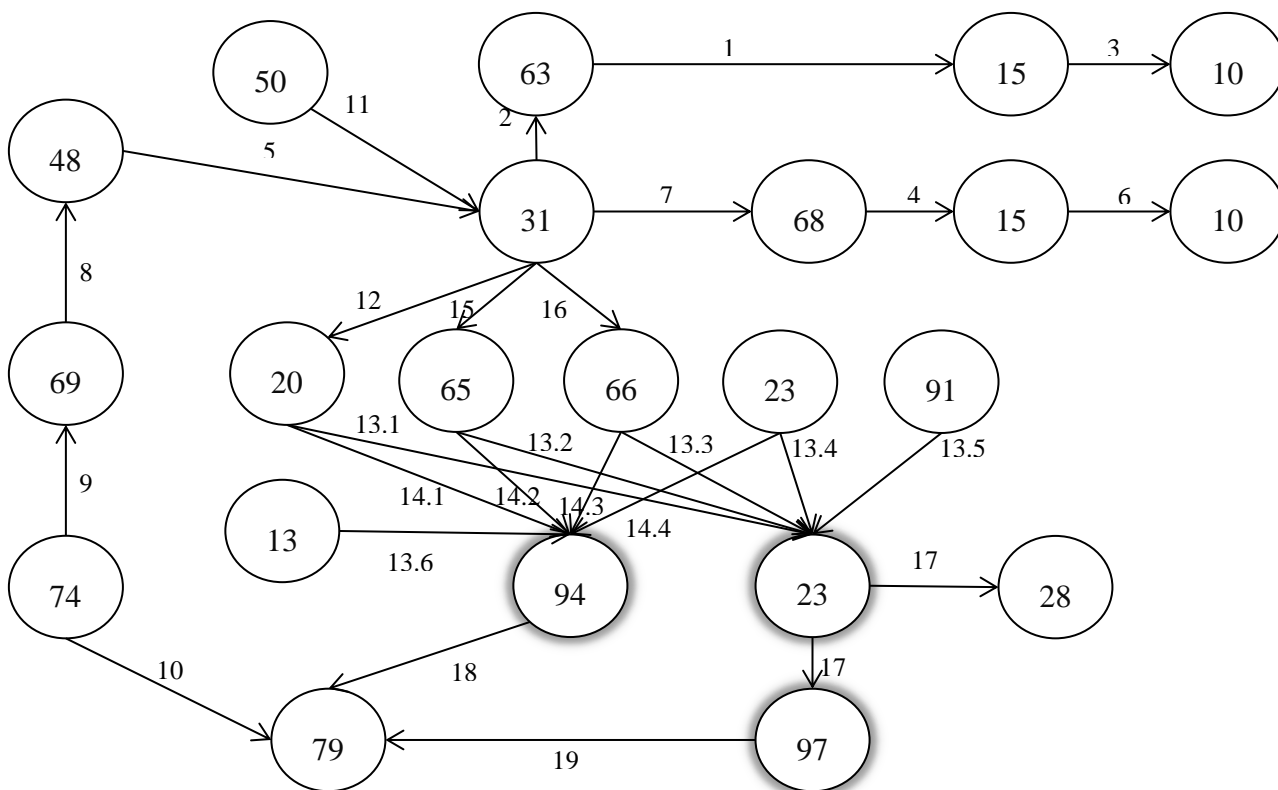
навантаження кожного із них. Співпраця із благодійним фондом, у якого існує досвід проведення соціальних заходів, створить можливості поширення впливу соціального проекту на суспільство й залучення додаткових учасників ініціативи, зокрема волонтерів, інших зацікавлених у функціонуванні проекту людей, 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 свідчатимуть 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 СВД 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 (непокриті збитки)" відкривати окремі субрахунки із деталізацією доходу, чистого прибутку від продажу товару, за рахунок якого фінансують окремі соціальні проекти.

З метою відображення механізму реалізації соціальних проектів та узагальнення в системі обліку соціальних інвестицій, передбачених такими проектами, важливо створити облікову модель руху ресурсів підприємства. Структура такої моделі залежатиме від виду проектів, обсягів і джерел їх

фінансування. Приклад моделі обліку інвестицій соціального проекту зображено на рис. 2.3.



1. Придбано необоротні активи з метою використання у процесі реалізації соціального проекту;
2. оплачено вартість придбаних невиробничих необоротних активів;
3. введено в експлуатацію невиробничі необоротні активи;
4. здійснено будівельно-монтажні роботи підрядним способом з метою будівництва приміщення, необхідного для проведення соціальної ініціативи;
5. одержано державний грант для будівництва приміщення, необхідного для проведення соціальної ініціативи;
6. введено в експлуатацію об'єкт будівництва;
7. оплачено вартість виконаних робіт відповідно до договору підряду;
8. визнано кошти цільового фінансування доходами майбутніх періодів;
9. відображено суму доходу звітного періоду (на суму амортизації об'єкта будівництва);
10. списано дохід звітного періоду на фінансові результати;
11. отримано кредит банку на фінансування потреб, передбачених соціальним проектом;
12. придбано матеріали для реалізації соціального проекту;
13. використано ресурси з метою виробництва продукції машинобудування для її передачі благодійній організації: 1. матеріали, 2. єдиний соціальний внесок, 3. заробітна плата працівникам, 4. послуги допоміжних і підсобних виробництв, 5. відповідну частку загально-виробничих витрат, 6. амортизацію;
14. використано ресурси на поточні потреби соціального проекту: 1. матеріали, 2. єдиний соціальний внесок, 3. заробітну плату, 4. послуги допоміжних і підсобних виробництв;
15. сплачено єдиний соціальний внесок;
16. виплачено заробітну плату працівникам;
17. передано товари благодійній організації;
18. списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати;
19. списано інші витрати на фінансові результати.

Рис. 2.3. Модель обліку інвестицій соціального проекту

* Джерело: сформовано автором

Одним із видів проектів, спрямованих на створення позитивних інтерналій варто вважати недержавні пенсійні програми підприємств. Причина взяття роботодавцем зобов'язань із виплати пенсій трудовому колективу полягає у бажанні спрямувати частину фінансових ресурсів економічної одиниці на підвищення добробуту працівників по закінченню їх трудової діяльності та створити додатковий соціальний захист. Джерелом фінансування таких програм є прибуток підприємства. Дані ініціативи характеризуються значним фінансовим навантаженням, довготерміновим періодом проведення, що потребує детального розрахунку планових витрат і фінансових можливостей підприємства погашати взяті на себе зобов'язання.

В Україні питання створення, проведення, обліку й оподаткування недержавних пенсійних проектів регламентують такі нормативно-правові акти, як Закон України "Про недержавне пенсійне забезпечення" [150], Податковий кодекс України [140], Закон України "Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)" [149], а також Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 26 "Виплати працівникам" [21]. До уваги беруть також міжнародні стандарти бухгалтерського обліку № 19 "Виплати працівникам" [20] та № 26 "Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення" [133]. Відповідно до вимог наведених законодавчих актів пенсійні проекти підприємств відносять до третього рівня вітчизняної системи пенсійного забезпечення, спосіб реалізації якого прописують шляхом формування економічним об'єктом пенсійних фондів або співпраці із відкритими пенсійними фондами. Недержавні пенсійні фонди є неприбутковими організаціями, сферу діяльності яких обмежено інвестуванням пенсійних активів та отриманням, на цій основі, інвестиційного доходу. Отриманий дохід розподіляють між учасниками пенсійних програм, тобто працівниками, на користь яких підприємство сплачує внески.

У світовій практиці вирізняють три види пенсійних програм: програми із визначеними внесками, програми із визначеними виплатами та змішані програми, що поєднують окремі елементи двох попередніх видів [20; 133].

Основна відмінність між ними полягає у величині відповідальності, яку бере на себе працедавець при сплаті пенсійних внесків.

Зобов'язання роботодавця за програмами із визначеним внеском полягають у виплаті встановленої величини платежів до недержавного пенсійного фонду. Розмір внесків підприємство може визначити кількома способами, беручи до уваги різні фактори. Один із варіантів, – це сплата фіксованого розміру внесків для усіх учасників програми. Даний спосіб є досить простий в обчисленні й обліку, проте його недолік полягає у відсутності диференціації між досягненнями працівників. Інший спосіб передбачає градаційний підхід до нарахування розмірів внесків, беручи до уваги такі фактори, як розмір заробітної плати працівника, його вік, стаж, посаду, звання:

$$B = f(x, y, z, k, n), \text{ де} \quad (2.1)$$

B – величина фіксованих виплат до недержавного пенсійного фонду, x – розмір заробітної плати працівника, y – стаж роботи на підприємстві, z – вік працівника, k – посада працівника, n – звання, кваліфікаційний розряд працівника.

Вважаємо, що найбільш прийнятними факторами, які слід враховувати при обчисленні розміру внесків, є розмір заробітної плати, стаж роботи на підприємстві, оскільки посада, звання, кваліфікаційний ступінь є тими показниками, які формують величину заробітної плати працівника.

Розмір остаточних пенсійних виплат працівнику за програмами із визначеними внесками заздалегідь вирахувати не можливо, оскільки вони залежать від двох величин: фіксованих внесків підприємства, що є його зобов'язаннями, та прибутку від пенсійних активів фонду (рис. 2.4).

Облік програм із визначеними внесками є не складним, оскільки розмір зобов'язань дорівнює сумі платежів, які підприємство сплачує до пенсійного фонду. По мірі сплати визначених коштів до фонду слід узагальнювати соціальні витрати, які виникають, відкриваючи субрахунок "Витрати на пенсійне забезпечення" з відповідним аналітичним рахунком "Витрати за програмами із визначеними внесками" до рахунку "Інші витрати операційної

діяльності" з наступним їх списанням на фінансовий результат операційної діяльності підприємства (додаток Р.4).

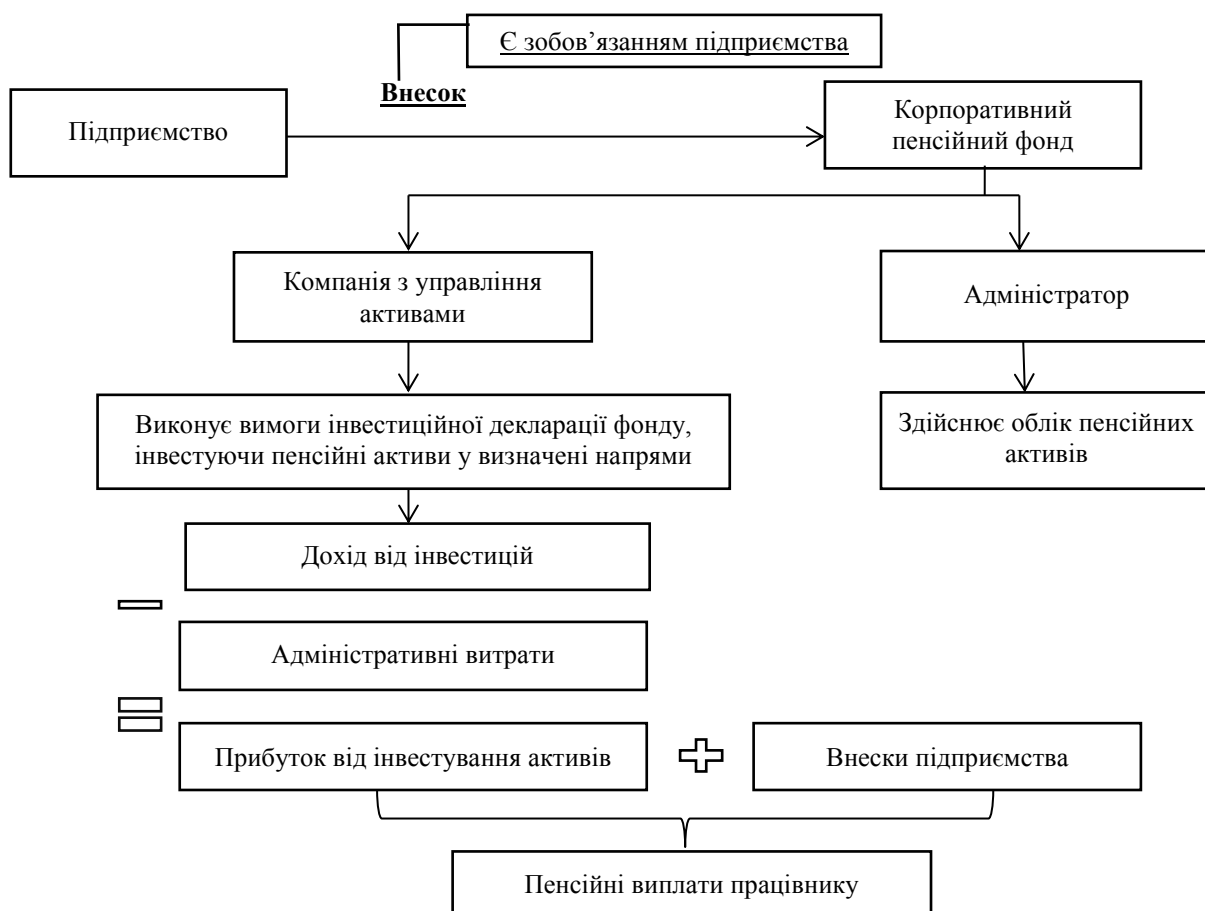


Рис. 2.4. Послідовність реалізації пенсійних програм із визначеними внесками*

*Джерело: сформовано автором

Якщо підприємство приймає рішення про сплату внесків раз чи кілька разів на рік, а не щомісяця, з метою рівномірного списання витрат на фінансові результати, вважаємо слід створювати забезпечення майбутніх витрат і платежів, а саме забезпечення пенсійних виплат. Процедура обчислення забезпечення пенсійних виплат залежатиме від способу розрахунку пенсійних внесків для працівників. За умови сплати фіксованого розміру внесків для учасників програми відрахування до резерву слід розраховувати беручи до уваги показник пенсійних внесків працівникам в розрахунку на 1 місяць. Якщо розмір внесків на користь учасників програми залежить від заробітної плати,

доцільно обчислювати відсоток розподілу зобов'язань за пенсійними програмами із визначеними внесками, як співвідношення між плановими пенсійними внесками за звітний рік і плановим фондом оплати праці на звітний рік:

$$BP(\%) = \text{ПВ}_{\text{пл./р}} / \text{ФОП}_{\text{пл./р}}, \text{ де} \quad (2.2)$$

BP (%) - відсоток розподілу; $\text{ПВ}_{\text{пл./р}}$ – планові пенсійні внески за звітний рік; $\text{ФОП}_{\text{пл./р}}$ - плановий фонд оплати праці на звітний рік.

Перемножуючи значення фактичного фонду оплати праці працівників на звітний місяць і значення відсотка розподілу зобов'язань за пенсійними програмами із визначеними внесками, можна одержати суму забезпечення для корпоративних пенсійних внесків на звітний місяць:

$$\text{Зкпв} = \text{ФОПф/м} * BP(\%), \text{ де} \quad (2.3)$$

Зкпв – забезпечення пенсійних внесків на звітний місяць; ФОПф/м – фактичний фонд оплати праці на звітний місяць.

Програми із визначеними виплатами передбачають вищий розмір відповідальності підприємства перед працівниками-учасниками пенсійних проектів. Їх сутність полягає у виплаті економічною одиницею обумовленого розміру пенсій персоналу після настання пенсійного віку, зазначеного у договорі про недержавне пенсійне забезпечення, незалежно від розміру внесків, сплачених до корпоративного чи іншого виду недержавного пенсійного фонду й ефективності його інвестиційної політики (рис. 2.5). Для цього варто здійснювати прогнози елементів програми із визначеними виплатами. Елементи пенсійних програм із визначеними виплатами зображені на рис. 2.6.

Перед відображенням у фінансовому обліку величини елементів пенсійних програм із визначеними виплатами підприємству слід здійснити актуарні припущення, які впливатимуть на вартісну величину елементів пенсійної програми. Такі прогнозні розрахунки стосуються демографічної ситуації та фінансових тенденцій (очікуваний розмір заробітної плати, ставка дисконту, очікувана норма прибутку від активів програми) на підприємстві й у зовнішньому середовищі. Оскільки перераховані чинники впливають на

величину зобов'язань підприємства за пенсійними програмами із визначеними виплатами та на соціальні витрати, що виникатимуть при погашенні зобов'язань, існуватиме ризик невідповідності між плановими та фактичними зобов'язаннями, а також інвестиційний ризик, коли інвестованих активів підприємства буде недостатньо для погашення усіх зобов'язань за програмою. Основним факторами виникнення інвестиційного ризику є ставка дисконту та норма прибутковості активів недержавного пенсійного фонду, тоді як на актуарний ризик впливають демографічні чинники, коливання очікуваного розміру заробітної плати учасників програми.

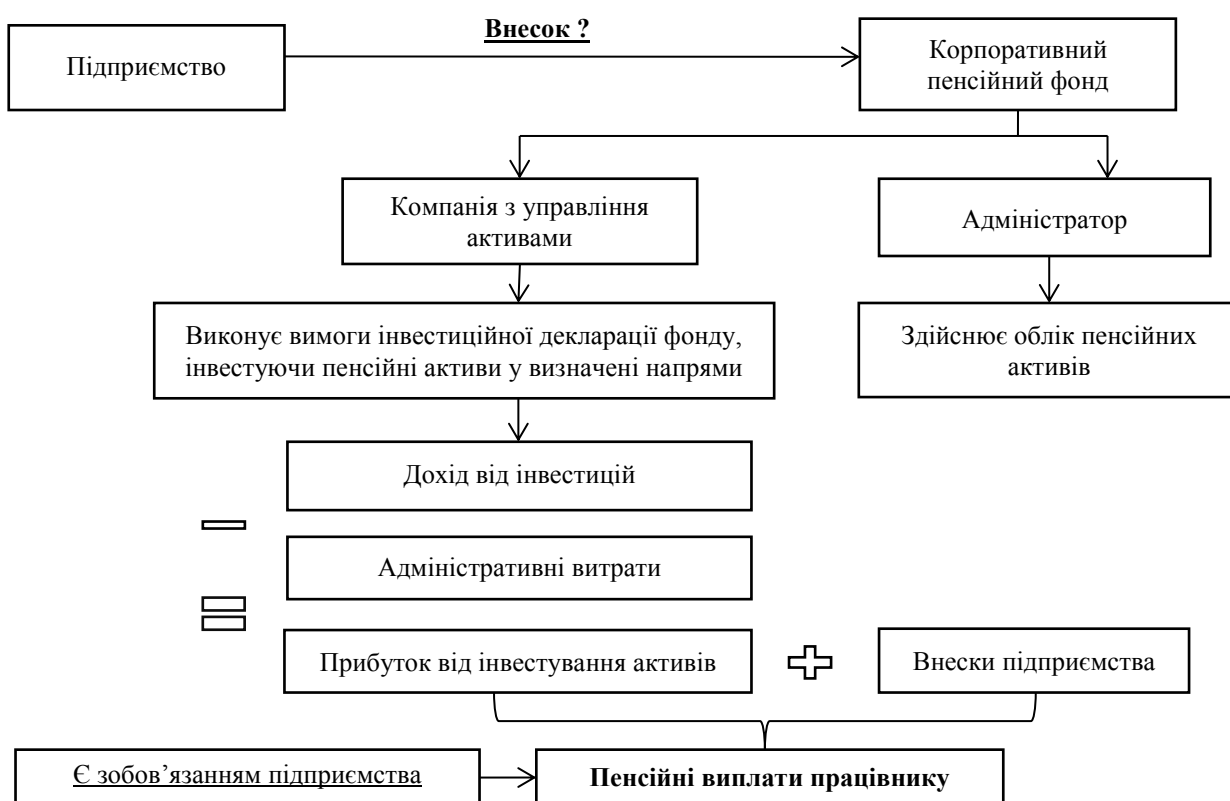


Рис. 2.5. Послідовність реалізації пенсійних програм із визначеними виплатами*

*Джерело: сформовано автором

Зміна актуарних припущень формує відхилення планових і фактичних зобов'язань за пенсійною програмою, тобто актуарні прибутки (фактичні зобов'язання є нижчими від планових) чи збитки (планові зобов'язання є

нижчими від фактичних), яких слід уникати. Цього можна досягнути на основі періодичної переоцінки величини припущень та їх коригування.

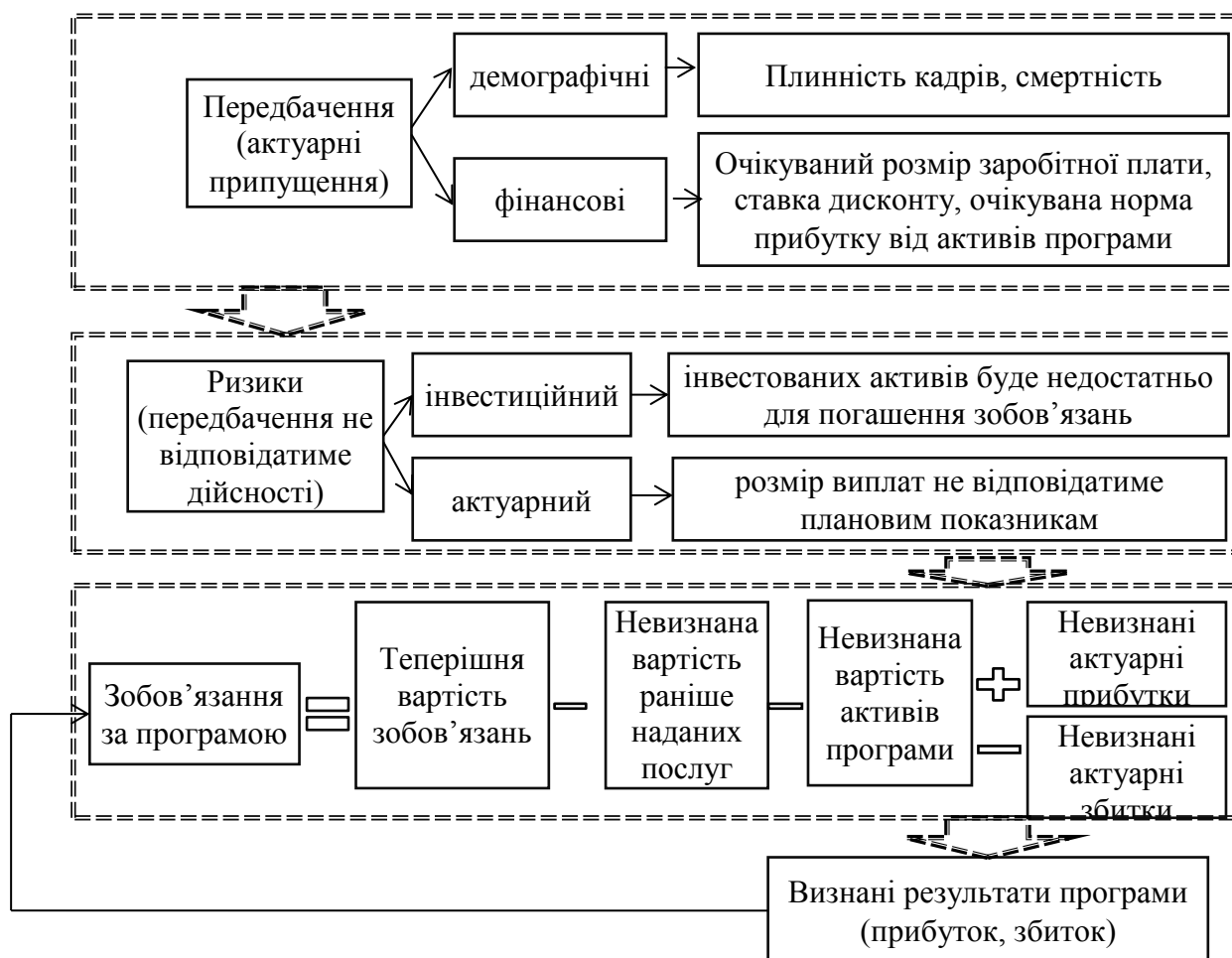


Рис. 2.6. Елементи пенсійних програм із визначеними виплатами*

* Джерело: сформовано автором згідно з [20; 133]

Для обліку елементів пенсійних програм із визначеними виплатами слід відкривати аналітичний рахунок "Витрати за програмами із визначеними внесками" до субрахунку "Витрати на пенсійне забезпечення" рахунку "Інші витрати операційної діяльності". Підставою їх визнання доцільно вважати факт надання послуг працівником, які, згідно із договором про недержавне пенсійне забезпечення, зумовлюють зобов'язання підприємства перед працівником з визнання частини виплат по закінченню трудової діяльності. Витрати слід визнавати у сумі теперішньої вартості зобов'язань. Розрахунок зобов'язань за пенсійними програмами із визначеними виплатами доцільно здійснювати у

спеціально призначеному Журналі обліку зобов'язань за пенсійними програмами із визначеними виплатами, який складатиметься із двох таблиць, у першій з яких наведено прогнози величини умов програми, а в другій – облікову оцінку зобов'язань (табл. 2.5). Запропоновані облікові записи для відображення елементів програм із визначеними виплатами показано у додатку Р.5.

Таблиця 2.5

Журнал обліку зобов'язань за пенсійними програмами із визначеними виплатами*

Журнал 1.1

Актуарні передбачення за програмою							
ППП	вік, років	Розмір внесків, % зароб. плати на момент досягнення пенсійного віку	планова заробітна плата, грн.	планова ставка дисконту, %	Планова сума щорічних відрахувань, грн.		
Білий К.Л.	54	10	10089	10	1008		
Ботюк А.Г.	54		10253		1025		
Михайлюк З.К.	54		7413		741		
Нечай Я.Р.	54		7751		775		
Ониськів К.Л.	54		8121		812		
Тарнавська А.Д.	54		5604		560		
Черешнюк Г.Й.	54		6627		662		
Шандрук М.А.	54		6390		639		
Щегельський Л.В.	54		9014		901		
Яворська С.І.	54		8144		814		
Разом:	-				79406		7940

Журнал 1.2

Облікова оцінка зобов'язань						
	1 рік	2 рік	3 рік	4 рік	5 рік	6 рік
Виплати за попередній період		7 940	15 880	23 820	31 760	39 700
Виплати за поточний період	7 940	7 940	7 940	7 940	7 940	7 940
Разом:	7 940	15 880	23 820	31 760	39 700	47 640
Зобов'язання на початок періоду		4 929	10 845	17 895	26 247	36 090
Сума дисконту		492	1 084	1 789	2 624	3 610
Вартість поточних послуг	4 929	5 423	5 965	6 561	7 218	7 940
Зобов'язання на кінець періоду	4 929	10 845	17 895	26 247	36 090	47 640

* Джерело: сформовано автором

З метою уникнення актуарних прибутків, збитків необхідно здійснювати переоцінку умов програми із врахуванням змін, що відбулися (табл. 2.6). Такий перерахунок дозволить коригувати платежі до недержавного пенсійного фонду

й уникати додаткових витрат за програмою. Варто зауважити, що в Україні запровадження пенсійних програм із визначеними виплатами законодавством не передбачено, хоча частково алгоритм їх обліку прописаний у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку № 26 "Виплати працівникам" [21]. Причиною цього можна вважати кілька факторів, а саме: відсутність досвіду з їх запровадження, нестабільність макроекономічних показників, значний обсяг відповідальності підприємства. Такі чинники створюють невизначеність щодо передбачених зобов'язань і розміру остаточних виплат підприємства за пенсійними програмами. Тому, для впровадження даного виду програм у практичну діяльність вітчизняних підприємств актуальним є вибір способу розрахунку прогнозних показників.

Таблиця 2.6

Журнал обліку перерахунку зобов'язань за пенсійними програмами із визначеними виплатами*

Журнал 1.1 (скорегований)

Актuarні передбачення за програмою					
ПП	вік, років	Розмір внесків, % зароб. плати на момент досягнення пенсійного віку	Планова заробітна плата, грн.	фактична ставка дисконту, %	Планова сума щорічних відрахувань, грн.
Білий К.Л.	54	10	15003	10	1500
Ботюк А.Г.	54		12300		1230
Михайлюк З.К.	54		10600		1060
Нечай Я.Р.	54		11850		1185
Ониськів К.Л.	54		14680		1468
Тарнавська А.Д.	54		9140		914
Черешнюк Г.Й.	54		8750		875
Шандрук М.А.	54		12900		1290
Щегельський Л.В.	54		10200		1020
Яворська С.І.	54		13677		1368
Разом:	-				119100

Журнал 1.2 (скорегований)

Перерахунок зобов'язань						
	1 рік	2 рік	3 рік	4 рік	5 рік	6 рік
Виплати за попередній період	-	11 910	23 820	35 730	47 640	59 550
Виплати за поточний період	11 910	11 910	11 910	11 910	11 910	11 910
Разом:	11 910	23 820	35 730	47 640	59 550	71 460
Зобов'язання на початок періоду	-	5 921	13 620	23 493	36 023	51 783
Сума дисконту	-	888	2 043	3 524	5 403	7 767
Вартість поточних послуг	5 921	6 810	7 830	9 005	10 356	11 910
Зобов'язання на кінець періоду	5 921	13 620	23 493	36 023	51 783	71 460

*Джерело: сформовано автором

Для підвищення точності розрахунків планових витрат і зобов'язань за програмами із визначеними виплатами слід здійснювати розрахунок математичного сподівання прогнозованої величини згідно із формулою [169, с.324]:

$$MX = x_1p_1 + x_2p_2 + \dots + x_kp_k, \text{ де} \quad (2.4)$$

MX – математичне сподівання прогнозованої величини; x – значення прогнозованої величини; p – імовірність справдження конкретного припущення.

Математичне сподівання показує, на яке середнє значення прогнозної величини можна сподіватися через певний проміжок часу. Переваги запропонованого методу полягають у можливості розробки кількох можливих сценаріїв (прогнозів, частота справдження яких є суттєвою) аналізованої події та, на основі екстраполяції даних минулого досвіду, визначати імовірність настання кожного із них. Таким чином доцільно здійснювати прогнози планової заробітної плати працівника, від якої залежатимуть пенсійні виплати, рівень прибутковості вкладених до пенсійного фонду активів, ставку дисконту.

Даний метод слід застосовувати у випадках, коли:

- прогнози формують на довготривалій період;
- на остаточну прогнозну величину впливає ряд факторів, які є несумісними між собою;
- імовірність справдження певного сценарію є суттєвою.

Для використання даного методу слід формувати групу експертів, які оперуватимуть змінами статистичних даних прогнозованих величин через аналіз минулого досвіду, здійснюватимуть вибірку найбільш часто вживаних величин і визначатимуть вплив внутрішніх і зовнішніх факторів на їх зміну. Після вибору кількох найбільш суттєвих значень (ступінь суттєвості визначають на основі домовленості, враховуючи можливості інформаційних систем із обробки даних), складають сценарій розвитку та зміни кінцевої планової величини, а також визначають імовірність настання кожного можливого сценарію.

Таким чином, даний метод допоможе підвищити точність розрахунків планових величин, зменшити ризик виникнення суттєвих значень актуарних прибутків чи збитків, пришвидшити процес практичного впровадження пенсійних програм із визначеними виплатами вітчизняними підприємствами.

Враховуючи особливості реалізації та облікового відображення витрат проектів бізнесу соціального значення, основні положення, які стосуються видів соціальних витрат, порядку їх визнання, розмірів витрат і джерел їх фінансування доцільно прописувати в обліковій політиці підприємства. Зокрема, в обліковій політиці доцільно розкривати наступну інформацію:

- види і структуру соціальних витрат;
- визначення джерел фінансування окремих видів соціальних витрат;
- обсяги фінансування соціальних ініціатив;
- порядок визнання й оцінки витрат за довгостроковими проектами;
- перелік створюваних забезпечень майбутніх виплат і платежів, порядок їх розрахунку.

Вид і структуру соціальних витрат доцільно розкривати за запропонованою класифікацією соціальних витрат відповідно до їх цільового спрямування. У складі кожного виду витрат слід уточнювати їх структуру. Якщо перелік соціальних витрат підприємства є обширним, необхідно їх виокремити у додатку до облікової політики.

Формуючи перелік видів і структури витрат, доцільно вказувати які із них відшкодовують за рахунок собівартості продукції, за рахунок ціни і за рахунок цільових надходжень, якщо існує підтримка соціальних проектів підприємства зацікавленими сторонами. Розкриваючи інформацію про витрати, що фінансують за рахунок прибутку чи доходу підприємства в обмежених величинах, доцільно вказувати порядок їх обчислення й обсяги фінансування.

Доцільним є поділ соціальних витрат на постійні та змінні, перелік яких слід наводити у обліковій політиці із вказуванням бази розподілу витрат. Це дозволить уникнути неточностей при розрахунку виробничої собівартості продукції у різних звітних періодах.

У разі створення забезпечень майбутніх витрат і платежів за довготерміновими соціальними проектами, необхідно прописати їх перелік, а також вказати для фінансування яких програм призначені такі резерви. Для кожного виду забезпечення під соціальні проекти слід вказати спосіб обчислення нарахувань.

Для конкретизації порядку узагальнення соціальних витрат на рахунках обліку доцільно формувати робочий план рахунків обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств з урахуванням запропонованих аналітичних рахунків соціальних витрат як додатку до облікової політики економічного об'єкту. Робочий план рахунків обліку слід створювати у відповідності до особливостей основної діяльності та діяльності соціального значення підприємств машинобудівної галузі.

2.3. Звітність підприємства соціального значення: сутність і порядок формування

Актуальність проблематики композиції фінансової звітності зводиться до того, що вона є атрибутом ринкової економіки, призначення якої полягає у встановленні взаємозв'язку суб'єкта господарювання з окремими його учасниками, суспільством для вільного переливу, підтримання і нарощування капіталу між раціональними сферами діяльності [223, с. 12-13]. Її можна вважати одним із інструментів інститутів суспільства, який підтримує функціонування економіки країни [158, с. 560]. Проте влучно зауважує П. Друкер, що "жодне з сучасних завдань менеджменту не збігається із загальними положеннями традиційної моделі ведення обліку" [50]. Отже й композиція фінансової звітності не відповідає у повній мірі потребам її користувачів і визначає потребу у формуванні додаткових звітних форм для відображення усіх аспектів господарської діяльності. З тих причин підприємства формують інформацію про сфери діяльності, результати яких не у повній мірі відображає фінансова звітність, створюючи додаткові звіти про функціонування бізнесу.

Особливістю таких узагальнюючих документів є комбінування фінансових показників із кількісними даними для детального аналізу й оцінки підзвітної діяльності. Тому для формування конкурентних переваг управлінський персонал підприємства часто вдається до практикування створення системи звітів, де фінансова звітність виступає одним із засобів оприлюднення інформації. Основна мета доповнюючих звітних форм полягає у розширенні інформації про результати діяльності бізнесу, виражених у кількісних одиницях і вартісних показниках, якісних характеристиках, зокрема тих, які стосуються питань довкілля, персоналу, підтримки суспільства, потенціалу підприємства, відносин із споживачами, покупцями й іншими зацікавленими у діяльності бізнесу економічними суб'єктами.

Про актуальність формування моделі розширеної звітності свідчить значна кількість праць науковців, видань спеціалізованих установ й експертів-практиків. Кожен із них висловлює своє бачення щодо основних причин розширення кількості звітної документації, порядку укладання даних і коло проблем, які слід відображати у процесі звітування.

Зокрема, представники ініціативи Глобального договору ООН ототожнюють додатково складену звітність із соціальною звітністю і звітністю зі сталого розвитку, розуміючи під нею документально оформлену сукупність даних підприємства, що відображає його середовище існування, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності бізнесу в економічній, соціальній та екологічній сфері життя суспільства [28]. Саме представники даної організації є ініціаторами формування Звіту з прогресу, інформаційне наповнення якого призначене для висвітлення основних змін у процесі практичного застосування бізнесом десяти принципів Глобального договору ООН [268].

Інший вид додаткової звітності під назвою "Звіт із сталого розвитку" рекомендують готувати учасники Глобальної ініціативи із звітності [272]. Методика його формування ґрунтується на паритетному відображенні екологічної, економічної та соціальної складових діяльності бізнесу у

відповідності до праці Дж. Елкінгтона "Потрійна лінія" [264]. Зокрема, підприємства зобов'язані показати економічні результати діяльності звітного періоду, становище на ринку (дохід від продажу товарів, прибуток, сегменти ринку та частку компанії на них тощо). Формуючи дані, які свідчать про природоохоронну діяльність, бізнес-структурам рекомендують наводити кількісну та вартісну інформацію про обсяги спожитих природних ресурсів (води, енергії, сировини), а також вказати витрати та результати діяльності, пов'язаної із збереженням біорізноманіття на Землі, утилізацією відходів. У цілому інформація, яка стосується охорони навколишнього середовища, повинна відображати вплив промислового об'єкту на живі та неживі природні системи, включаючи екосистеми, землю, повітря і воду. Обґрунтування рівня впливу підприємства на соціальну систему, в межах якої воно функціонує, є останньою складовою процесу звітування. У даному випадку слід розкривати інформацію про витрати та результати заходів, які стосуються дотримання основних принципів і прав у сфері трудових відносин, визначених Міжнародною організацією праці [128], взаємовідносини із місцевою громадою.

Рекомендації розширення підзвітної інформації висловлює Американський інститут сертифікованих громадських бухгалтерів, пропонуючи всебічну модель звітування [32, с. 459]. Окрім інформації, наведеної у фінансовій звітності, яку складають відповідно до вимог стандартів обліку, фахівці-представники даної організації пропонують акцентувати увагу й на інших видах інформаційних ресурсів. Їхні пропозиції ґрунтуються на переконаннях розширити спектр інформації, пов'язаної із планами операційної, інвестиційної діяльності підприємства, очікуваними ризиками та невизначеностями, а також способами їх попередження. Висловлено пропозиції детально звітувати про основні чинники зростання вартості підприємства, особливості стратегії та завдання, призначені для її виконання. Окрім того, представники Американського інституту сертифікованих громадських бухгалтерів розглядають концепцію СВД бізнесу як один із пріоритетних чинників успіху.

Тому вони рекомендують звітувати перед зацікавленими у функціонуванні підприємства особами за поточний стан і результати діяльності підприємства соціального змісту.

Аналогічними за змістом є висновки та пропозиції досліджень, виконаних за ініціативи Королівського товариства заохочення мистецтва, промисловості й торгівлі [275]. Особливої уваги автори рекомендацій пропонують надавати результатам діяльності у сфері трудових відносин і охорони довкілля. Для цього вважають за доцільне деталізувати витрати на охорону природних ресурсів Землі, їх раціональне використання, на встановлення соціального діалогу та підвищення рівня задоволення від праці працівників підприємства, а також результати, одержані на підставі витрачання ресурсів у соціальних цілях.

Однак, рекомендаційний характер звітних форм про результати діяльності та вплив на суспільство є причиною тому, що значна кількість бізнес-структур не враховує їх у власній практичній діяльності. Зважаючи на обмежені можливості формування інформації про витрати та результати заходів соціального значення згідно із діючою методикою ведення обліку, а також рекомендаційним характером і нечітким алгоритмом створення звітних показників соціального змісту у додаткових звітах у процесі звітування підприємств виникає проблема асиметрії інформації.

Названа проблема є суттєвою для учасників ринкових відносин, зазначає кожен із її дослідників (Джордж Акерлоф, Майкл Спенс і Джозеф Стігліц), оскільки навіть маленькі розходження або неточності в звітних даних можуть мати істотний вплив на поведінку економічного суб'єкта [2, с. 181]. Тому вирішення такої проблеми означає уникнення низки перешкод на шляху успішного розвитку підприємств у конкурентному середовищі.

Сутність інформаційної асиметрії полягає у тому, що тільки одна із кількох груп власників ресурсів, покупців чи інших учасників економічних відносин володіє необхідною для ведення діяльності інформацією, яка надає їм значні переваги при прийнятті певних рішень чи формуванні напрямів дій у порівнянні із іншими. Тому вочевидь, що проблема інформаційної асиметрії

корелює із проблемою звітування про вплив діяльності підприємства на зовнішнє і внутрішнє середовище. Враховуючи те, що склад і структура звітності, іншої від фінансової, не регламентована, її зміст і види показників є прерогативою самого підприємства, а у системі фінансової звітності інформація соціального змісту не наведена, однією із причин асиметрії інформації обліку про соціальні витрати є її виклад у звітних формах підприємств у недостатніх обсягах.

Через відсутність контролю за звітними показниками про результати діяльності підприємства соціального спрямування не існує можливості перевірки повноти наведеної інформації. Тому підприємства мають можливість відвернути увагу від негативних наслідків господарської діяльності через розкриття тільки позитивних результатів його функціонування. Тому вважаємо, що асиметрія інформації про соціальні витрати ґрунтується на тому, що суспільство володіє знаннями виключно про позитивні сторони діяльності бізнесу та не володіє даними про негативні сторони, що приводить до необ'єктивного збільшення його вартості та зростання доходів внаслідок підвищення попиту на продукцію і ділової репутації.

Зважаючи на висловлені міркування, питання формування способу розкриття інформації про соціальні витрати, а також втрати, пов'язані із нехтуванням чи неефективною реалізацією заходів соціального значення у звітності підприємств є особливо необхідними. Вирішення проблеми асиметрії інформації про результати діяльності у сфері соціальної відповідальності можна окреслити у двох основних напрямках:

- формувати інформацію про результати СВД у фінансовій звітності;
- визначити на законодавчому рівні основні питання соціального змісту, які підприємство зобов'язане відобразити у процесі створення додаткових звітних форм.

При формуванні основних рекомендацій щодо оприлюднення соціальних витрат і результатів заходів за політикою корпоративного громадянства, а також втрат підприємства слід враховувати конфлікт інтересів між укладачами

та користувачами інформацією звітних форм. Сутність конфлікту інтересів полягає у тому, що занадто розширена і деталізована інформація про позитивні результати СВД та пріоритетні планові заходи, як основні чинники успіху бізнесу, можуть бути використаними конкурентами у власних цілях. З іншої точки зору, замовчування негативних впливів діяльності підприємства на внутрішнє і зовнішнє середовище сприятиме їх посиленню та зростанню суспільних втрат від існування економічного об'єкту. Тому, створюючи звітну інформацію про види соціальних заходів, масштаби їх фінансування й отримані результати, слід враховувати баланс інтересів усіх учасників ринкових відносин. Однак слід готувати інформацію про усі елементи соціально орієнтованих заходів (пов'язані із удосконаленням соціально-трудовак відносин, охороною праці та технікою безпеки, природоохоронною діяльністю, підвищенням якості продукції, громадською роботою) з метою формування загального уявлення про ефективність реалізації стратегії соціального розвитку підприємства. Доповнювати дану інформацію слід даними про втрати, які виникли в результаті ведення безгосподарної виробничої діяльності.

Першочергово слід наводити інформацію про соціальні витрати у фінансовій звітності підприємств. Відокремлена ідентифікація окремих показників соціального змісту підвищить ступінь прозорості процесу звітування і дозволить здійснювати контроль за повнотою та правдивістю наведеної інформації соціального змісту як у фінансовому звіті, так і у додаткових звітних формах підприємства. Окрім того, саме фінансова звітність є об'єктом оцінки у процесі залучення додаткового капіталу від фінансових установ чи інших партнерів.

Відповідно, доцільно розширити інформаційну базу фінансової звітності таким чином, щоб відокремлено відображати основні витрати соціального змісту, а також інші показники (дохід, прибуток), від яких вони залежать. Тому доречно доповнити перелік додатково вписуваних звітних статей, інформацію у яких слід наводити при здійсненні соціально орієнтованих заходів.

У Балансі доцільно виокремлювати інформацію про незавершені капітальні інвестиції у об'єкти соціального значення (витрати на придбання, створення, модернізацію, реконструкцію необоротних активів природоохоронного значення, з охорони праці та техніки безпеки, соціальної інфраструктури). Даний показник відображатиме політику підприємства щодо проведення безпечної для довкілля, життя та здоров'я працівників господарської діяльності. Якщо підприємство здійснює дослідження і розробки для підвищення якісних характеристик продукції, витрати, пов'язані із такою діяльністю, слід показувати окремою статтею у складі витрат майбутніх періодів. Запропонований показник є важливим у процесі формування конкурентоспроможного виробника, оскільки засвідчує те, що підприємство дбає про якість продукції і, відповідно, про покупців. Також доцільною є ідентифікація величини фінансування проектів суспільно корисного характеру (рис. 2.7).

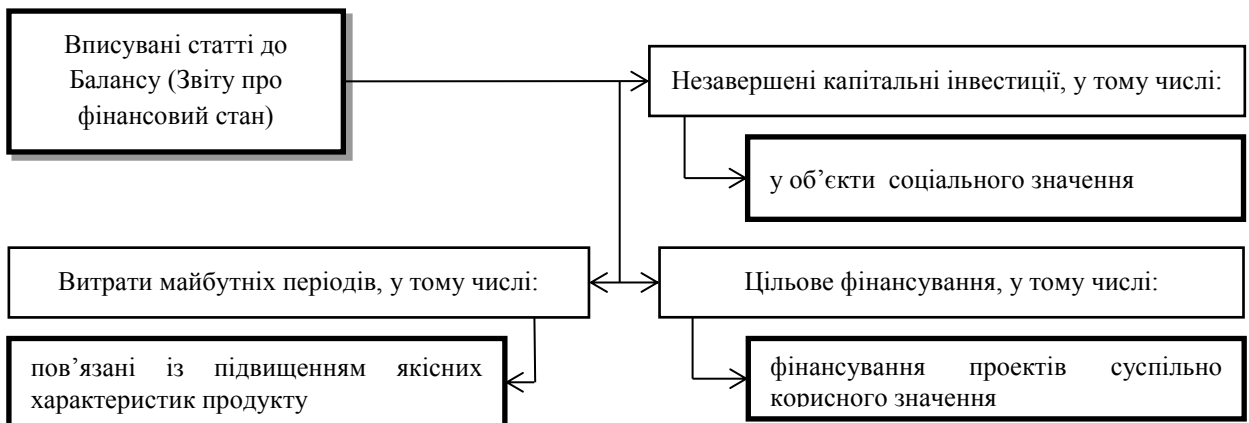


Рис. 2.7. Перелік вписуваних статей до Балансу (Звіту про фінансовий стан)*

*Джерело: сформовано автором

При складанні Звіту про фінансові результати доцільно додатково розшифровувати чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), виокремлюючи частину доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) соціального призначення. Актуальність такої пропозиції визначено практикою

фінансування ініціатив суспільного характеру, коли обсяг фінансових ресурсів ставлять у залежність від доходу, отриманого у результаті продажу визначеного виду товару. Якщо такі соціальні заходи фінансують за рахунок прибутку, отриманого в результаті продажу визначеного у соціальних цілях виду товару, тоді слід здійснювати його розшифрування у статті "Прибуток, отриманий у результаті продажу товару соціального значення". Також рекомендуємо деталізувати величину соціальних витрат у собівартості продукції, розрахованої у відповідності до вимог стандартів фінансового обліку, а також величину соціальних витрат у складі інших операційних витрат (рис. 2.8).

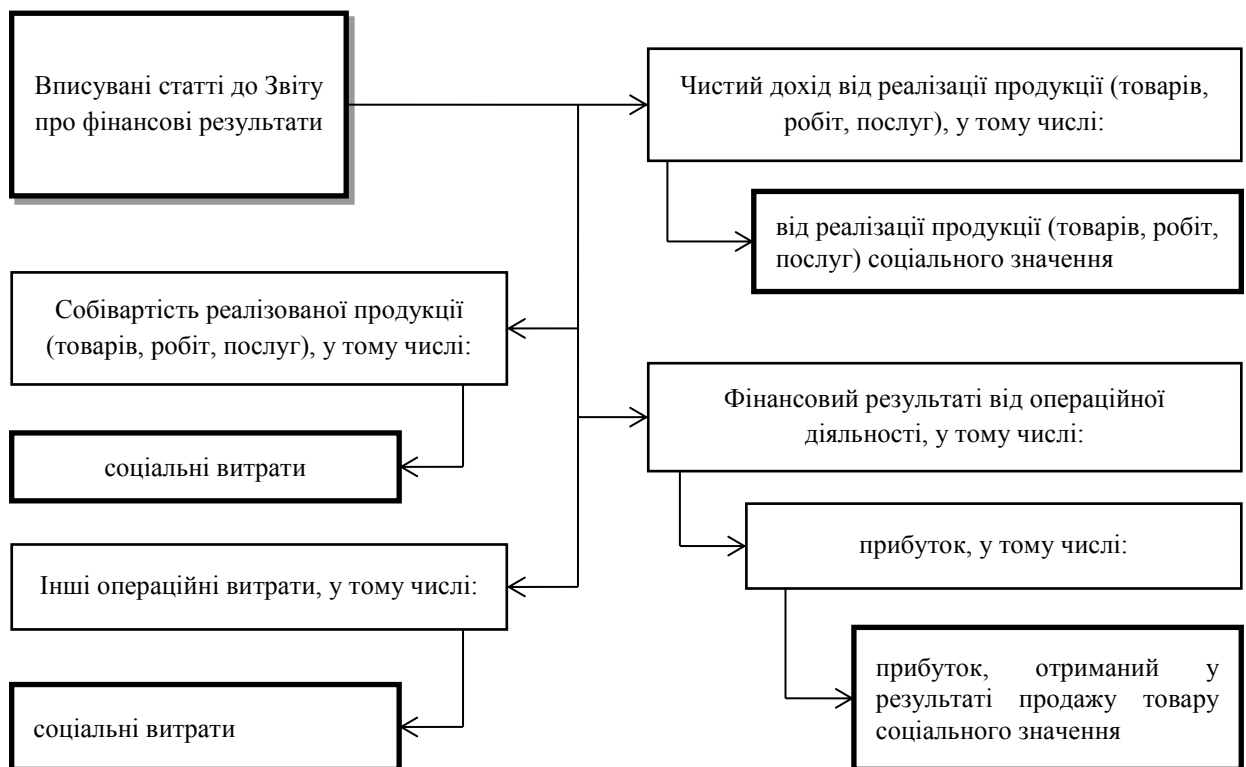


Рис. 2.8. Перелік вписуваних статей до Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)*

*Джерело: сформовано автором

Таким чином, деталізована інформація про витрати, доходи соціального значення, а також активи та зобов'язання у фінансовій звітності дозволить підвищити рівень контролю за рівнем позитивного та негативного впливу підприємства на його внутрішнє і зовнішнє середовище, а також сформуванати

базу основних показників, які підприємство може детально розписати у додаткових звітах. Такі заходи сприятимуть підвищенню довіри до системи звітів підприємства, особливо до інформації, яка наведена у текстовій формі нефінансових звітів.

Інша пропозиція полягає у визначенні на законодавчому рівні основних питань соціального змісту, які підприємство зобов'язане відобразити у процесі формування додаткових звітів. Уряд деяких європейських країн звернув увагу та запровадив заходи, пов'язані із створенням зобов'язань бізнес-структур звітувати за окремими аспектами соціальної діяльності. Види країн, нормативно-правові акти та сутність обов'язкових для звіту показників відображено у додатку С.

Важливим звітним документом про величину шкідливого впливу підприємства на довкілля є еко-баланс. Основоположником вказаної звітної форми стала Рада Європейського союзу, яка сформувала низку директив з питань створення інформації про природоохоронну діяльність бізнесу та пропонує як концептуальну аналітичну основу для оцінювання управління питаннями охорони довкілля формувати систему еко-балансів. Аналогічними за змістом пропозиції для вирішення проблеми охорони навколишнього середовища пропонує Міжнародна організація стандартизації (ISO) [265; 274].

На основі еко-балансу здійснюють системне виявлення, оцінювання та відображення негативного впливу діяльності підприємства на зовнішнє середовище. Процедура його складання передбачає чотири основних частини: баланс "витрати-випуск", баланс процесів, баланс продуктів, баланс місця розташування промислового об'єкту. У першій частині документу наводять інформацію про процеси постачання сировини, матеріалів, енергії, кількісні та вартісні дані витрачання природних ресурсів для випуску продукції. Внутрішні процеси підприємства, пов'язані із виробництвом товарів не беруть до уваги. Мета складання балансу "витрати-випуск" полягає в оцінці ефективності трансформації природних ресурсів Землі у кінцеву продукцію. Внутрішню структуру діяльності економічної одиниці й оцінку її впливу на забруднення

атмосферного повітря, водних, земельних ресурсів, збереження природних ресурсів Землі розглядають у балансі процесів і в балансі продуктів підприємства. У першому із них до уваги беруть окремі процеси та обґрунтовують ступінь негативного впливу на природне середовище кожного із них. У другому, – відображають вплив на довкілля окремих видів продукції виробничого об'єкту протягом повного їх життєвого циклу. У балансі розташування підприємства враховують інші чинники, що впливають на екологічну ситуацію у суспільстві та які не знайшли відображення у попередніх видах частин балансу. Зокрема, відображають вплив на довкілля діяльності службових офісів, автотранспортного парку, стану складських приміщень та інших частин економічного об'єкту, не задіяних безпосередньо у виробничій діяльності.

Відповідно до композиції екологічного балансу, запропонованого Міжнародними організаціями, та у відповідності до особливостей діяльності підприємств машинобудівної галузі доцільно складати еко-баланси вітчизняним підприємствам. Для формування ключових показників рекомендованої звітної форми слід попередньо здійснити аналіз впливу основних складових виробничого процесу підприємства на довкілля та працівників. Для цього доречно виділити природні ресурси, необхідні для виготовлення кінцевого продукту кожного окремо взятого процесу, види та кількість забруднюючих речовин, які виникають у ході виробничої діяльності, визначити основні відходи виробництва. Також у ході інформаційного наповнення звіту необхідно розкрити негативні чинники, які впливають на життя і здоров'я працівників (види основних подразників, рівень шуму, вібрації, наявність випромінювання). На підставі кількісної оцінки негативних чинників слід виокремити види заходів, пов'язані із попередженням забруднення довкілля, захистом працівників, утилізацією, знешкодженням відходів, доведенням їх до стану, придатного до повторного використання. Важливими є показники, що свідчать про рівень фактичного забруднення довкілля,

професійних захворювань працівників, кількість втрачених (захоронених) відходів.

Формуючи інформаційне наповнення еко-балансу слід використовувати як кількісні, так і вартісні дані. Тобто, доречно наводити кількісну та вартісну оцінку спожитих у виробничому процесі природних ресурсів, кількісну оцінку забруднюючих речовин, відходів, із їх деталізацією на ті, що вдалося знешкодити, утилізувати, і ті, що не вдалося знешкодити, утилізувати. Доречною є деталізація вартості заходів, пов'язаних із попередженням забруднення довкілля, впливу негативних чинників виробництва на здоров'я працівників, переробкою відходів. Аналогічним чином доцільно формувати інформацію про вплив діяльності невиробничих відділів на довкілля, безпеку та здоров'я працівників, а синтезуючи наведену інформацію, слід скласти екологічний баланс по підприємству у цілому.

Таким чином, інформація екологічного балансу стане важливим джерелом контролю за впливом діяльності підприємства на зовнішнє та внутрішнє середовище. Крім того, на її основі можна планувати чи удосконалювати основні заходи, пов'язані із попередженням виникнення негативних екстерналій, інтерналій, раціонально використовувати як фінансові, так й інші види ресурсів підприємства.

Доповнити дані екологічного балансу можливо, використовуючи методику складання соціального балансу. Практичне впровадження такої звітної форми належить Франції, де законом від 21 липня 1977 року зобов'язано скласти соціальний баланс, що включає 7 обов'язкових статей:

- штат підприємства, де вказано розподіл персоналу за різними категоріями (стать, вік, стаж тощо), включаючи зміни, що сталися протягом року (прийом на роботу, причини звільнення);
- оплата праці та допоміжні витрати: фонд заробітної плати, структура оплати, участь у прибутках;
- забезпечення гігієни та безпеки праці: нещасні випадки на робочому місці, професійні захворювання, витрати на безпеку праці;

- інші умови праці: тривалість роботи, упорядкування графіка, покращення змісту роботи;
- підготовка: навчання працівників, удосконалення інтелектуальних здібностей, підготовка з відривом від виробництва;
- професійні стосунки: склад комітету підприємства, кількість зборів, заходи, що сприяють покращенню інформування та спілкування;
- інші умови: соціальний захист, допомога в разі хвороби, старості чи смерті [165, с. 228].

Кількість різних показників, відображених у цих статтях, може варіюватися залежно від розмірів підприємства, особливостей соціально-трудових відносин. Тому соціальний баланс є інструментом, яким складно маніпулювати, він претендує на вичерпність і може стати підґрунтям впровадження послідовної політики управління трудовим колективом економічного об'єкту.

Таким чином, види звітності, запропоновані представниками міжнародних організацій, а також урядами різних країн світу, формують вагому інформаційну базу про соціально-економічний розвиток підприємства. Однак їх змістовна частина включає показники, які відображають окремі елементи концепції соціальної відповідальності. Тому, для всебічного обґрунтування результатів СВД підприємств необхідно формувати спеціально призначений соціальний звіт. Загальні вимоги до інформації про соціальні витрати, яку слід у ньому наводити, зображено графічно на рис. 2.9.

Площина OKLMNE становить знання про соціальні витрати підприємства. Елементи даної площини включають дані про окремий вид соціальних витрат. Таким чином, при моделюванні композиції соціального звіту в частині створення інформації про соціальні витрати, слід дотримуватися вимоги формування знань про усі їх види.

Основною вимогою, яку поставлено до змісту наведеної інформації, є створення впорядкованої сукупності показників, які включають:

- абсолютні значення соціальних витрат;

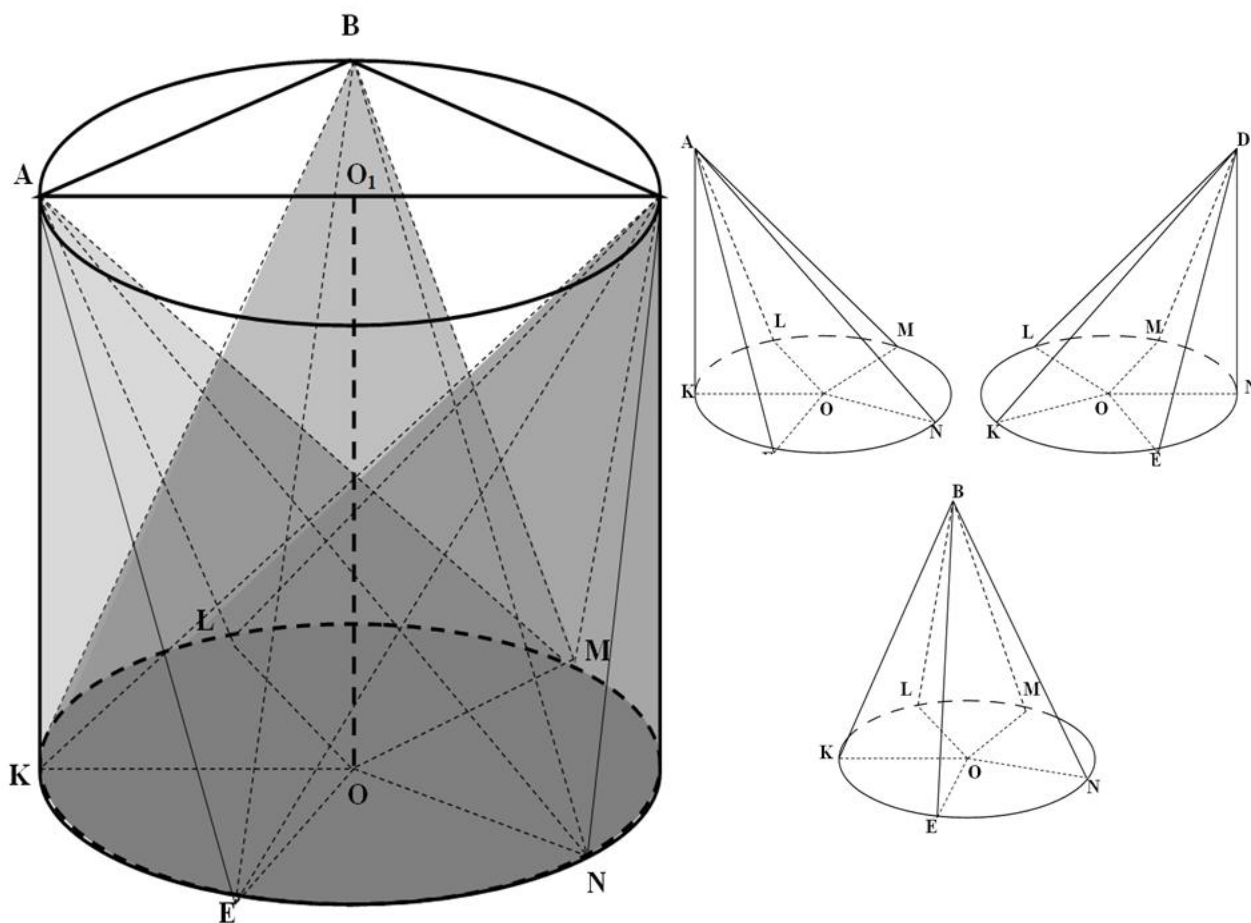


Рис. 2.9. Структура показників про соціальні витрати у соціальній звітності підприємства *

* Джерело: розроблено автором

- відносні значення соціальних витрат;
- динаміку зміни соціальних витрат протягом визначеного періоду часу.

Абсолютні, відносні величини, а також ряди динаміки показано за допомогою вписаного трикутника ABD у вершину еліпса O_1ABD . Таким чином, площина $AKLMNE$ становить перелік абсолютних значень соціальних витрат у статичі на дату складання звіту. Площину $BKLMNE$ формують відносні показники соціальних витрат, а площину $DKLMNE$ – ряди динаміки.

Вершина еліпса O_1ABD відображає якісні характеристики інформації про соціальні витрати у соціальному звіті, до яких віднесено вимоги доречності,

достовірності, зіставності, зрозумілості, своєчасності. Вони перетинають точки абсолютних, відносних показників і рядів динаміки, тобто взаємодіють із ними.

Таким чином, формуючи зазначені показники, слід враховувати ідейний зміст концепції СВД, а також мету соціальних витрат. Дотримуючись вимоги достовірності, доцільно використовувати дані реєстрів аналітичного обліку соціальних витрат, узагальнюючі показники внутрішньої звітності. Для підтвердження достовірності окремих показників соціального звіту слід оприлюднювати соціальний звіт разом із фінансовою звітністю, сформованою із врахуванням переліку запропонованих вписуваних статей. Зіставності інформації про соціальні витрати можна досягнути, дотримуючись єдиної методики їх обліку й узагальнення протягом тривалого періоду часу. Зрозумілою інформацією можна вважати тоді, якщо наведено показники, які відображають ефективність соціальних витрат. Тобто необхідно співставляти обсяги витрачених ресурсів у соціальних цілях із отриманим соціальним ефектом, зміною витрат підприємства. Окрім цифрових даних слід наводити текстову інформацію, яка б пояснювала значення сформованих показників і визначала основні заходи СВД, які планує реалізувати підприємство у перспективі. Своєчасною інформацією можна вважати у тому випадку, якщо вона відображає основні зміни та результати СВД, які відбулися за останній звітний період (рік, півріччя, квартал).

На підставі якісних вимог до звітної інформації слід наводити такі абсолютні значення соціальних витрат:

– обсяги витрат на удосконалення соціально-трудових відносин за видами заходів: видами виплат працівникам із поділом працівників за окремими категоріями (віком, статтю), заходами, пов'язаними з інтелектуальним розвитком працівників, формуванням міжособистісних взаємовідносин колективу, утриманням об'єктів соціальної інфраструктури. Виплати працівникам доцільно поділяти на ініційовані підприємством і законодавчо визначені. Наведені дані слід пояснити текстовою інформацією про види заходів, спрямовані на удосконалення соціально-трудових відносин, а також

отримані результати. Як остаточний результат можна вважати дані про структуру працівників за віковою, статевою категоріями, дані про плинність кадрів, кількість працівників, задіяних у програмах з підвищення інтелектуального рівня, які користуються послугами соціальної сфери підприємства, динаміку зміни продуктивності праці.

– обсяги витрат на охорону праці та техніку безпеки за основними видами заходів. Наведені дані слід доповнити текстовою інформацією про види заходів, які виконували на підприємстві для запобігання виникнення негативних інтерналій, а також відобразити основні результати таких заходів (динаміку зміни професійних захворювань, нещасних випадків під час виконання функціональних обов'язків працівниками).

– обсяги витрат на попередження випуску продукції незадовільної якості за їх підвидами у поєднанні із даними про зміну значень внутрішнього та зовнішнього браку. Доцільною є інформація про основні заходи, пов'язані із удосконаленням якості продукції з метою зниження негативного впливу в процесі її використання на довкілля, здоров'я споживачів.

– обсяги витрат природоохоронної діяльності, пов'язані із збереженням повітряних, водних, сировинних ресурсів. Сутність заходів доцільно описати текстовою інформацією. Крім того, слід навести результати виконаних заходів, тобто дані про зміну розміру платежів до бюджету за використані ресурси, зміну розміру екологічного податку. Важливою є інформація, яка свідчатиме про ефективність витрат природоохоронної діяльності, пов'язана із кількістю утилізованих відходів, використаної води у господарських цілях, та очищеної води, повернутої у водні басейни Землі, обсягами викидів у атмосферу з деталізацією за основними видами шкідливих речовин.

– обсяги витрат на суспільно корисні заходи із описом їх сутності та сутності бажаного соціального ефекту. Слід вказати джерела фінансування ресурсів у соціальних цілях, інформацію про види продуктів соціального значення. Відобразити ефективність зазначених вкладень слід за допомогою інформації про досягнуті результати. Наприклад, якщо соціальна ініціатива

спрямована на зниження рівня певного виду захворювання, поширеного серед місцевого населення, основними результатами можуть бути: види придбаного медичного устаткування, заходи, пов'язані із стажуванням лікарів за кордоном, кількість прийнятих пацієнтів, кількість вилікуваних пацієнтів тощо.

Основними відносними показниками, які слід наводити, звітуючи про витрати СВД, можна вважати: частку соціальних витрат у загальній сукупності витрат підприємства, частку окремого виду соціальних витрат у прибутках підприємства, співвідношення соціальних витрат і витрат підприємства, які виникли через недоліки у проведенні соціально орієнтованих заходів (за видами соціальних витрат).

Відображення зміни соціальних витрат у часі можливе на основі побудови рядів динаміки. Використовуючи графічну інформацію (діаграми, графіки) про зміну абсолютних, відносних показників соціальних витрат за кілька років, співставивши її із динамікою зміни основних результатів соціально орієнтованих заходів за відповідний період часу, можна наочно й у доступній формі відобразити результати СВД бізнесу, його вплив на внутрішнє та зовнішнє середовище, ефективність соціальних витрат. На підставі такої інформації можна сформулювати висновки про ефективність системи управління соціально орієнтованими заходами, а також про користь, яку створює підприємство для суспільства у процесі діяльності. Приклад соціального звіту, сформованого на підставі даних ПАТ "Кременчуцький завод дорожніх машин", зображено у додатку Т.

Таким чином, соціальний звіт відобразатиме рівень корисності від функціонування бізнесу для суспільства. Тому із його змістом повинні бути ознайомлені усі зацікавлені у діяльності підприємства верстви населення. З цією метою соціальний звіт слід оприлюднювати. Це можна зробити на основі його викладення на офіційному сайті підприємства. Окрім того, доцільним є оприлюднення змісту фінансової звітності. Публічний доступ до інформації про результати господарської діяльності підвищить довіру до підприємства, а також

частково вирішить проблему асиметрії інформації, посилить суспільний контроль над безвідповідальними економічними одиницями.

Висновки до розділу 2

У результаті дослідження особливостей обліку та контролінгу соціальних витрат автор сформулювала такі висновки та пропозиції:

1. Відповідно до основних інформаційних запитів менеджменту трьох рівнів управління й особливостей соціальних витрат, висловлено пропозицію їх облік вести, використовуючи методи обліку витрат за окремими інвестиційними проектами та бізнес-процесами. Їх використання дозволить узгодити економічні та соціальні цілі підприємства, а також створити інформацію, корисну для прийняття ефективних рішень на тактичному та стратегічному рівнях управління соціальними витратами.

2. Для контролю за соціальними витратами запропоновано формувати внутрішню звітність, структуруючи її за окремими видами соціальних витрат, зокрема: Відомість аналітичного обліку витрат і втрат природоохоронного значення, Відомість аналітичного обліку витрат і втрат з охорони праці та техніки безпеки, Відомість аналітичного обліку витрат з попередження виготовлення продукції незадовільної якості та втрат через брак, Відомість аналітичного обліку витрат на удосконалення соціально-трудових відносин, Відомість аналітичного обліку витрат, пов'язаних із проведенням суспільно корисних ініціатив. Для їх узагальнення по підприємству слід формувати Зведену відомість аналітичного обліку соціальних витрат і втрат.

3. Ведучи облік соціальних витрат методом їх калькулювання за бізнес-процесами слід виділяти ряд соціальних процесів у відповідності до особливостей діяльності підприємств машинобудівної галузі. З метою прослідкування процесів підприємства соціального значення запропоновано формувати Карту соціальних процесів економічної одиниці із переліком залежних видів робіт та ресурсів, споживаних ними.

4. При розподілі соціальних витрат за процесами існує складність їх ідентифікації, коли певна сукупність витрат відображає економічний і соціальний мотиви, які між собою становлять паритет. У таких випадках необхідно здійснювати оцінку соціальних витрат на основі експертної оцінки цільового призначення об'єкту та його частин, оцінки витрат часу правників на виконання функцій соціального змісту за допомогою техніко-економічних розрахунків, статистичного спостереження, опитування працівників. Для розмежування витрат часу працівників, пов'язаного із виконанням соціальних функцій, запропоновано заповнювати розрахункову таблицю використання робочого часу. Виділено два способи складання даного документу. Перший із них ґрунтується на визначенні часу виконання окремих функціональних обов'язків працівником, а другий – на визначенні вартості виконання окремих завдань.

5. Для відображення, систематизації соціальних витрат, калькулювання собівартості продукції, оцінки впливу таких витрат на прибутковість економічної одиниці, формування фінансової та нефінансової звітності варто у робочому плані рахунків підприємств машинобудування передбачити окремі аналітичні рахунки соціальних витрат. Зокрема запропоновано відкривати аналітичні рахунки до рахунку 15 "Капітальні інвестиції": "Придбання (створення) основних засобів природоохоронного значення", "Придбання (створення) основних засобів з охорони праці та техніки безпеки", до рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" (якщо вказані витрати призначені для виробництва кількох видів продукції) чи рахунку 23 "Виробництво" (якщо вказані витрати можна віднести на конкретний вид продукції): "Витрати на природоохоронну діяльність", "Витрати на охорону праці та техніку безпеки", до рахунку 23 "Виробництво": "Утилізація зворотних відходів", до рахунку 39 "Витрати майбутніх періодів": "Витрати на удосконалення якості продукції", "Витрати, пов'язані із оцінкою та контролем якості продукції", до рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності": "Благодійна допомога", "Витрати спільних соціальних проектів", "Витрати на пенсійне забезпечення".

6. Запровадження недержавних пенсійних програм підприємствами є одним із способів створення позитивних інтерналій. Проте в Україні проведення пенсійних програм із визначеними виплатами законодавством не передбачено. Причиною цього є існування чинників, які створюють невизначеність у процесі передбачення зобов'язань і розміру остаточних виплат підприємства за пенсійними програмами. Тому, для підвищення точності розрахунків запропоновано використовувати метод, який передбачає розрахунок математичного сподівання прогнозованої величини. Математичне сподівання показує, на яке середнє значення прогнозованої величини можна сподіватися через певний проміжок часу.

7. Звітність підприємств є атрибутом ринкової економіки, на підставі якої здійснюють діагностику бізнесу та приймають рішення щодо майбутніх дій. Однак композиція фінансової звітності не відповідає у повній мірі потребам її користувачів, оскільки не відображає витрати та результати соціально орієнтованих заходів. З тих причин підприємства формують інформацію про витрати та результати соціально орієнтованих ініціатив у додаткових звітних формах, поєднуючи фінансові, кількісні показники із текстовою інформацією. Структура такої звітності не є регламентованою, її зміст і види показників є прерогативою підприємства. Відтак можливим є відвернення уваги суспільства від негативних наслідків господарської діяльності підприємства через розкриття ним виключно позитивних результатів діяльності. У зв'язку із вказаним недоліком виникає проблема асиметрії інформації. Така проблема є чинником необґрунтованого зростання вартості окремих підприємницьких структур.

8. Вирішення проблеми асиметрії інформації при звітуванні за результатами заходів СВД можливе через розширення виду показників соціального змісту у фінансовій звітності, а також через визначення на законодавчому рівні основних показників, які підприємство зобов'язане відобразити у додаткових звітних формах. Тому висловлено пропозицію доповнити перелік додатково вписуваних статей у Балансі та Звіті про фінансові результати. Окрім того,

доцільно у додаткових звітних формах за результатами СВД наводити абсолютні, відносні значення соціальних витрат, показники динаміки зміни соціальних витрат.

Основні результати наукових досліджень, викладені у другому розділі, опубліковані у роботах дисертанта [226; 228; 231; 233; 239; 242; 245; 246; 249; 270].

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛІНГ Й АНАЛІЗ СОЦІАЛЬНИХ ВИТРАТ

3.1. Контролінг соціальних витрат

Відповідно до особливостей економічних формацій і критеріїв, що розмежовують фази та сектори суспільного виробництва, основним об'єктом управління у XXI ст. постає вартість підприємства [223, с. 13]. Зростання вартості свідчить про здатність бізнесу отримувати у довготривалому періоді прибутки, які перевищують вартість залученого капіталу. Домінуючий внесок у процес управління формуванням доданої вартості бізнесу здійснює служба контролінгу.

Контролінг є комплексною системою інформаційної підтримки процесу прийняття рішень, що інтегрує такі науки як облік, аналіз і менеджмент. Його мета полягає у розробці стратегії й тактики поведінки підприємства, орієнтованої на ефективне використання ресурсів і створення конкурентних переваг для бізнесу у довготривалому періоді.

Тому до компетенції контролінгу включають такі завдання, як:

- визначення вартості підприємства;
- планування потенціалу зростання вартості;
- інформаційне моделювання та координація процесів реалізації потенціалу зростання вартості [197, с. 54].

Додана вартість є тим показником, що відображає ефективність процесу управління, оскільки є "чистим приростом" бізнесу, і свідчить про успішний розвиток підприємства. Для її оцінки К. Хеддервік пропонує обчислювати різницю між доходом від реалізації виготовленої на підприємстві продукції та вартістю придбаних товарів і послуг [211, с. 40]. Вартість придбаних товарів і послуг науковець виключає із складу показника з тієї причини, що вони є вартістю, яку створили інші учасники економічних відносин. Однак отримане значення показника "чистого приросту" бізнесу характеризує загальний зміст

процесу створення вартості. Дослідження економістів, науковців з питань оцінки ефективності діяльності підприємств розвинули значення даного показника і сформуvalи різні моделі його оцінки [11; 14; 99; 109; 197; 209]. Зокрема виділяють найбільш поширені методики оцінки доданої вартості на основі:

- дисконтування грошових потоків;
- обчислення доданої вартості грошового потоку;
- розрахунку доданої економічної вартості.

Метод дисконтування грошових потоків ґрунтується на обчисленні теперішньої вартості майбутнього грошового потоку, який планує отримати підприємство в процесі діяльності. Розрахунок даного показника проводять у чотири етапи: визначають прогностичний період, ставку дисконтування грошових потоків для цього періоду, очікувану величину грошового потоку, а також залишкову вартість реверсії. Очікувану величину грошового потоку розраховують як суму чистого прибутку після оподаткування, скоригованого на амортизацію. Вартість реверсії є значенням чистого грошового потоку, який можна отримати в результаті ліквідації чи продажу об'єкта оцінки.

Показник доданої вартості грошового потоку, розроблений Бостонською консультативною групою, показує різницю між фактичним (плановим) обсягом операційного грошового потоку та очікуваними капіталовкладеннями. Існує два варіанти його розрахунку: статичний і динамічний. Перший варіант базується на відношенні чистого грошового потоку за певний період (не враховуючи амортизацію) до суми інвестованого в цьому періоді капіталу. Для обчислення показника доданої вартості грошового потоку другим методом припускають, що підприємство отримує протягом терміну корисного використання активів стабільний грошовий потік, а в кінці зазначеного періоду надходять кошти у вигляді виручки від реалізації активів, на які не нарахована амортизація. Теперішня вартість зазначеного грошового потоку повинна відповідати сумі валового обсягу інвестицій. Тому для розрахунку даного показника слід обчислювати валовий грошовий потік, валовий обсяг інвестицій, термін

корисного використання активів, частину активів, на які не нараховують амортизацію.

Методичний підхід до управління вартістю підприємства на основі показника економічної доданої вартості трактують як дохід підприємства, отриманий понад очікування інвесторів [109, с. 197]. Його сутність полягає у зіставленні чистого операційного прибутку після сплати податків, отриманого за певний період, із витратами на капітал, інвестованими у цьому періоді [109, с. 109]:

$$EVA = NOPLAT - WACC * CE \quad (2.5)$$

EVA – економічна додана вартість; NOPLAT – чистий операційний прибуток після сплати податків; WACC – середньозважена вартість капіталу; CE – інвестований капітал.

Кожен із зазначених методів має свої переваги та недоліки, які залежать від мети використання методів. Основна мета, яку поставлено в процесі дослідження, полягає у формуванні алгоритму створення корисної інформації для ефективного управління соціальними витратами. Таким чином визначено, що основним недоліком, який існує у методах дисконтування грошових потоків і розрахунку доданої вартості грошового потоку є той, що на їх основі важко управляти соціальними витратами. Такі методи не відображають впливу витрат на отримані результати. Тому інформацію про негативні, позитивні грошові потоки, а також чистий грошовий потік слід доповнювати інформацією про планові витрати та очікуваний прибуток, отриманий при реалізації продукції.

Основними перевагами показника економічної доданої вартості виділено можливість його розрахунку в цілому по підприємству, так і за окремими бізнес-процесами, проектами, продуктами. На його основі можна визначити ті продукти, які сприяють зростанню вартості підприємства, тобто впливають на його розвиток. Також вказаний показник оперує такими величинами як витрати, доходи і прибуток, що полегшує процес управління ними. Саме тому

зазначений показник використано у подальшому дослідженні впливу соціальних витрат на ефективність господарської діяльності.

Враховуючи те, що стратегія СВД бізнесу спрямована на створення користі для суспільства, у процесі соціалізації економіки вона є одним із чинників зростання його вартості. Тому інформація про соціальні витрати, створена службою контролінгу, повинна сприяти ефективному управлінню соціально орієнтованими заходами, а також відображати їх вплив на приріст вартості бізнесу.

Особливість СВД підприємства полягає у тому, що бізнес створює позитивні екстерналії та інтерналії за наявності вільних фінансових ресурсів. Проте витрати, пов'язані із недопущенням виникнення негативних екстерналій та інтерналій, мають бути обов'язковими для підприємства, якщо його основними стратегічними завданнями є отримання прибутків і формування конкурентних переваг на цільовому ринку. Тобто має місце взаємозв'язок соціального і економічного ефекту, коли рівень соціальних витрат залежить від рівня фінансових результатів господарської діяльності та навпаки. Тому підприємства часто обмежують фінансування заходів, пов'язаних із створенням позитивних екстерналій, частиною прибутку (доходу) від реалізації спеціально створеного продукту, – так званого "соціального товару". Такий товар є одним із видів продукції, яку виготовляє підприємство. Під час його продажу підприємство оприлюднює інформацію про те, що саме даний вид товару створено у соціальних цілях (на упаковці чи/та у соціальній звітності), а також вказує ставку фінансування. Однак для успішної діяльності підприємства, виробництво і продаж "соціального товару" не повинен приносити збитки. Тому перед початком прийняття рішень із створення такого товару, а також вибору виду суспільного проекту, очікуваного соціального ефекту, доцільно розрахувати фінансове навантаження етапів життєвого циклу "соціального продукту" для узгодження економічних і соціальних пріоритетів (рис. 3.1).

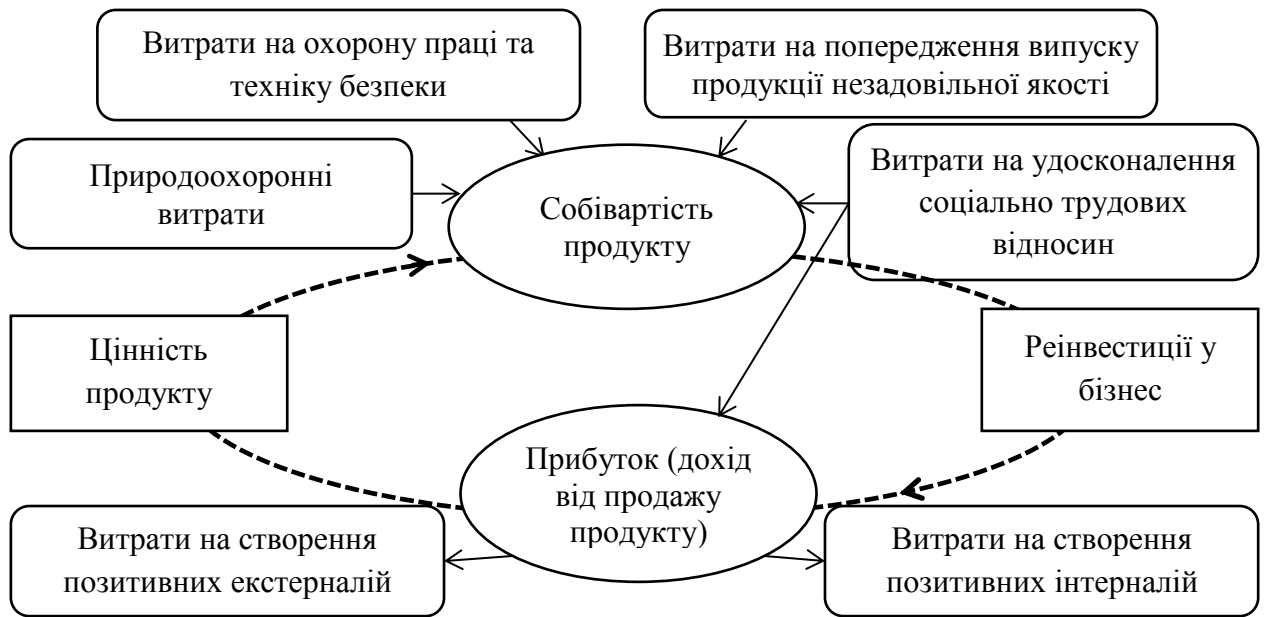


Рис. 3.1. Залежність соціальних витрат від економічних показників реалізації продукту*

* Джерело: сформовано автором

Взаємозалежність величини соціальних витрат і прибутковості продукції, беручи до уваги її повний життєвий цикл, можна обґрунтувати такими міркуваннями:

- переважну більшість соціальних витрат, які фінансують за рахунок собівартості продукції, визначають на стадії проектування і розробки продукту. У процесі розробки технології виробництва закладають рівень витрат, пов'язаних із охороною праці та технікою безпеки, природоохоронною діяльністю, контролем і оцінкою якості продукції;
- розмежовуючи змінні та постійні соціальні витрати, слід передбачити, що на стадії зростання попиту на продукцію на ринку основне навантаження на її собівартість здійснюватимуть змінні витрати тоді, як на стадії насичення – постійні;
- для уникнення надмірних витрат менеджмент підприємства обмежує заходи із створення позитивних екстерналій величиною фінансування, що залежить від доходу (чистого прибутку) з продажу окремого виду продукту. Тому, у процесі визначення обсягу фінансування, його кількісна

залежність від доходності продукції повинна бути економічно обґрунтована. Таке обґрунтування можна обчислити на основі розрахунку планової собівартості продукту й очікуваних прибутків у процесі етапів його життєвого циклу.

Враховуючи залежність величини соціальних витрат від економічних, технологічних характеристик продукції, слід здійснювати розрахунок економічної доданої вартості підприємства, створеної під час життєвого циклу продукції із врахуванням обсягу соціальних витрат (рис. 3.2). Алгоритм розрахунку доцільно формувати на основі взаємозв'язку чистих грошових потоків і економічної доданої вартості підприємства, створеної протягом повного життєвого циклу продукту.



Рис. 3.2. Етапи розрахунку економічної доданої вартості від реалізації соціально орієнтованого проекту*

* Джерело: сформовано автором

Для реалізації запропонованої моделі до уваги слід брати такі поняття як життєвий цикл продукції, ринковий цикл продукції та цикл споживання (рис. 3.3). Взаємоузгоджуючи цикли існування продукту підприємству доцільно сформулювати основні періоди планування витрат і розрахунку економічної доданої вартості. З цією метою соціальні витрати слід поділяти на базові (обов'язкові) та додаткові. Базовими варто вважати витрати, пов'язані із недопущенням виникнення негативних екстерналій, інтерналій, а додатковими – ті, які підприємство вирішує витратити у визначених соціальних цілях для створення позитивних екстерналій, інтерналій. Такий поділ є необхідним для прогнозування структури і обсягів соціальних витрат, розрахунку складу витрат, величину яких можна коригувати, визначення частки соціальних витрат у повній собівартості продукції.

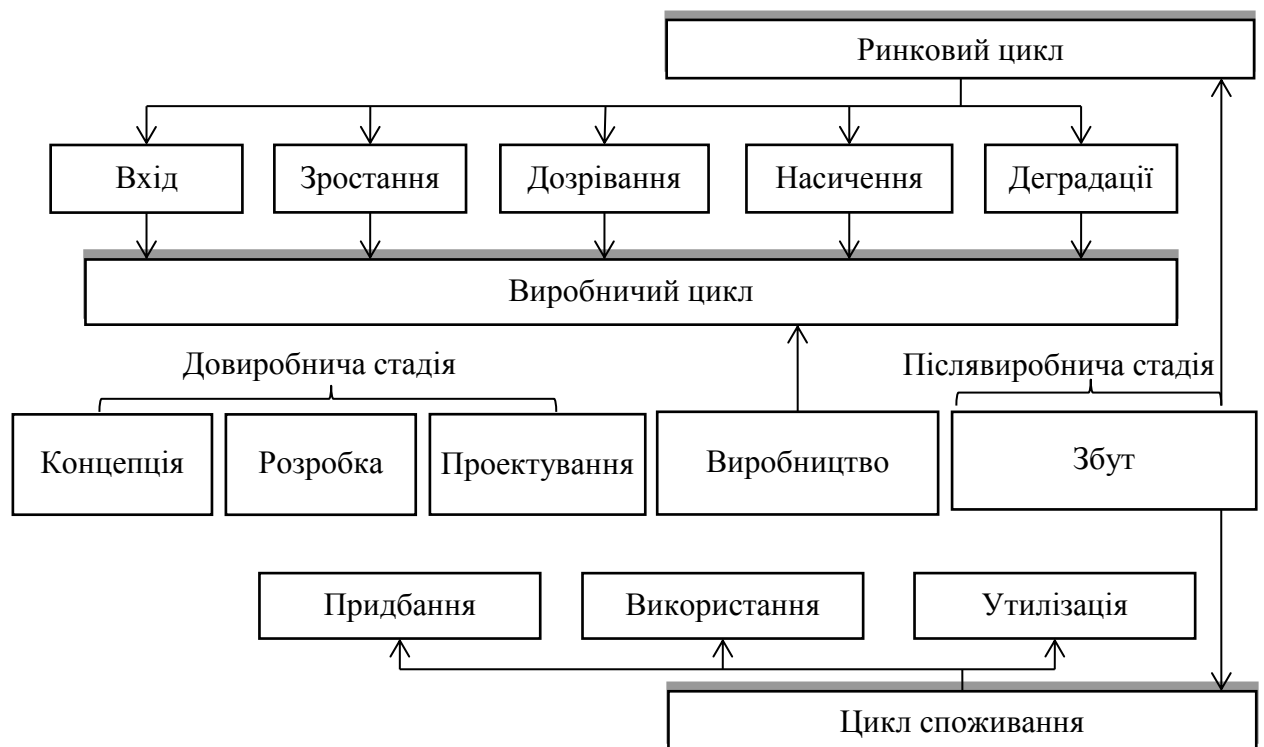


Рис. 3.3. Цикли існування продукту [46, с. 6]

Планування соціальних витрат слід здійснювати, складаючи гнучкі бюджети витрат і доходів життєвого циклу продукції. З їх допомогою можна прорахувати кілька варіантів прогнозованої ситуації, варіюючи такими показниками, як: обсяги продажу продукту, структура та обсяги змінних і

постійних соціальних витрат у кожному плановому періоді, ціна реалізації продукту, граничні витрати на проектування продукту, післяпродажне обслуговування.

У табл. 3.1 наведено умовний приклад планового бюджету витрат і доходів життєвого циклу "соціального товару". Згідно з прикладом, за рахунок прибутку, отриманого в результаті продажу даного товару, фінансують суспільний проект, пов'язаний із створенням позитивних екстерналій (50% від отриманого чистого прибутку після оподаткування). Ставка податку на прибуток запланована у розмірі 19%. Термін проведення проекту – 10 р., ставка дисконту – 18%.

У ході складання бюджету слід враховувати те, що базові соціальні витрати залежать від особливостей технологічного процесу та функціональних характеристик продукції. Тому їх остаточне значення формують на довиробничій стадії, разом із іншими елементами собівартості. У процесі виробництва їх величину можна відкоригувати, використовуючи кращі технології чи зміни в організації праці, проте такі заходи потребують використання додаткових ресурсів і є складними у реалізації.

Витрати, пов'язані із створенням позитивних екстерналій, є додатковими, їх можна уникнути за бажанням управлінського персоналу. Однак уникнути їх можна тільки на стадії проектування програм суспільно корисного характеру, а коли програму введено у дію, її важко згорнути. Тому витрати, пов'язані із створенням позитивних екстерналій та інтерналій є довготривалими. Також існує імовірність виникнення непередбачуваних витрат у зв'язку із існуванням конструктивних зобов'язань підприємства. Невиконання таких зобов'язань може сформувати негативну суспільну думку про діяльність підприємства, що зумовлює необхідність їх дотримання. Додаткові заходи потребують додаткових ресурсів і, таким чином, збільшують витрати за програмою. Тому у плановому бюджеті витрат, доходів життєвого циклу продукції пропонуємо їх величину показувати окремою сумою з метою оцінки граничних значень таких витрат.

Таблиця 3.1.

Плановий бюджет витрат і доходів життєвого циклу продукції (грн.)*

Показники	Період	Розробка продукту	Проектування продукту	Вихід на ринок	Зростання	Дозрівання	Насичення	Утилізація	Разом:
Довиробничий цикл:									
Витрати, пов'язані із дослідженням ринку і розробкою продукту		600 000	500 000	-	-	-	-	-	-1100 000
у тому числі:									
базові соціальні витрати		100 000	200 000	-	-	-	-	-	-300 000
Дотації (цільове фінансування соціального проекту)		100 000	100 000	-	-	-	-	-	200 000
Негативний грошовий потік:		-500 000	-400 000	-	-	-	-	-	-900 000
Ринковий цикл:									
Обсяг реалізації		-	-	2000	3500	5000	1500	-	12 000
Ціна реалізації		-	-	4000	5000	4800	4000	-	x
Дохід від реалізації		-	-	8000000	17500000	24000000	6000000	-	55500000
Загальні витрати на одиницю продукту (повна собівартість продукту) у тому числі:		-	-	3950	4500	4000	3300	-	14 800
базові соціальні витрати		-	-	800	1100	1100	800	-	3800
Разом витрат (на партію продукту)		-	-	7900000	15750000	20000000	4950000	-	48600000
Прибуток до оподаткування		-	-	100000	1750000	4000000	1050000	-	6900000
Податок на прибуток		-	-	19000	332500	760000	199500	-	1311000
Прибуток після оподаткування		-	-	81000	1417500	3240000	850500	-	5589000
Витрати на створення позитивних екстерналій		-	-		40500	708750	1620000	425250	2794500
Чистий прибуток		-	-	81000	1377000	2531250	-769500	-425250	2794500
Позитивний грошовий потік		-	-	8000000	17500000	24000000	6000000		55 500 000
Негативний грошовий потік		-	-	7919000	16123000	21468750	6769500	425250	52705500
Чистий грошовий потік		-	-	81000	1377000	2531250	-769500	-425250	2794500
Цикл споживання:									
Ремонт і сервісне обслуговування		-	-	-	100 000	200 000	250 000	250 000	800 000
Негативний грошовий потік		-	-	-	-100 000	-200 000	-250 000	-250 000	-800 000
Загальний чистий грошовий потік		-500000	-400 000	81000	1277000	2331250	-1019500	-675250	1094500

*Примітки: наведено умовні дані

Окрім того, формуючи планові гнучкі бюджети витрат, доцільно брати до уваги прогнозований обсяг продажу продукту. Вважаємо, що одним із основних чинників, який впливає на даний показник є масштаби проведення "соціального маркетингу". Сутність соціального маркетингу полягає у реалізації комплексу заходів, спрямованих на поширення інформації про актуальність проекту підприємства серед громадськості. Тому слід зважувати на те, що чим більше розрекламованим буде продукт виробництва, а також сам соціальний захід, тим більшими будуть обсяги продажу товару за умови дотримання вимог його якості. З огляду на цей факт доцільно пов'язувати обсяги продажу продукту із витратами, спрямованими на реалізацію заходів із соціального маркетингу.

При розрахунку величини загальних витрат на одиницю продукції необхідно враховувати витрати, що становлять виробничу собівартість продукції. Окрім того, до даного показника необхідно віднести витрати, пов'язані із управлінням виробництвом, маркетингом, а також інші витрати, які підприємство несе у зв'язку із виробництвом продукції.

Створюючи бюджет витрат і доходів життєвого циклу продукції можна визначити максимально допустиму величину витрат довиробничого та післявиробничого циклів. Такі розрахунки є важливими, оскільки допомагають уникнути надмірних витрат проекту та зниженню вартості підприємства через неефективну інвестиційну діяльність. Окрім того, у кожному циклі існування продукту слід деталізувати величину соціальних витрат серед їх загального значення. Базові соціальні витрати необхідно включати до собівартості продукту, а додаткові – відносити на зменшення прибутку.

Також за кожним циклом доцільно визначати чистий грошовий потік. Порівняння теперішньої вартості чистого грошового потоку та обсягів початкових інвестицій дасть можливість визначити ефективність проекту (табл. 3.2). Зокрема, на основі ставки дисконту 16% чиста теперішня вартість проекту становить 2,6 млн. грн. Тому даний проект слід вважати прибутковим.

Таблиця 3.2

**Розрахунок теперішньої вартості чистих грошових потоків проекту,
грн.**

Показники \ Період	Чистий грошовий потік, грн.	Фактор дисконту	Теперішня вартість, грн.
Розробка продукту (1 р.)	-500000	0,862	-431000
Проектування продукту (1 р.)	-400000	1,605	-642000
Вихід на ринок (1 р.)	81000	2,246	181926
Зростання (1 р.)	1277000	2,798	3573046
Дозрівання (2 р.)	2331250	$(3,274+3,685)/2=3,479$	8110419
Насичення (1 р.)	-1019500	4,039	-4117760
Утилізація (3р.)	-675250	$(4,344+4,607+4,833)/3=4,594$	-3102098
Разом теперішня вартість	-	-	3572533
Первісна інвестиція	-	-	900000
Чиста теперішня вартість	-	-	2672533

У ринковому циклі за кожним періодом життєвого циклу товару необхідно розраховувати отриманий чистий прибуток. Слід відзначити, що він відрізняється від категорії "чистий операційний прибуток" у звіті про фінансові результати і частково трансформований до величини чистого операційного прибутку для розрахунку показника доданої економічної вартості. У процесі таких розрахунків варто враховувати теорему "Прайнрайха-Люке" та принцип конгруентності. Його сутність полягає у тому, що при складанні бюджету витрат і доходів життєвого циклу продукції слід дотримуватися рівності між чистим грошовим потоком ринкового циклу продукції та загальною сумою прибутку, отриманого за цей цикл.

Окрім включення до показника чистого операційного прибутку повної собівартості продукту й суми податку на прибуток слід здійснити й інші коригування, зокрема величини капіталу на вартість відтермінованих податків, нематеріальних активів. Процес капіталізації нематеріальних активів передбачає відображення витрат на науково-дослідні роботи, маркетинг, навчання працівників як таких, що у наступні періоди діяльності підприємства принесуть користь у формі зростання його вартості. Капіталізація нематеріальних активів має практичну цінність і з точки зору поведінки

менеджменту при прийнятті як оперативних, так і стратегічних рішень. Сутність полягає у тому, що грошовий потік на передвиробничому, післявиробничому циклах, а також, іноді, у період виводу продукту на ринок чи насичення, є негативним. З огляду на витратність проекту управлінець може прийняти рішення припинити чи модифікувати його. Частково уникнути такої ситуації дозволяє перенесення таких витрат у періоди отримання прибутків підприємством. Тому вважаємо за доцільне використати пропозицію Діркеса Ст., рознісши усі платежі, які здійснюються протягом передвиробничої та післявиробничої стадій на окремі періоди ринкового циклу із позитивним чистим грошовим потоком [46, с. 8]. Розподіл витрат можна здійснювати за таким розрахунком:

$$P = \frac{ЧГП_n}{ЧГП_n + ЧГП_{n+1}} * V_p \quad (2.6)$$

P – сума витрат, яка підлягає включенню у відповідному періоді ринкового циклу з позитивним чистим грошовим потоком; $ЧГП_n$ – позитивний чистий грошовий потік у відповідному періоді ринкового циклу; n – період ринкового циклу; V_p – витрати передвиробничої та післявиробничої стадій, які підлягають розподілу.

Вирівнювання негативних результатів діяльності та грошових потоків між періодами життєвого циклу продукту дозволить спрогнозувати реальні результати від впровадження проекту. На підставі запропонованих розрахунків можна здійснювати коригуючі заходи величини додаткових соціальних витрат у сторону їх зниження чи підвищення за необхідності.

На завершальному етапі доцільно здійснити розрахунки інвестованого капіталу передвиробничого і післявиробничого циклів існування продукту для визначення величини загальної суми інвестованого капіталу. Прогнозуючи ставку відсотка з капіталу, можливим є обчислення витрат на капітал. Відтак існуватимуть усі показники для розрахунку економічної доданої вартості.

Запропоновані розрахунки коригування витрат періодів із негативним чистим грошовим потоком, а також визначення загальної суми інвестованого

капіталу, економічної доданої вартості проекту доцільно здійснювати, формуючи Корируючий бюджет доходів, витрат, чистого грошового потоку життєвого циклу продукції (табл. 3.3). На підставі даних коригуючого бюджету можливим є:

- розрахунок планової частки базових соціальних витрат у собівартості продукції;
- визначення величини фінансування соціальних проектів, призначених для створення позитивних екстерналій, інтерналій, а відтак і масштабів зовнішніх соціальних ініціатив;
- узгодження витратної політики із політикою економічного зростання підприємства.

Таким чином, запропонована модель є узагальнюючою та допомагає прогнозувати граничні величини соціальних витрат і, відповідно, масштаби соціальних ініціатив в узгодженості із позитивними економічними показниками підприємства. Проте для створення комплексної інформаційної системи про соціальні витрати, окрім інформаційного наповнення бюджету витрат і доходів, грошових потоків життєвого циклу продукції, слід формувати й інші дані про соціальні витрати за окремими напрямками діяльності підприємства соціального значення.

Іншими методами оцінки негативних впливів підприємства на внутрішнє і зовнішнє середовище можуть бути АВС-аналіз, аналіз сценаріїв, аналіз ризиків, аналіз виробничих ліній. Сутність практичного застосування АВС-аналізу полягає у диференціації об'єктів бізнесу відповідно до ступеня їх негативного впливу на суспільство і працівників. За допомогою даного методу можливо виділити основні чинники, які зумовлюють появу негативних екстерналій, інтерналій, сформувані пріоритетні заходи, пов'язані із їх ліквідацією.

На основі методу аналізу сценаріїв розглядають ступінь чутливості фінансових результатів підприємства від обсягів фінансування окремих ініціатив, у тому числі й соціального значення. Такі розрахунки є даними

Таблиця 3.3

Коригуючий бюджет доходів, витрат, чистих грошових потоків життєвого циклу продукції, грн.*

Період	Розробка продукту	Проектування продукту	Вихід на ринок	Зростання	Дозрівання	Насичення	Утилізація	Разом
Показники								
Грошовий потік:	-500 000	-400 000	81000	1277000	2331250	-1019500	-675250	1094500
Доходи, у тому числі:	-	-	1114000	19495000	35091000	-	-	55 700 000
Дохід від реалізації продукції	-	-	1110000	19425000	34965000	-	-	55 500 000
Дотації	-	-	4000	70000	126000	-	-	200 000
Витрати, у тому числі:	-	-	1092110	19111925	34401465	-	-	54605500
Загальні витрати (на партію продукту)	-	-	972000	17010000	30618000	-	-	48 600 000
Витрати на створення позитивних екстерналій	-	-	55890	978075	1760535	-	-	2794500
Витрати, пов'язані із дослідженням ринку і розробкою продукту	-	-	22000	385000	693000	-	-	1100000
Ремонт і сервісне обслуговування	-	-	16000	280000	504000	-	-	800000
Податок на прибуток	-	-	26220	458850	825930	-	-	1311000
Прибуток	0	0	21890	383075	689535	0	0	1094500
Інвестований капітал протягом дозрівального циклу								
Витрати, пов'язані із дослідженням ринку і розробкою продукту	600000	1100000	1078000	693000	-	-	-	-
Дотації	-100000	-200000	-196000	-126000	-	-	-	-
Всього	500000	900000	882000	567000	-	-	-	-
Інвестований капітал протягом післязавантажного циклу								
Ремонт і сервісне обслуговування	-	-	16000	196000	500000	250000	-	-
<u>Загальна сума інвестованого капіталу</u>	500000	900000	898000	763000	500000	250000	-	-
Витрати на капітал	-	90000	162000	161640	137340	90000	45000	-
Економічна додана вартість	-	-90000	-140110	221435	552195	-90000	-45000	453520

* Джерело: сформовано автором

для створення інформації про прибутковість бізнесу при формуванні різних альтернатив діяльності (починаючи від сценарію відсутності соціальних витрат, витрачання базових соціальних витрат, до проведення масштабних соціальних заходів).

Аналіз ризиків передбачає взаємозв'язок процесів оцінки й управління ризиком під час планування і проведення окремих заходів соціального значення. Виділяють два види ризиків: внутрішні, зниження яких залежить безпосередньо від підприємства, та зовнішні, сформовані в умовах оточуючого бізнес-середовища. У ході використання даного методу прогнозують потенційні ризики невдач при реалізації окремих проектів, а також здійснюють планування заходів з урахуванням уникнення ризикових ситуацій.

Аналіз виробничих ліній у соціальних цілях проводять з урахуванням ступеня впливу технології виробництва й роботи обладнання на довкілля, здоров'я працівників. Для цього співвідносять витрати, пов'язані із попередженням негативних наслідків господарської діяльності на зовнішнє та внутрішнє середовище із витратами, призначеними для удосконалення процесу виробництва у довготривалому періоді, які виключатимуть потребу у перших із них. Також у ході аналізу виробничих ліній до уваги беруть витрати, пов'язані із контролем якості продукції, враховують рівень неминучого внутрішнього браку.

Таким чином, використовуючи інструменти контролінгу, можна оцінити поточний стан діяльності підприємства соціального значення, а також визначити ключові планові завдання. Прогнозування видів і структури соціальних витрат у відповідності до фінансових можливостей бізнесу й очікуваного рівня прибутковості діяльності дозволить узгодити його соціальні пріоритети з економічними.

3.2. Види, джерела, методи аналізу соціальних витрат

Комплексне вивчення соціально відповідальної діяльності підприємств, здійснення належної оцінки усіх аспектів роботи, враховуючи економічний,

соціальний, технічний чинники, можливе за умов використання інструментарію економічного аналізу. Аналітична робота повинна охоплювати як внутрішнє, так і зовнішнє середовище підприємств, включно із адаптивністю об'єкта до ринкових умов господарювання, вимог соціально-економічного інституційного середовища, потреб суспільства. Для уникнення ризиків зазнати невдачі, оцінки напрямів вкладання капіталу з метою досягнення максимального соціального ефекту економічно вигідним способом необхідно своєчасно отримувати інформацію про структуру та динаміку зміни соціальних витрат, ефективність залучення ресурсів у соціальних цілях. З цих причин аналіз соціальних витрат набуває актуальності.

Аналіз наукових видань дає підстави стверджувати про відсутність комплексних досліджень з питань аналізу соціальних витрат, оскільки учені розглядають процес аналітичної роботи за окремими їх видами, враховуючи не у повній мірі особливості СВД. Відтак, у літературі окреслено окремі питання аналізу трудової сфери [8; 119; 125; 143; 144; 167; 171], витрат на якість продукції [91; 134; 168; 205], витрат природоохоронної діяльності [42; 81; 113; 136]. Однак, враховуючи значний внесок науковців у формування методики аналізу окремих видів соціальних витрат, доцільною є розробка комплексної моделі аналітичної роботи із витратами у відповідності до основних інформаційних потреб учасників СВД бізнесу.

Порядок формування аналітичних показників залежить від виду аналізу, оскільки окремий його вид оперує власними інструментами, дає можливість вирішувати завдання у окремій сфері діяльності. Тому класифікація видів економічного аналізу, за допомогою яких можна створити аналітичну інформацію про соціальні витрати, повинна враховувати алгоритм управління СВД підприємств, а також види соціальних витрат (рис. 3.4).

Ретроспективний аналіз соціальних витрат ґрунтується на створенні аналітичної інформації про ефективність вкладених у соціальних цілях ресурсів підприємства. Такого виду інформація необхідна для діагностики результатів СВД та оцінки тенденцій їх зміни. На її підставі можна вносити корективи у

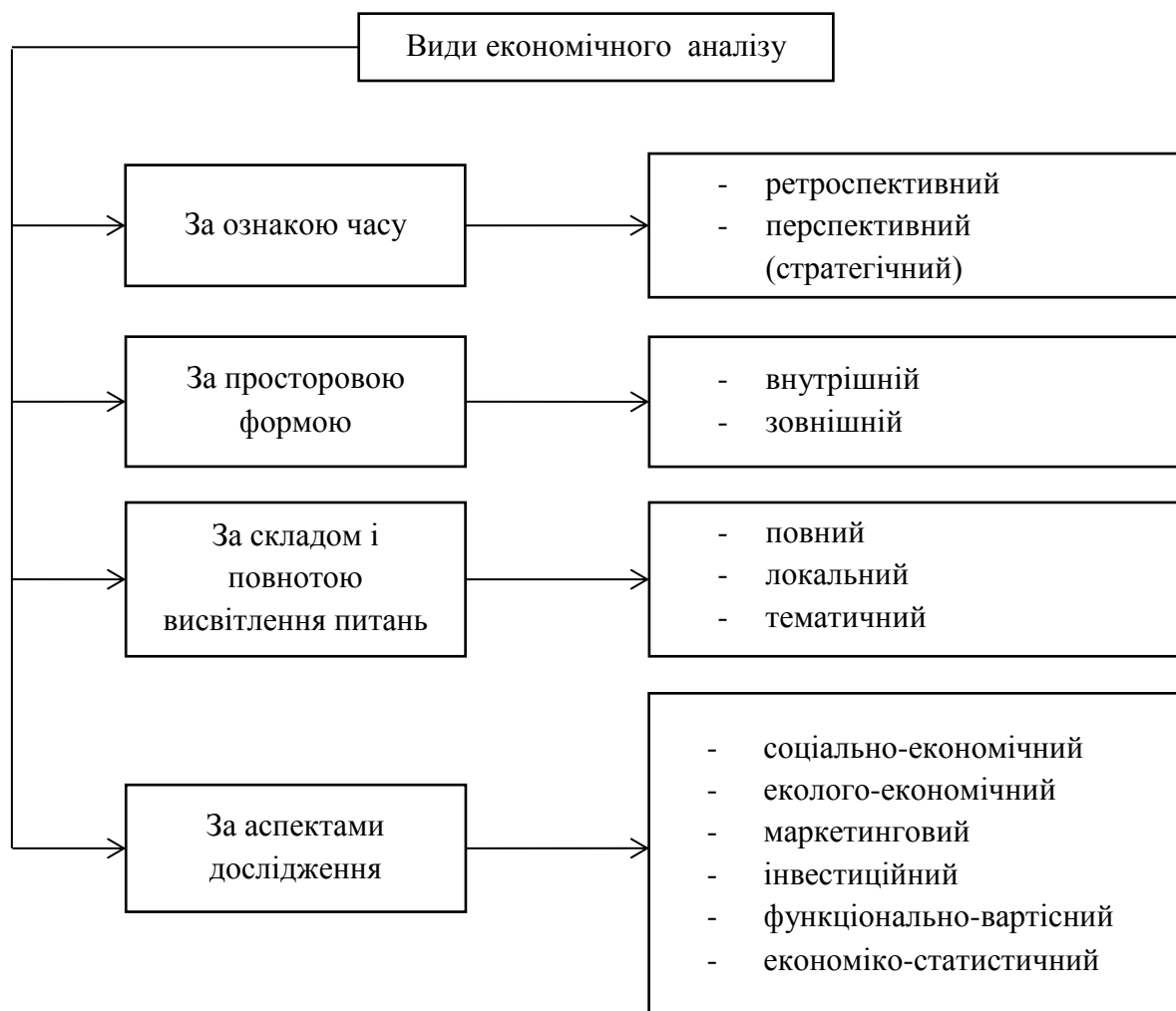


Рис. 3.4. Види економічного аналізу, за допомогою яких створюється аналітична інформаційна база для управління соціальними витратами*

* Джерело: сформовано автором на основі [17; 119; 143; 167]

поточну та майбутню діяльність підприємства, уникаючи помилок, виявлених на підставі показників ефективності результатів діяльності, що відбулася.

Стратегічний (прогнозний) аналіз соціальних витрат полягає у комплексному дослідженні позитивних і негативних факторів, що можуть вплинути на економічне становище та соціальну позицію підприємства у перспективі. Прогнозна аналітична інформація є своєчасною підтримкою процесу прийняття стратегічних управлінських рішень. Вона необхідна для формування планів-прогнозів, уточнення стратегічних завдань підприємства у відповідності до поставлених пріоритетів і досягнутих результатів.

Класифікація економічного аналізу за ознакою часу повинна бути базовою. Усі наступні класифікаційні ознаки слід розглядати у взаємозв'язку із вказаною ознакою.

За просторовою ознакою виділено внутрішній і зовнішній аналіз, диференціація якого залежить від відношення до досліджуваного об'єкту. Внутрішній аналіз спрямований на дослідження діяльності підприємства та його структурних підрозділів. Тому аналіз соціальних витрат здійснюють у відповідності до потреб менеджменту, оцінюючи ефективність видів діяльності соціального значення, функціональних відділів. Базою для оцінки можуть слугувати показники, сформовані співставленням фактичних обсягів соціальних витрат із плановими, показниками доходності, прибутковості, значеннями витрат, які зазнало підприємство через неефективну соціально орієнтовану діяльність підприємства.

Зовнішній аналіз проводять з метою визначення тенденцій зміни суспільних потреб, ринкового середовища, а також для оцінки місця економічної одиниці у макроекономічному середовищі. Слід зазначити, що даний вид аналізу опосередковано впливає на управління соціальними витратами, оскільки створює корисну інформацію для управління базовими параметрами діяльності підприємства (формування стратегії його розвитку). Однак дослідження ринкових умов, соціально-економічного середовища бізнесу дозволяють визначати види соціально орієнтованих заходів, від яких залежить обсяг і структура соціальних витрат.

За складом і повнотою висвітлення питань виділено повний, локальний і тематичний економічний аналіз. Повний аналіз проводять з метою діагностики підприємства у цілому за певний період часу. Таким чином, аналіз соціальних витрат здійснюють з розрахунком їх впливу на результативні показники діяльності підприємства. Локальний аналіз соціальних витрат проводять за окремими структурними елементами підприємства (підрозділами, відділами, бізнес-процесами). Тематичний аналіз здійснюють тоді, коли необхідно

дослідити окремий вид соціальних витрат у відповідності до потреб менеджменту.

З метою зосередження уваги на окремих аспектах діяльності підприємства соціального значення вирізняємо соціально-, еколого-економічний, маркетинговий, інвестиційний, функціонально-вартісний, економіко-статистичний види аналізу. Кожен із них створює інформацію про окремі види соціальних витрат чи фактори впливу на них.

Об'єктом соціально-економічного аналізу виступає взаємозв'язок соціальної та економічної системи підприємства з метою вивчення їх взаємовпливу, а також впливу першої на фінансові результати господарської діяльності. Основна його мета полягає у визначенні доцільності проведення окремих соціально орієнтованих заходів з погляду інтересів "цільової" групи населення та економічних пріоритетів підприємства. Тобто досліджується вплив заходів підприємства на працівників, населення, покупців і навпаки. Саме соціально-економічний аналіз є одним із основних видів аналізу, за допомогою якого можна отримати аналітичну інформацію про соціальні витрати. Його слід розглядати у сукупності із маркетинговим та інвестиційним аналізом.

Маркетингові дослідження необхідні для отримання даних про вплив на діяльність підприємства зовнішніх чинників, – ринкових, політичних, соціальних, екологічних. Він є особливо актуальним при формуванні інвестиційних проектів суспільно корисного характеру, тобто тих, які спрямовані на створення позитивних екстерналій. За допомогою інформації маркетингового аналізу можна визначити основні проблеми суспільства, а також дати оцінку методам їх вирішення. Дані маркетингового аналізу можуть допомогти управлінському персоналу при прийнятті рішень на етапах вибору актуальної проблеми суспільства, яку вирішуватиме підприємство, визначення виду суспільно корисного проекту, розробки програми та реалізації дій. Інвестиційний аналіз дозволить здійснити оцінку результативності вкладених соціальних інвестицій (додаток У).

Еколого-економічний аналіз вивчає вплив діяльності підприємства на зміну стану навколишнього середовища. Інформація такого виду аналізу спрямована на створення показників, які відображають економію використання природних ресурсів, споживання електроенергії, води, ефективність заходів із утилізації відходів, попередження аварійних промислових викидів, скидів, техногенних катастроф. Його здійснюють у багатьох напрямках, які залежать від особливостей діяльності підприємства. Зокрема досліджують організаційно-технічний рівень природоохоронної діяльності, процес використання виробничих ресурсів, фінансові наслідки природоохоронної діяльності.

Аналітична інформація організаційно-технічного рівня аналізу природоохоронної діяльності дозволить зробити висновки про доцільність капітальних вкладень у необоротні активи природоохоронного значення, формування окремих заходів підприємства з організації природоохоронної діяльності. Аналіз процесу використання виробничих ресурсів дає можливість оперувати знаннями про економію природних ресурсів та економічний, екологічний ефект від їх раціонального використання. Дослідження фінансових наслідків природоохоронної діяльності визначають вплив результатів природоохоронної діяльності на фінансові показники підприємства.

Функціонально вартісний аналіз слід використовувати для досягненні ефективності процесу залучення ресурсів у цілях підвищення якості продукції. Його основне призначення полягає у виявленні резервів зниження витрат за рахунок ефективних варіантів виробництва, вибору оптимального співвідношення між споживчою якістю виробу та витратами на його виготовлення.

До основних завдань функціонально-вартісного аналізу у процесі підвищення якості виробу чи зниження рівня виробничих витрат при незмінній якості виробу вважають: пошук та реалізацію ефективних технічних рішень, підвищення технічного рівня і якості виробів, зменшення матеріаломісткості продукції, поліпшення вагових характеристик конструкцій, вибір раціональної технології, зменшення трудомісткості продукції, підвищення технологічності та

надійності конструкції, створення нових організаційних форм колективної творчої праці, скорочення циклу "дослідження-виробництво" [137, с. 467]. Найбільшого ефекту від запровадження функціонально-вартісного аналізу для підвищення якості продукції чи її збереження при одночасному зниженні витрат на виготовлення продукції можна досягнути на етапі розробки продукції, технологічного планування, підготовки та освоєння виробництва.

Економіко-статистичний аналіз доцільно використовувати для отримання кількісних даних про соціальний ефект, досягнутий у результаті залучення ресурсів у соціальних цілях. Зокрема, за допомогою статистичних даних можна прослідкувати динаміку зміни рівня професійних захворювань, травматизму у процесі господарської діяльності, зовнішнього та внутрішнього браку, плинності кадрів. Співставивши отримані дані із значенням соціальних витрат можна зробити висновки про ефективність останніх, а також визначити "вузькі місця" у роботі підприємства.

Таким чином, кожен перерахований вид аналізу націлений на створення інформації про окремі види соціальних витрат на підприємстві. Однак формування аналітичного продукту доцільно здійснювати з урахуванням системи критеріїв, а також з дотримання встановленого порядку на основі використання сукупності методів.

Метод (з грецької – спосіб) – це спосіб пізнання, дослідження явищ природи та суспільного життя [1, с. 312]. Він показує яким чином можна провести дослідження і зробити на основі отриманих результатів обґрунтовані висновки та пропозиції [119, с. 65]. Під методом економічного аналізу М. Чумаченко розуміє науково обґрунтовану систему теоретико-пізнавальних категорій, принципів, способів і спеціальних прийомів дослідження, що дають змогу приймати обґрунтовані управлінські рішення та базуються на діалектичному методі пізнання. Науковець зосереджує свою увагу на тому, що методологічну основу економічного аналізу становить діалектичний метод, який забезпечує об'єктивність, комплексність, всебічність і конкретність розгляду досліджуваного предмета, ураховує вплив ендогенних й екзогенних змінних, що, у свою чергу,

уможливорює отримання адекватних висновків за наслідками проведеної роботи [220, с. 52]. Подібної думки дотримуються М. Баканов, М. Мельник, А. Шеремет. Учені пояснюють метод економічного аналізу як діалектичний спосіб вивчення формування та розвитку господарських процесів, характерними особливостями якого є: використання системи показників, які характеризують господарську діяльність, вивчення причин зміни цих показників, виявлення й оцінка взаємозв'язку між ними в цілях підвищення соціально-економічної ефективності [8, с. 134-135].

Таким чином, використання методів економічного аналізу дозволяє вивчити соціально-економічні процеси підприємства для підвищення ефективності його діяльності. Серед їх числа виділяють традиційні методи економічного аналізу (відносних і середніх величин, групування, побудова рядів динаміки, балансовий, графічний, деталізації, порівняння), математико-статистичні (детермінованого факторного аналізу, стохастичного факторного аналізу, оптимізації показників) та логічні (опитування, експертних оцінок, прогнози). Кожен із них дозволяє вирішити окремі завдання, на основі формування певних показників.

Однак для створення різновекторної аналітичної інформації слід уміло поєднувати, інтегрувати методи на основі створення ефективної методики дослідження. Враховуючи те, що соціальні витрати є різноплановими за своїм змістом, поєднання методів економічного аналізу повинно бути важливим завданням аналітичної служби підприємства.

Під методикою економічного аналізу А. Шеремет розуміє сукупність спеціальних прийомів (методів), які використовують для опрацювання економічної інформації про роботу підприємства чи об'єднань підприємств [8, с. 28]. Цієї ж думки дотримується Г. Купалова, яка пояснює методику економічного аналізу як сукупність методів економічного дослідження, які застосовують певним чином у визначених ситуаціях [91, с. 98]. При формуванні методики аналізу соціальних витрат слід керуватися принципом ефективності та доцільності, на чому акцентує увагу Г. Савицька. Учена пояснює даний термін як певну послідовність операцій,

прийомів, дій і правил найдоцільнішого виконання аналітичної роботи [167, с. 386].

Вибір числа методів і показників економічного аналізу залежить від інформаційних запитів менеджменту трьох рівнів управління. Для цього слід враховувати особливості роботи кожного із цих трьох рівнів для формування інформаційного продукту специфічного характеру, адекватного характеру управлінської діяльності та концепції СВД бізнесу.

На етапі оперативного управління до служби аналізу повинні ставити вимоги створення аналітичної бази про перебіг поточної діяльності виробничого об'єкту. На даному етапі від аналітиків вимагають використання принципу "управління за відхиленнями" [119, с. 20]. Сутність даного принципу полягає у оцінці відхилень величини соціальних витрат від планово визначених на підставі оперативних внутрішніх звітів і реєстрів обліку соціальних витрат.

Аналогічними є завдання служби аналізу у підготовці інформації про соціальні витрати для тактичного рівня управління. Окрім цього, аналітичну роботу слід розширити, здійснюючи аналіз ефективності залучення ресурсів у соціальних цілях, а також розраховуючи показники виконання планових заходів за звітний рік. Вважаємо, що пріоритетним у створенні аналітичної інформації для тактичного рівня управління є оцінка невикористаних можливостей і упущеної вигоди, а також розробка рекомендацій щодо врахування недоліків поточної діяльності у майбутньому. Крім того доцільно використовувати ряди динаміки, відносні показники, а саме:

- показники структури (питому вагу соціальних витрат у загальних витратах по підприємству);
- відносні величини координації (частку окремого виду соціальних витрат у загальній їх величині);
- відносні величини інтенсивності (інтенсивність проведення окремих соціальних заходів і рівень поширення ефекту від них, наприклад відсоток працівників, яким виплачують пенсії у зв'язку із закінченням їх трудової

діяльності, динаміку зміни прибутків у результаті виведення на ринок продукту соціального значення і ін.);

- відносні величини ефективності (співвідношення соціальних витрат і втрат, співвідношення соціальних витрат і отриманих результатів).

Стратегічний аналіз пов'язаний з плануванням залучення ресурсів у соціальних цілях на довготривалій період, а також із фінансуванням великомасштабних соціальних цільових проектів (обґрунтування цільових програм, планів розвитку, бізнес-планів). За допомогою такого виду аналізу створюють інформаційну модель стратегічної поведінки підприємства відповідно до вимог концепції СВД, що допомагає максимізувати успіх у підприємстві. У даному випадку доцільним є визначення позитивної еластичності додаткових соціальних витрат і результатів, встановлення паритету між нарощуванням економічного потенціалу та досягненням соціального ефекту. Важливими методами стратегічного аналізу, які дозволяють створити обширену інформацію про перспективні види соціально орієнтованої діяльності, можна назвати систему збалансованих показників, систему показників відповідальності, SWOT-аналіз.

У процесі створення аналітичної інформації про ефективність фінансування заходів соціального значення важливо враховувати той факт, що слідуючи меті отримання стратегічної вигоди є допустимою втрата часткових поточних успіхів через зростання обсягів соціальних витрат. Проте, за умови ефективної соціально орієнтованої політики такі витрати компенсуються за рахунок зниження втрат і зростання попиту на продукцію. Тому у ході аналізу соціальних витрат доцільною є оцінка ризику, яка повинна мати паритетну основу з-поміж інших показників. Оцінка ризику дає можливість розширити кількість учасників ризикових соціально орієнтованих довгострокових операцій і зменшує ступінь розчарування в разі неуспіху. Більше того, необхідна аналітична основа управління ризиками на стадії формування партнерських відносин, реалізації інвестиційних проектів, підписання

договорів і контрактів соціального значення є ґрунтовною інформаційною базою для їх мінімізації.

Вимога посилення уваги на аналіз конкретних ситуацій, альтернативних варіантів дій є доречною у процесі планування соціальних проектів, таких як розробка продукту соціального призначення, фінансування довготермінових недержавних пенсійних програм й ініціатив із створення позитивних екстерналій. З цією метою доцільно застосовувати такі методи економічного аналізу, як:

- спосіб експертних оцінок, для прогнозування величини базових і додаткових соціальних витрат окремих бізнес-процесів, проектів у відповідності до потреби отримання прибутку та створення соціального ефекту;
- метод фокальних об'єктів, для пошуку нових модифікацій відомих продуктів машинобудівної галузі з метою створення виду продукції, призначеного для фінансування заходів із формування позитивних екстерналій;
- прийоми елімінування з метою визначення впливу соціальних витрат на результативний показник;
- регресійно-кореляційний аналіз для оцінки надійності прогнозів соціальних витрат;
- інтегрального способу аналізу впливу сукупності взаємопов'язаних факторів на результативний показник.

Врахування особливостей об'єкту, який підлягає аналізу, набуває особливого значення у процесі створення комплексних моделей аналітичної інформації про СВД підприємств. Імітаційні моделі допомагають встановити зв'язок між узагальнюючими результативними показниками ефективності соціально орієнтованої діяльності підприємства та зовнішніми факторами, що обумовлюють певні їх значення.

Використання додаткової інформації поряд із даними фінансової звітності та внутрішньої документації є вагомим вимогою з огляду на постійні зміни у

ринковому середовищі та процесах підприємства. Тому актуальним є поєднання даних джерел інформації внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства з метою розширення спектру аналітичних показників.

Основним джерелом внутрішньої інформаційної бази аналітичного процесу повинні бути дані облікової служби як основної формальної інформаційної системи підприємства. Зважаючи те, що облікові документи, які створюють на підприємствах відповідно до вимог нормативних та інструктивних актів, призначені для інформаційного наповнення фінансової звітності та не відображають соціальних витрат як таких, доцільно використовувати запропоновані звітні форми. Для формування оперативної аналітичної інформації про соціальні витрати варто використовувати Відомості аналітичного обліку соціальних витрат (за кожним видом таких витрат) і витрат, з метою розробки варіантів оптимізації витрат – відомості обліку соціальних витрат за окремими соціальними процесами підприємства. Окрім того, для аналізу витрат за соціальними ініціативами до уваги необхідно брати показники кошторисів витрат таких ініціатив, розрахункові таблиці витрат за елементами соціально орієнтованих заходів, таблиці обліку робочого часу, журнали обліку зобов'язань за пенсійними програмами, журнали обліку перерахунку зобов'язань за пенсійними програмами.

Особливої уваги слід приділити науково-дослідним роботам і розробці проектів, пов'язаних із створенням і впровадженням на ринок соціально орієнтованої продукції. Для аналізу витрат за вказаними проектами доцільною є інформація Бюджету витрат і доходів життєвого циклу продукції та Коригуючого бюджету доходів, витрат, чистих грошових потоків життєвого циклу продукції.

Для аналізу ефективності залучення ресурсів з метою виконання програм соціального змісту слід враховувати економічні показники звітних періодів, наведених у регістрах фінансового обліку, фінансовій звітності. Окрім облікових даних, для виявлення певних економічних закономірностей, доцільно використовувати статистичні дані. Для аналізу недоліків СВД вагоме значення

має інформація служби внутрішнього контролю чи аудиту. У ході аналізу відповідності поточної діяльності стратегічним цілям підприємства до уваги слід брати документацію управлінської ланки підприємства, діючі прогнози, бізнес-плани, гнучкі бюджети, показники аналізу ситуації на ринку, звітності із досліджень ринку, техніко-економічні обґрунтування окремих питань виробничої діяльності.

У зв'язку із багатоплановою роботою та значною варіацією аналітичних показників, під час формування інформаційної аналітичної моделі доцільно синтезувати знання як аналітиків, економістів, так й інших спеціалістів підприємства (керівників підрозділів, технологів, маркетологів, юристів). Інтеграція знань у різних аспектах діяльності дозволить врахувати різноманітні чинники й особливості соціально орієнтованих заходів, виробничої діяльності, економічних планів у процесі підготовки показників аналізу. Таким чином, йдеться про чотири етапи створення аналітичного продукту про соціальні витрати: ідентифікація об'єкту аналізу, визначення мети, критеріїв аналізу, збирання необхідної інформації, створення моделі формування інформації, аналіз варіантів наступних дій (рис. 3.5).

Об'єктом аналізу у дослідженні є сукупність соціальних витрат підприємства, яку слід деталізувати за видами та підвидами таких витрат. У відповідності до встановленої мети, яка полягає у створенні інформаційного продукту, адекватного запитам користувачів інформації (менеджерів різних рівнів управління), доцільно визначати критерії обчислення аналітичних показників. На основі критеріїв і даних, зібраних на підставі джерел зовнішнього та внутрішнього середовища можливим є створення моделі аналітичної інформації. Модель інформації про соціальні витрати доцільно створювати у поєднанні аналізу соціальних витрат, економічних показників і результатів діяльності підприємства. З цією метою слід використовувати методи елементарної математики, статистичних, логічних, стратегічних методів і методів математичного програмування. На підставі аналітичної моделі

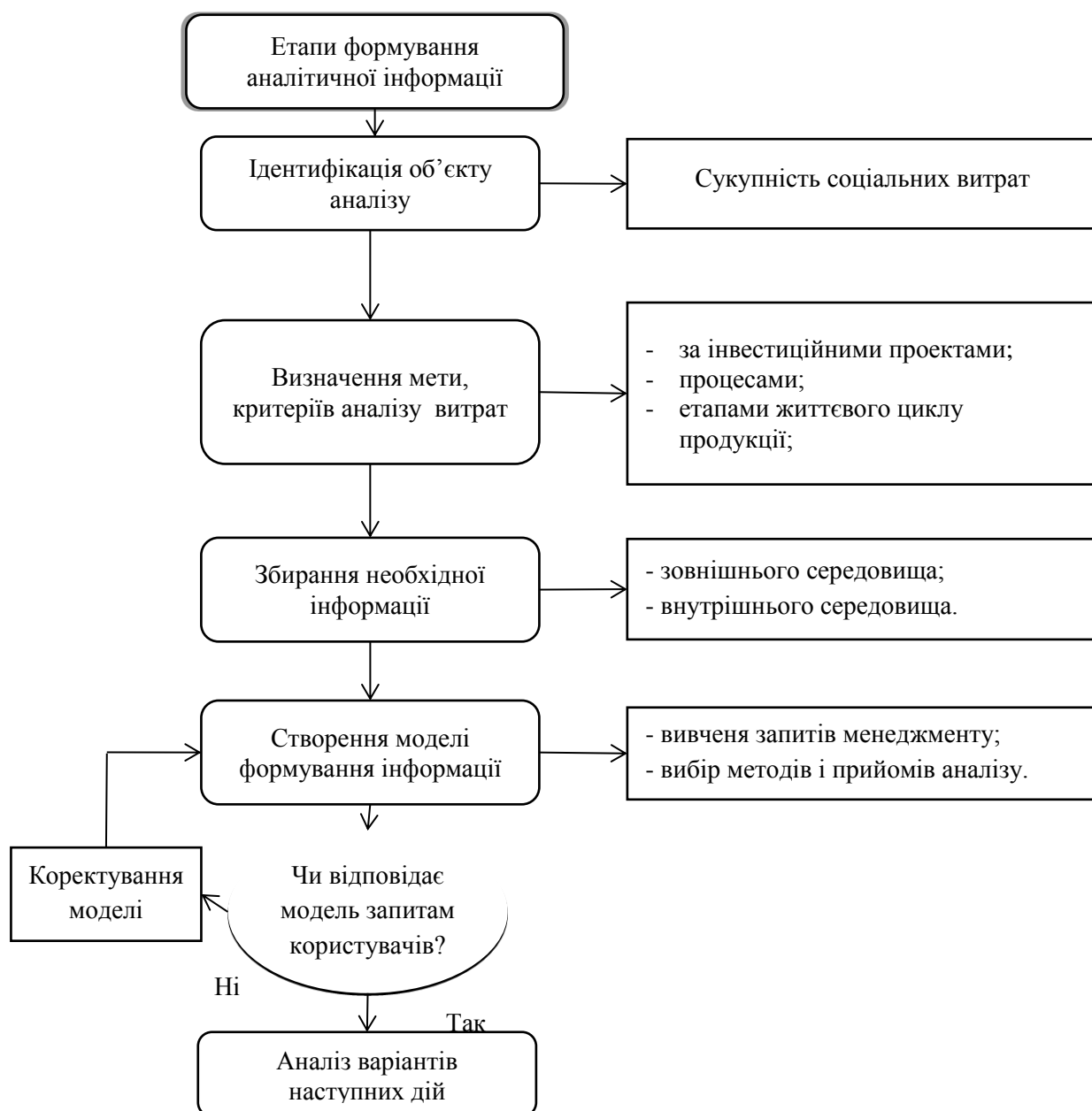


Рис. 3.5. Схема формування аналітичної інформації про соціальні витрати

можливо формувати варіанти дій як на звітний рік так і на довготривалу перспективу.

Таким чином, аналітична інформація про соціальні витрати є необхідною для прийняття управлінських рішень щодо питань виду, джерел та обсягів фінансування програм соціального значення. Також вона є ґрунтовною основою для формування інформаційного наповнення соціальних звітів підприємств і дозволяє частково вирішити проблему асиметрії інформації через розширення інформаційної бази для звітування.

3.3. Методика аналізу соціальних витрат

З метою здійснення аналізу соціальних витрат доцільно враховувати різноманітність їх складу. Тому, перш ніж визначати узагальнюючі показники, доречно проводити детальний аналіз за кожним видом витрат відповідно до ознаки їх цільового призначення.

Важливим завданням у процесі управління соціальними витратами є передбачення їх величини та формування планових кошторисів витрат. Інформація про можливі витрати майбутніх проектів дозволить раціонально використовувати ресурси, а також приймати рішення щодо масштабів СВД, видів соціальних заходів і термінів їх проведення. Також планові кошториси соціальних витрат є невід'ємним інструментом у процесі управління поточною діяльністю. Вони формують інформаційну базу для порівняння фактичних і планових показників витрачання ресурсів, що дозволить менеджерам контролювати хід подій і вносити необхідні корективи.

Здійснювати прогнозу оцінку витрат проектів чи окремих заходів соціального значення можливо за допомогою побудови функції витрат. Розрахунок невідомих змінних, які вона враховує, дає можливість обчислити залежність між витратами та різними факторами їх зміни, використати цю залежність при формуванні планових показників. Однак, при створенні математичного опису між витратами та їх факторами слід врахувати те, що динамічне ринкове середовище створює непередбачувані умови для діяльності підприємств. Це призводить до підвищення ризику неспівпадіння планових і фактичних показників використання ресурсів. Тому при виборі серед методів побудови функції витрат слід обирати той, що у найбільшій мірі відповідає особливостям діяльності, виду залежності, яка існує між витратами та їх факторами (лінійна, криволінійна, степенева, логарифмічна й ін.), кількості факторів зміни витрат.

До методів визначення функції витрат відносять технологічний аналіз, метод вищої-нижчої точки, візуального пристосування, аналіз рахунків,

регресійний аналіз, спрощений статистичний аналіз [33, с. 111]. Кожен із них передбачає поділ витрат на змінні (чутливі до зміни фактора витрат у релевантному діапазоні) та постійні (нечутливі до зміни фактора витрат протягом релевантного діапазону), проте відрізняються ступенем складності у використанні. Враховуючи особливості соціальних витрат, пропонуємо передбачення їх величини здійснювати на підставі побудови математичної залежності за допомогою регресійного аналізу. Дану пропозицію можна обґрунтувати такими міркуваннями:

- соціальні витрати не відображають на спеціально виділеному рахунку обліку. Також величину соціальних витрат підприємства не можливо обчислити на підставі аналізу кількох рахунків обліку, тому аналіз рахунків не дасть необхідної для побудови функції витрат інформації;

- соціальні витрати підприємства у цілому чи витрати соціальних проектів залежать від значного числа факторів, окрім того вплив цих факторів часто не є прямолінійним і детермінованим. Методика розрахунку регресійного аналізу дозволяє вираховувати значення витрат за будь-яких видів залежностей, а також врахувати значне число факторів витрат, що є неможливим при використанні інших методів.

Для зображення методики розрахунку планових витрат використано дані щодо розміру загальних витрат і факторів змінних витрат на переробку, утилізацію відходів ТзОВ "СЕ Борднетце-Україна" за 2012 рік (табл. 3.4). На їх основі визначимо вид залежності для побудови функції витрат.

З цією метою слід визначити форму зв'язку, тобто відобразити графічно якою лінією можна описати зміну загальних витрат під впливом зміни факторів витрат. У системі координат доцільно нанести точки зміни витрат під впливом зміни кожного із факторів відокремлено. Далі необхідно провести лінію тренду таким чином, щоб вона давала мінімальний квадрат відхилень індивідуальних значень загальних витрат від розрахованих значень (додатки Ф.1, Ф.2, Ф.3). Залежність результативного показника від зміни факторів, зображена на графіках, свідчить про існування прямого зв'язку між змінними. Тобто зміна

факторів витрат приводить до відносно рівномірної зміни загальних витрат. Таким чином, можна зробити висновок про існування прямолінійного зв'язку, який можна відобразити рівнянням регресії лінійної функції.

Таблиця 3.4

Вихідні дані для побудови функції витрат на переробку, утилізацію відходів ТзОВ "СЕ Борднетце-Україна"

n	Фактор витрат			Разом витрат (грн.)
	години роботи обладнання (маш/год.)	години роботи працівників (люд/год.)	вага відходів, (т.)	
1	264	308	26	36454
2	278	321	30	37879
3	256	297	24	35621
4	193	261	19	32242
5	206	273	20	33029
6	189	280	17	32294,2
7	195	262	19	32471
8	216	283	21	33868,8
9	154	245	14	30044,2
10	173	250	15	31106,4
11	218	285	22	34512
12	234	289	23	35230
Разом:	2576	3354	250	404751,6

*Примітки: дані скореговані на спотворюючий коефіцієнт

Окрім даних графічного матеріалу, перед побудовою функції витрат, необхідно визначити щільність зв'язку між змінними, тобто встановити рівень залежності загальних витрат від кожного із факторів. Для цього необхідно скористатися значеннями парних і часткових коефіцієнтів кореляції, розрахунок яких здійснено у додатку Ф.4, а також зіставити отримані результати із величиною коефіцієнта кореляції за "Таблицею Чеддока" [62, с. 532]. На підставі порівняння отриманих результатів і даних таблиці можна зробити висновок про дуже сильний зв'язок результативного показника із факторами витрат, наведеними у прикладі. Зокрема зміна загальних витрат на переробку, утилізацію відходів залежить від зміни кількості годин роботи обладнання та ваги відходів, що утилізуються на 99 %, а від зміни годин роботи працівників на 97 %. Аналогічно існує дуже сильний зв'язок між факторами, зокрема зв'язок між годинами роботи обладнання та годинами роботи

працівників дорівнює 96 %, між кількістю годин роботи обладнання та вагою утилізованих відходів – 97 %, а між кількістю годин роботи працівників і вагою утилізованих відходів – 94 %. Тобто суттєва зміна одного фактора є причиною суттєвої зміни іншого фактора.

Аналізуючи значення часткових коефіцієнтів кореляції першого порядку можна відзначити про існування дещо нижчого зв'язку кожного фактора з загальними витратами при умові комплексної взаємодії факторів, проте він залишається достатньо сильним. Відтак вплив зміни кількості годин роботи обладнання на загальні витрати за умови врахування фактора годин роботи працівників становить 85 %, а за умови врахування фактора ваги утилізованих відходів – 86 %. Загальні витрати змінюються під впливом зміни кількості годин роботи працівників при одночасній зміні годин роботи обладнання на 98%, а при одночасній зміні ваги утилізованих відходів – на 81 %. Зміна ваги утилізованих відходів при одночасній зміні кількості годин обладнання зумовлює зміну обсягів загальних витрат на 86 %, а при одночасній зміні кількості годин роботи працівників – на 73 %.

Таким чином пряма залежність зміни загальних витрат від зміни факторів, а також сильний зв'язок між ними дозволяють побудувати рівняння множинної регресії із чотирьохма невідомими незалежними змінними на лінійній основі:

$$Y = a + b_1x_1 + b_2x_2 + b_3x_3, \quad (3.1)$$

де a – постійні витрати, b_1 , b_2 , b_3 – змінні витрати на одиницю фактора, x_1 – години роботи обладнання, x_2 – години роботи працівників, x_3 – вага відходів, Y – загальні витрати.

Розрахунок невідомих показників здійснюють за допомогою методу найменших квадратів, який дозволяє визначити значення невідомих незалежних змінних таким чином, що сума квадратів відстані усіх точок сукупності до лінії регресії була найменшою. З метою використання даного методу здійснено розрахунок основних показників, необхідних для побудови системи рівнянь (додаток Ф.5). Розв'язавши систему рівнянь, отримано значення невідомих змінних витрат на одиницю фактора, а також величину

постійних витрат, які у сумі дають значення загальних витрат, необхідних для утилізації відходів підприємства (додаток Ф.6). Тому функція витрат на утилізацію відходів ТзОВ "СЕ Борднетце-Україна" виглядатиме таким чином:

$$Y = 18141 + 23,87x_1 + 22,9x_2 + 194,98x_3 \quad (3.2)$$

Отже, на основі отриманих розрахунків можна стверджувати те, що одна година роботи обладнання зумовлює змінні витрати у розмірі 23,87 грн., одна година роботи працівника зумовлює змінні витрати у розмірі 22,9 грн., а одна тонна відходів – у розмірі 194,98 грн.

З метою відображення кількісної залежності загальних витрат від факторів їх зміни слід розрахувати коефіцієнти еластичності (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Методика розрахунку коефіцієнтів еластичності, детермінації, стандартної помилки обчислення та коефіцієнта

Назва показника	Формула розрахунку:	Розрахунок даних:
Коефіцієнт еластичності	$\varepsilon_i = b_i \frac{\sum x_i}{\sum y}$, звідси $\varepsilon_1 = b_1 \frac{\sum x_1}{\sum y}$ $\varepsilon_2 = b_2 \frac{\sum x_2}{\sum y}$ $\varepsilon_3 = b_3 \frac{\sum x_3}{\sum y}$	$\varepsilon_1 = 23,87 \frac{2576}{404751,6}$ $\varepsilon_1 = 0,15$ $\varepsilon_2 = 22,9 \frac{3354}{404751,6}$ $\varepsilon_2 = 0,19$ $\varepsilon_3 = 194,98 \frac{250}{404751,6}$ $\varepsilon_3 = 0,12$
Коефіцієнт детермінації	$R^2 = 1 - \sigma_r^2 / \sigma^2$, де: σ_r^2 – залишкова дисперсія, σ^2 – загальна дисперсія.	$R^2 = 1 - 36810/4825966$ $R^2 = 0,99$
Залишкова дисперсія	$\sigma_r^2 = \sum (Y - Y_i)^2 / n$, де: Y – загальні фактичні витрати, Y_i – загальні розраховані витрати.	$\sigma_r^2 = 441716/12$ $\sigma_r^2 = 36810$
Загальна дисперсія	$\sigma^2 = \sum (Y - \bar{Y})^2 / n$, де \bar{Y} – середнє значення загальних фактичних витрат.	$\sigma^2 = 57911588/12$ $\sigma^2 = 4825966$
Стандартна помилка коефіцієнта	$S_{b_i} = S_e / \sqrt{\sum (x_i - \bar{x}_i)^2}$, звідси: $S_{b_1} = S_e / \sqrt{\sum (x_1 - \bar{x}_1)^2}$ $S_{b_2} = S_e / \sqrt{\sum (x_2 - \bar{x}_2)^2}$ $S_{b_3} = S_e / \sqrt{\sum (x_3 - \bar{x}_3)^2}$	$S_{b_1} = \frac{210,17}{\sqrt{15548}}$ $S_{b_1} = 1,68$ $S_{b_2} = \frac{210,17}{\sqrt{5725}}$ $S_{b_2} = 2,8$ $S_{b_3} = \frac{210,17}{\sqrt{230}}$ $S_{b_3} = 13,9$
Співвідношення коефіцієнта та стандартної помилки коефіцієнта	$k_i = b_i / S_{b_i}$, звідси: $k_1 = b_1 / S_{b_1}$ $k_2 = b_2 / S_{b_2}$ $k_3 = b_3 / S_{b_3}$	$k_1 = \frac{23,87}{1,68}$ $k_1 = 14,2$ $k_2 = \frac{22,9}{2,8}$ $k_2 = 8,1$ $k_3 = \frac{194,98}{13,9}$ $k_3 = 14$
Стандартна помилка обчислення	$S_e = \sqrt{\sum (Y - Y_i)^2 / n - 2}$	$S_e = \sqrt{441716/10}$ $S_e = 210,17$

Даний показник вказує на скільки процентів у середньому зміниться значення загальних витрат зі зміною на один процент кожного фактора витрат при фіксованому значенні інших факторів.

На підставі проведених розрахунків видно, що збільшення часу роботи обладнання на 1 % зумовлює збільшення загальних витрат на 0,15 %, збільшення годин роботи працівників на 1 % спричиняє збільшення загальних витрат на 0,19 %, а збільшення ваги відходів на 1 % є причиною зростання загальних витрат на 0,12 %.

Наступним етапом аналізу отриманої функції витрат є визначення відхилень розрахункових значень лінії регресії від фактичних величин. Для цього розраховують коефіцієнт детермінації, який дасть можливість зрозуміти наскільки отримані при розв'язанні рівняння регресії спостереження відповідають дійсності. Даний показник передбачає розрахунок залишкової та загальної дисперсії (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Дані для розрахунку загальної та часткової дисперсії

n	Фактичні витрати (Y_a)	Розраховані витрати (Y)	Відхилення ($Y_a - Y$)	Квадрат відхилення ($(Y_a - Y)^2$)	Середні витрати (\bar{Y}_a)	Відхилення ($Y_a - \bar{Y}_a$)	Квадрат відхилення ($(Y_a - \bar{Y}_a)^2$)
1	36454	36565,36	-111,36	12401,0496	33729,3	2724,7	7423990,09
2	37879	37977,16	-98,16	9635,3856	33729,3	4149,7	17220010,09
3	35621	35732,54	-111,54	12441,1716	33729,3	1891,7	3578528,89
4	32242	32429,43	-187,43	35130,0049	33729,3	-1487,3	2212061,29
5	33029	33209,52	-180,52	32587,4704	33729,3	-700,3	490420,09
6	32294,2	32379,09	-84,89	7206,3121	33729,3	-1435,1	2059512,01
7	32471	32500,07	-29,07	845,0649	33729,3	-1258,3	1583318,89
8	33868,8	33872,2	-3,4	11,56	33729,3	139,5	19460,25
9	30044,2	30157,2	-113	12769	33729,3	-3685,1	13579962,01
10	31106,4	30920,21	186,19	34666,7161	33729,3	-2622,9	6879604,41
11	34512	34160,72	351,28	123397,6384	33729,3	782,7	612619,29
12	35230	34829,22	400,78	160624,6084	33729,3	1500,7	2252100,49
Σ	404751,6	404732,7	x	441716	x	x	57911588

Значення залишкової дисперсії дозволить визначити ту частину відхилень фактичних витрат від планових, що зумовлена впливом випадкових або неконтрольованих чинників, які мають місце у процесі діяльності підприємства.

Показник загальної дисперсії дасть можливість визначити коливання соціальних витрат за рахунок усіх чинників зміни діяльності.

На підставі розрахунків значень загальної, залишкової дисперсії та коефіцієнту детермінації можна сказати те, що вплив випадкових факторів на зміну загальних витрат з утилізації відходів є незначним і становить 0,01 % (табл. 3.5). Основними факторами зміни витрат є час роботи обладнання, час роботи працівників і вага відходів. Відтак оцінка загальних витрат, здійснена на підставі рівняння регресії є надійною і може бути використаною для подальшого планування обсягів витрат.

Про незначний вплив випадкових факторів на значення загальних витрат планового кошторису ТзОВ "СЕ Борднетце-Україна" свідчать результати розрахунку стандартної помилки коефіцієнта, які обчислені на підставі розрахунків табл. 3.7. Результат співвідношення коефіцієнта та стандартної помилки коефіцієнта, який перевищує число 2 свідчить про незначну ймовірність впливу непередбачуваних факторів (табл. 3.5).

Таблиця 3.7

Методика обчислення стандартної помилки коефіцієнта

N	x_1	\bar{x}_1	$(x_1 - \bar{x}_1)^2$	x_2	\bar{x}_2	$(x_2 - \bar{x}_2)^2$	x_3	\bar{x}_3	$(x_3 - \bar{x}_3)^2$
1	264	215	2401	308	279,5	812,25	26	21	25
2	278	215	3969	321	279,5	1722,25	30	21	81
3	256	215	1681	297	279,5	306,25	24	21	9
4	193	215	484	261	279,5	342,25	19	21	4
5	206	215	81	273	279,5	42,25	20	21	1
6	189	215	676	280	279,5	0,25	17	21	16
7	195	215	400	262	279,5	306,25	19	21	4
8	216	215	1	283	279,5	12,25	21	21	0
9	154	215	3721	245	279,5	1190,25	14	21	49
10	173	215	1764	250	279,5	870,25	15	21	36
11	218	215	9	285	279,5	30,25	22	21	1
12	234	215	361	289	279,5	90,25	23	21	4
Σ	2576	x	15548	3354	x	5725	250	x	230

Важливим етапом у процесі складання планових кошторисів витрат є розрахунок абсолютного розміру ймовірного відхилення соціальних витрат від розрахованих значень. Для знаходження величини ймовірних відхилень

фактичних витрат від планових розраховують стандартну помилку обчислення. Даний показник дає можливість визначити у межах яких граничних величин коливатимуться значення соціальних витрат при застосуванні даних розрахованої лінії регресії.

Застосувавши формулу визначення стандартної помилки обчислення отримано значення 210,17. Це означає, що фактичні витрати можуть коливатися у розмірі 210,17 грн. від їх планового значення. Однак, оскільки сформована лінія регресії базується на даних дванадцяти спостережень, стандартну помилку обчислення необхідно скоригувати за допомогою даних статистичної таблиці коефіцієнтів (t) (критерію Стюдента), необхідних для обчислення інтервалу упевненості [71, с. 521]. Таким чином, з упевненістю на 99% можна стверджувати, що реальні витрати коливатимуться у межах $\pm 3,169$ значення стандартної помилки обчислення. Тобто, розрахувавши планові витрати та скоригувавши їх на величину стандартної помилки обчислення та визначеного коефіцієнта (t), отримаємо планові витрати передбаченого заходу (табл. 3.8). Таким чином, загальні соціальні витрати, пов'язані із утилізацією відходів, за визначених планових факторах витрат ТЗОВ "СЕ Борднетце-Україна" на 2014 рік коливатимуться у межах від 405163 грн. до 421147 грн.

Важливим етапом аналітичної роботи з дослідження результатів СВД підприємства слід вважати аналіз соціальних витрат за окремими їх видами. Деталізація аналітичних показників за структурою соціальних витрат дозволить сформулювати висновки про ефективність проведення окремих заходів. Крім того, такі показники можна використати у процесі складання внутрішньої та зовнішньої звітності про результати діяльності підприємства соціального значення, що підвищить її інформаційну цінність.

Аналіз соціальних витрат, спрямованих на удосконалення соціально-трудових відносин на підприємстві, доцільно починати із формування показників структури. Відтак пропонуємо розраховувати питому вагу окремих видів витрат на удосконалення соціально-трудових відносин у їх загальній сукупності, частку виплат працівникам у розрахунку на одного працюючого, а

Таблиця 3.8

**Плановий кошторис витрат на переробку, утилізацію відходів ТЗОВ "СЕ Борднетце-Україна"
на 2014 рік**

Звітний період	Фактор витрат			Планові витрати (грн.)	коефіцієнт (t)	Стандартна помилка обчислення	Мінімальні планові витрати (грн.)	Максимальні планові витрати (грн.)
	кількість годин роботи обладнання (маш./год.)	кількість годин роботи працівників (люди/год.)	вага відходів, т.					
				$Y = 18141 + 23,87x_1 + 22,9x_2 + 194,98x_3$	при імовірності 99%		$Y_{min} = Y - k(t)S_e$	$Y_{max} = Y + k(t)S_e$
Січень	195	184	13	29544	3,169	210,17	28878	30210
Лютий	200	193	14	30064	3,169	210,17	29398	30730
Березень	210	240	15	31574	3,169	210,17	30908	32240
Разом за квартал:	605	617	42	91182	x	x	89184	93180
Квітень	232	251	18	32936	3,169	210,17	32270	33602
Травень	246	255	21	33947	3,169	210,17	33281	34613
Червень	258	261	22	34566	3,169	210,17	33900	35232
Разом за півріччя:	1341	1384	103	192631	x	x	188635	196627
Липень	262	268	23	35017	3,169	210,17	34351	35683
Серпень	279	283	25	36155	3,169	210,17	35490	36822
Вересень	283	289	26	36584	3,169	210,17	35918	37250
Разом за 9 місяців:	2165	2224	177	300387	x	x	294394	306382
Жовтень	294	297	27	37225	3,169	210,17	36559	37891
Листопад	310	315	29	38409	3,169	210,17	37743	39075
Грудень	328	232	30	37133	3,169	210,17	36467	37799
Разом за рік:	3097	3068	263	413154	x	x	405163	421147

*Джерело: сформовано автором

також співвідношення видів виплат працівникам за встановленими на підприємстві критеріями (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Методика розрахунку показників структури витрат на удосконалення соціально-трудових відносин на підприємстві

Назва показника	Методика розрахунку показника	Сутність показника
Питома вага конкретного виду витрат на удосконалення соціально-трудових відносин серед усієї їх сукупності	відношення величини окремого виду витрат на удосконалення соціально-трудових відносин до їх загальної величини	свідчить про види пріоритетних заходів, пов'язаних із мотивацією працівників до праці та оплатою праці
Частка виплат працівникам у розрахунку на одного працюючого	відношення величини виплат працівникам визначеної категорії до кількості працівників тієї ж категорії	відображає величину виплат працівникам в розрахунку на одну особу
Співвідношення видів виплат працівникам за встановленими критеріями	співвідношення обсягів видів виплат працівникам у відповідності до встановлених критеріїв	свідчить про відмінності між розподілом виплат за встановленими критеріями

* Джерело: сформовано автором

Для обчислення запропонованих показників використаємо дані Відомості обліку витрат на удосконалення трудових відносин ДП "АСЗ № 1" (додаток Л.4) й інформацію про чисельність працівників на підприємстві (табл. 3.10). На підставі інформації, наведеної у Відомості обліку витрат на удосконалення трудових відносин, можна зробити висновки про те, що з-поміж загальної сукупності соціальних витрат даного виду на ДП "АСЗ № 1" питому вагу займають виплати працівникам (93,6 %), тоді, як витрати на навчання, підвищення кваліфікації працівників становлять 4,2 % серед усієї сукупності, витрати на розвиток соціальної сфери підприємства – 1,2 %, на організацію корпоративної культури – 1,0 %. Серед виплат працівникам частка обов'язкових виплат перевищує частку виплат, ініційованих підприємством на 45 % $((811,4/1177,9)/(366,5/1177,9)*100\%=0,45)$. Тобто менеджмент підприємства основну увагу зосереджує на грошових виплатах у процесі мотивації працівників до ефективної трудової діяльності. Окрім виплат

працівникам, які нараховують за визначеними законодавством розцінками, значний відсоток займають виплати, встановлені на підприємстві.

Таблиця 3.10

Чисельність працівників ДП "АСЗ№1" за віковою категорією, статтю та характером функцій, які виконують працівники

осіб

Категорія	Робітники		Службовці		Керівники		Разом:
	чол.	жін.	чол.	жін.	чол.	жін.	
Вік							
19-45	46	39	38	30	21	14	188
46-60	25	15	21	8	11	3	83
від 61	8	-	-	4	-	-	12
Разом:	79	54	59	42	32	17	283

*Примітки: дані скореговані на спотворюючий коефіцієнт

Розрахувавши частку виплат на 1 працюючого можна зробити висновки щодо ступеня справедливості у їх розподілі між працівниками, враховуючи вищезазначені критерії (додаток Х). Відтак, середнє значення виплат працівникам становить 4836 грн. (67713/14) на 1 працюючого. З них 3302 грн. (46226/14) є обов'язковими виплатами, які нараховують за виконані роботи працівником відповідно до законодавчих норм, 1361 грн. (19063/14) доплачують працівнику за ініціативою підприємства, 173 грн. (2426/14) витрачають у середньому на 1 працівника у цілях навчання та підвищення кваліфікації. Зрівнявши отримані показники із аналогічними показниками по галузі країни у цілому чи з даними підприємства-конкурента галузі можна зробити висновки про рівень зацікавленості підприємства у зростанні матеріального добробуту працівників, а також підвищення їх інтелектуального рівня.

Однак вважаємо, що даної інформації не достатньо для того, щоб сформулювати висновки про справедливість у розподілі виплат між працівниками. Тому додатковими критеріями, у відповідності до яких можна зробити висновки про справедливість у розподілі виплат працівникам рекомендуємо

вважати віковий склад працівників, статевий склад працівників, характер функцій, які виконують працівники.

На основі розрахованих співвідношень між розмірами видів виплат між працівниками з диференціацією за статевою приналежністю можна зробити висновки щодо справедливості у розподілі виплат між чоловіками та жінками. Їх слід розраховувати за формулою:

$$I_{ч/ж} = 1 - \frac{B_{ч}}{B_{ж}}, \quad (3.3)$$

де $I_{ч/ж}$ – співвідношення між виплатами чоловікам та жінкам, $B_{ч}$ – виплати чоловікам (грн.), $B_{ж}$ – виплати жінкам (грн.).

У відповідності до отриманих результатів розрахунків видно, що на ДП "АСЗ № 1" немає значних відхилень у диференціації виплат між чоловіками та жінками (коливання існують у діапазоні від 0 до 25 %) (табл. 3.11). Найбільші коливання встановлено у трьох виділених групах. Зокрема, у групі "керівники віком 19-45 років" витрати на чоловіків, пов'язані із підвищенням їх кваліфікації перевищують аналогічні витрати на жінок на 73 %. У групі "керівники віком 46-60 років" обов'язкові виплати чоловікам перевищують виплати жінкам на 33 %, а у групі "службовці віком 46-60 років" виплати чоловікам, ініційовані підприємством, перевищують аналогічні виплати жінкам на 48 %.

Для пояснення значних розбіжностей доцільно здійснити аналіз їх причин. З цією метою необхідно визначити фактори, які впливають на зміну узагальнюючого показника та визначати характер їх впливу. У ході формування функціональної залежності слід описати основні параметри функції. Наприклад, до основних параметрів функції, результативним показником якої є розмір обов'язкових виплат працівників певної групи, слід включити види обов'язкових виплат працівникам (основна, додаткова заробітна плата, інші обов'язкові виплати, які виплачують відповідно до законодавчо встановлених вимог працівникам відповідної групи на підприємстві). На підставі визначеного зв'язку вказаних незалежних змінних можна сформулювати рівняння

регресії. Якщо отримані результати вкажуть на один чи кілька факторів, які в найбільшій мірі впливають на результативний показник, їх слід розкласти на число підпорядкованих факторів. Наприклад, кваліфікаційний склад працівників, шкідливість умов праці, трудова дисципліна й ін. Таким чином можна з'ясувати які основні заходи формують незадовільні показники та запропонувати рекомендації щодо їх усунення.

Таблиця 3.11

Співвідношення між розмірами виплат чоловікам і жінкам

Співвідношення розміру видів виплат працівникам між чоловіками та жінками	Робітники			Службовці			Керівники	
	19-45 р.	46- 60 р.	від 61 р.	19-45 р.	46- 60 р.	від 61 р.	19-45 р.	46- 60 р.
Співвідношення виплат працівникам	-0,04	0,11	x	-0,17	-0,03	x	-0,07	-0,41
з них:								
Співвідношення обов'язкових виплат працівникам	0	0,25	x	-0,22	0,13	x	-0,06	-0,33
Співвідношення виплат, ініційованих підприємством	-0,2	-0,2	x	-0,2	-0,48	x	0,09	-0,24
Співвідношення виплат, пов'язаних із навчанням, підготовкою, підвищенням кваліфікації працівників	0,15	x	x	0,25	x	x	-0,73	x

Аналогічним чином слід здійснювати аналіз виплат працівникам, основним критерієм якого є їх вікова категорія. Для цього рекомендуємо обраховувати співвідношення видів виплат між виділеними на підприємстві основними віковими категоріями працівників:

$$I_{\text{ВК}} = 1 - \frac{V_{\text{ВК.3}}}{V_{\text{ВК.6}}}, \quad (3.4)$$

де $I_{\text{ВК}}$ – співвідношення між виплатами працівникам з їх диференціацією за віковими категоріями, $V_{\text{ВК.6}}$ – виплати працівникам базової вікової категорії (грн.), $V_{\text{ВК.3}}$ – виплати працівникам вікової категорії, що порівнюється (грн.).

На основі розрахованих показників згідно із даними ДП "АСЗ № 1" слід відмітити про низький розмір виплат робітникам (на 1 %) та службовцям (на 2%) пенсійного віку (табл. 3.12). Основним чинником, який впливає на даний

показник є розмір виплат, ініційованих підприємством. Їх величина для категорії працівників пенсійного віку є на 12 % нижчою ніж для категорії працівників віком від 19 до 45 років. Така тенденція свідчить про стимулювання менеджментом підприємства утримувати працівників працездатного віку.

Окрім того, розмір обов'язкових виплат жінкам-службовцям віком від 46 до 60 років значно перевищує такі виплати жінкам-службовцям віком від 19 до 45 років (більше ніж у 2 рази). Таке ж перевищення виплат, ініційованих підприємством, існує у аналогічній віковій категорії чоловіків-керівників. Надзвичайно високі показники свідчать про необхідність аналізу чинників, які на них впливають, та розробки заходів із урегулювання розміру невідповідності.

Таблиця 3.12

Співвідношення між розмірами виплат працівникам за віковою категорією

Співвідношення розміру видів виплат працівникам за віковими групами	Робітники		Службовці		Керівники	
	чоловіки	жінки	чоловіки	жінки	чоловіки	жінки
Співвідношення виплат працівникам						
46-60/19-45 р. р.	-0,19	-0,38	-0,44	-0,63	-0,84	-0,40
від 61 р./ 19-45 р.	-0,01	х	х	-0,02	х	х
з них:						
Співвідношення обов'язкових виплат працівникам						
46-60/19-45 р. р.	0,03	-0,28	-0,52	-1,14	-0,86	-0,49
від 61 р./ 19-45 р.	-0,09	х	х	-0,56	х	х
Співвідношення виплат, ініційованих підприємством						
46-60/19-45 р. р.	-0,97	-0,97	-0,51	-0,22	-1,14	-0,57
від 61 р./ 19-45 р.	0,12	х	х	0,58	х	х

Аналізуючи значення запропонованих показників доцільно відслідковувати їх зміну за певний проміжок часу (3-5 попередніх років). Формування рядів динаміки дозволить сформулювати висновки про ефективність

заходів, спрямованих на удосконалення трудових відносин на підприємстві та виявити тенденції зміни. Окрім того, ряди динаміки запропонованих показників є важливою наочною інформацією звітування за результатами заходів у сфері трудових відносин перед суспільством.

Окрім розрахунку показників справедливості розподілу виплат працівникам у процесі їх трудових відносин доцільно використовувати інтегральні показники. Їх значення дозволять провести комплексне дослідження впливу витрат на удосконалення трудових відносин на економічні показники підприємства. З цією метою слід обчислювати продуктивність праці працівників, відслідковувати динаміку зміни плинності кадрів та зміну факторів її зниження.

Аналіз соціальних витрат, пов'язаних із природоохоронною діяльністю, слід здійснювати для діагностики екологічної конкурентоздатності підприємства чи окремих його проектів. Тому аналітичні розрахунки повинні вказувати на протиріччя, які виникають через посилення впливу виробничої діяльності на навколишнє середовище. До їх складу слід відносити показники економічної ефективності, доповнивши їх значення даними сукупності показників екологічного характеру та комплексних показників (додаток Ц.1). Умовні позначення до запропонованих формул наведено у додатку Ц.2.

Показники економічної ефективності дають можливість сформулювати висновки про вплив результатів діяльності природоохоронного значення чи наслідків її відсутності на фінансові результати господарюючого об'єкту. Показники екологічного характеру свідчать про досягнення підприємства у процесі раціонального використання природних ресурсів, очищення атмосферного повітря, водних ресурсів, підтримання біологічних ресурсів Землі. Результати комплексних показників дозволяють оцінити вплив діяльності підприємства природоохоронного значення чи наслідків її відсутності як на власні фінансові результати так і на розвиток суспільства.

Для аналізу ефективності природоохоронних витрат використаємо конкретний цифровий приклад на основі інформації про результати діяльності

ДП "АСЗ № 1". Інформація про суміжні дані, необхідні для розрахунку показників результатів природоохоронних заходів, наведено у табл. 3.13.

Таблиця 3.13

Показники діяльності ДП "АСЗ № 1" за травень - червень 2012 р.*

Викиди у навколишнє середовище, т.	Обсяг виготовленої продукції, ум. од.	Собівартість одиниці продукції, грн.	Прибуток, грн.	Матеріальні витрати, грн.		Витрати електроенергії, грн.	
				травень	червень	травень	червень
10,3	4 000	320	10000	109	126	30	27

*Дані скореговані на спотворюючий коефіцієнт

Результати розрахунків відображено у табл. 3.14. Таким чином, результати аналізу дають підстави зробити висновки про те, що частка втрат, пов'язаних із забрудненням навколишнього середовища у прибутку підприємства є значною і становить 31 %. Взявши до уваги частку витрат на природоохоронні заходи у собівартості продукції (10 %), а також те, що на 1 т. викидів припадає 7146 грн. капітальних вкладень у заходи природоохоронного значення, а також 52910 грн. поточних витрат з охорони довкілля, слід відзначити невисоку ефективність соціальних витрат природоохоронного значення. Також варто звернути увагу на підвищення матеріаломісткості продукції на 5 % у порівнянні із попереднім місяцем. Такі результати свідчать про необхідність виявлення причин незадовільних показників і формування заходів із їх ліквідації. Позитивним є зниження енергоємності продукції на 1% із попереднім періодом.

Окрім запропонованих показників доцільно звернути увагу на алгоритм розрахунку економічного ефекту, отриманого в результаті ведення природоохоронної діяльності, виведеного Л. Мельником. Учений пропонує формалізований вираз оцінки економічного ефекту [113, с. 355]:

$$E = (R_0^E - R_1^E) - Z, \text{ де} \quad (3.5)$$

E - економічний ефект, R_0^E і R_1^E – величина еколого-економічного ризику виникнення наднормативних скидів шкідливих речовин до і після проведення

превентивних природоохоронних заходів, грн., Z – сумарні витрати на впровадження й експлуатацію середовище захисних заходів, грн.

Ризик автор пропонує визначати як добуток трьох величин: імовірності виникнення надлімітного викиду, приведеної маси викиду, ставки штрафних платежів за перевищення лімітів викидів забруднюючих речовин [113, с.356].

Таблиця 3.14

Результати аналізу витрат природоохоронної діяльності ДП "АСЗ № 1"

Назва показника	Методика розрахунку	Значення показника
Коефіцієнт капіталовіддачі	$K_k = \frac{4000}{60200 + 13400}$	0,05
Коефіцієнт ефективності капітальних вкладень	$K_{ek} = \frac{60200 + 13400}{10,3}$	7146
Коефіцієнт ефективності поточних витрат природоохоронної діяльності	$K_{ep} = 52900/10,3$	52910
Частка витрат на природоохоронну діяльність у собівартості продукції	$\%_{Ne} = \frac{126500/4000}{320}$	0,1
Частка витрат, пов'язаних із забрудненням навколишнього середовища у прибутку підприємства	$H = 3100/10000$	0,31
Матеріаломісткість	$M = 126/320$	0,4
Енергомісткість	$E = 27/320$	0,08
Економія матеріальних ресурсів	$\%_{Nm} = \frac{126 - 109}{320}$	0,05
Економія енергетичних ресурсів	$\%_{Ne} = \frac{27 - 30}{320}$	-0,01

Важливе значення у процесі аналізу соціальних витрат належить аналізу ефективності витрат на охорону праці та техніку безпеки. Основне їх призначення полягає у недопущенні виникнення негативних інтерналій у формі нещасних випадків у процесі виконання працівниками службових обов'язків (травматизму, аварій), професійних захворювань. Тому про ефективність вкладень ресурсів у сферу охорони праці та техніки безпеки свідчатимуть показники зниження чи відсутності нещасних випадків і професійних

захворювань на підприємстві. Крім того, зіставлення соціальних витрат на охорону праці та техніку безпеки із збитками підприємства, пов'язаними із ліквідацією негативних інтерналій, що виникли у процесі господарської діяльності, дозволить визначити економічний ефект від залучених ресурсів у соціальних цілях.

Зокрема Г. Гогіташвілі пропонує розраховувати сумарну економію, отриману від управління охороною праці на підприємстві, економію від скорочення плинності кадрів, величину річного економічного ефекту, отриманого від заходів з охорони праці та техніки безпеки. М. Купчик та М. Гандзюк рекомендують визначати розмір матеріальних збитків від виробничого травматизму, показник річних втрат, зумовлених травматизмом, професійними захворюваннями працівників, доцільність здійснення капіталовкладень в охорону праці. В. Корчагін розробив методику аналізу соціально-економічної ефективності витрат на охорону праці (додаток Ц.3).

Щодо витрат на недопущення виробництва неякісної продукції, то основними показниками, які відображують ефективність таких вкладень можуть бути:

- співвідношення витрат на попередження випуску неякісної продукції до втрат підприємства через внутрішній і зовнішній брак;
- частка витрат на попередження випуску неякісної продукції у собівартості продукції;
- частка втрат, пов'язаних із виправленням внутрішнього та зовнішнього браку у прибутку підприємства.

Наведені показники ефективності вкладення соціальних витрат є ретроспективними і свідчать про результативність проведених заходів із попередження виникнення негативних і створення позитивних екстерналій, інтерналій. На їх підставі можна визначити "вузькі місця" у минулій діяльності підприємства та прийняти міри щодо їх попередження у перспективі. Однак, крім запропонованих показників, доцільно використовувати методи стратегічного аналізу. Вони допоможуть інтегрувати завдання СВД у загальну

стратегію підприємства, визначити переваги та недоліки, слабкі та сильні сторони соціально відповідальної діяльності господарюючого об'єкту. До важливих методів, на основі яких можна здійснити окреслені завдання відносимо збалансовану систему показників [77], систему показників відповідальності [163], SWOT-аналіз [205].

Розробниками збалансованої системи показників стали Р. Каплан, Д. Нортон. Автори моделі стратегічного аналізу запропонували розширити систему показників для оцінки результатів діяльності підприємства. Вони вважали за необхідне створити взаємозв'язок між фінансовими та нефінансовими показниками, враховуючи потребу узгодження інтересів різних груп, зацікавлених у діяльності підприємства, – акціонерів, споживачів, партнерів, кредиторів. Таким чином, учені-економісти рекомендували чотирирівневу структуру моделі, яка включає аспект клієнта, внутрішньогосподарський, фінансовий аспекти й аспект інновацій і навчання. Перший аспект полягає у розробці показників аналізу, завдань і заходів, пов'язаних із підвищенням іміджу, оцінки діяльності підприємства з сторони їх клієнтів. Орієнтація на бізнес-процеси доцільна для визначення та координації основних внутрішніх бізнес-процесів, що приносять максимальну користь для зацікавлених осіб. Інновації та навчання розглядають як невід'ємний елемент зростання ефективності діяльності та максимізації користі для підприємства. Оцінку фінансового стану здійснюють для діагностики досягнутого успіху та визначення внеску заходів, передбачених зазначеними потребами.

Запропоновані елементи є базовими для підприємства, їх можна модифікувати залежно від стратегічних цілей та інформаційних потреб управлінського персоналу економічного об'єкту. Таким чином, дана модель є гнучкою у використанні, її можна трансформувати у відповідності до завдань СВД (рис. 3.6). Тобто, визначивши основні заходи, а також бажані результати СВД бізнесу, можна їх інтегрувати до заходів та запланованих цілей інших ключових елементів системи. Таким чином, вивчаючи елемент "клієнти" у взаємозв'язку із елементом "СВД", можна оцінити рівень впливу СВД на

підвищення іміджу підприємства зі сторони його клієнтів. Досліджуючи у взаємозв'язку елементи "СВД" і "бізнес-процеси", доцільно встановлювати контроль над соціальними бізнес-процесами, вивчаючи їх рентабельність і корегуючи їх хід діяльності. Розглядаючи взаємозв'язок елементів "СВД" і "розвиток і навчання", важливо оцінювати вплив інновації та підвищення інтелектуального рівня працівників на ефективність заходів, проведених у відповідності до концепції СВД бізнесу. Останнім етапом є аналіз впливу результатів СВД підприємства на його фінансові результати, що дозволить зробити висновки про рентабельність соціально орієнтованих заходів.

Іншою альтернативою запропонованого методу є метод стратегічного аналізу під назвою "система показників відповідальності". Даний метод описав

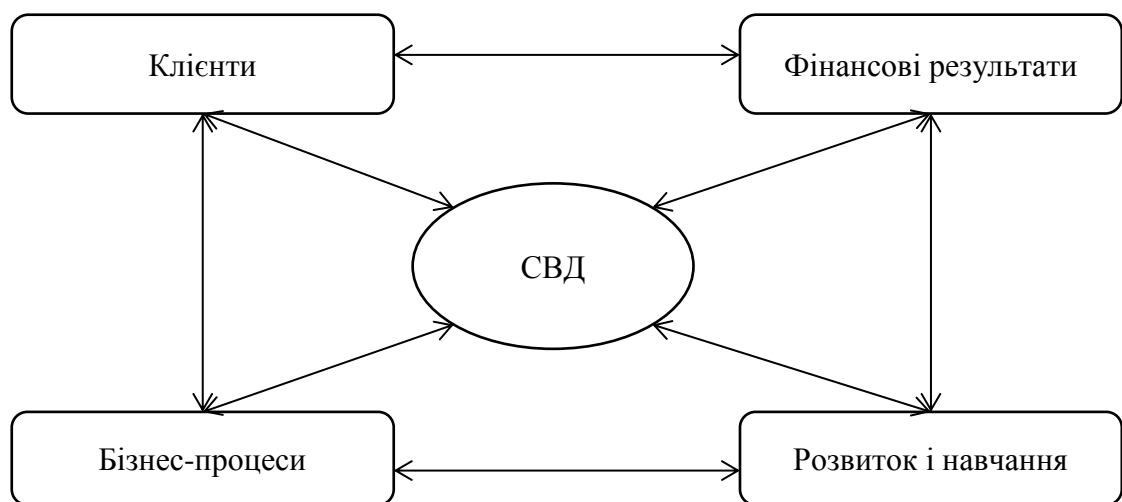


Рис. 3.6. Структура збалансованої системи показників з урахуванням концепції СВД*

*Джерело: сформовано автором

Ф. Ніколс, розвиваючи дослідження Р. Фрімена. Його зміст полягає у формуванні зв'язків між підприємством і зацікавленими у його діяльності сторонами у формі внесків і стимулів. Під внесками слід розуміти дії зацікавлених осіб, пов'язані із підтримкою та розвитком діяльності підприємства, а під стимулами – винагороду підприємства зацікавленим особам за їх підтримку. Для побудови методу аналізу показників

відповідальності у відповідності до концепції СВД слід визначити основне коло зацікавлених у такій діяльності учасників економічних відносин (рис.3.7).

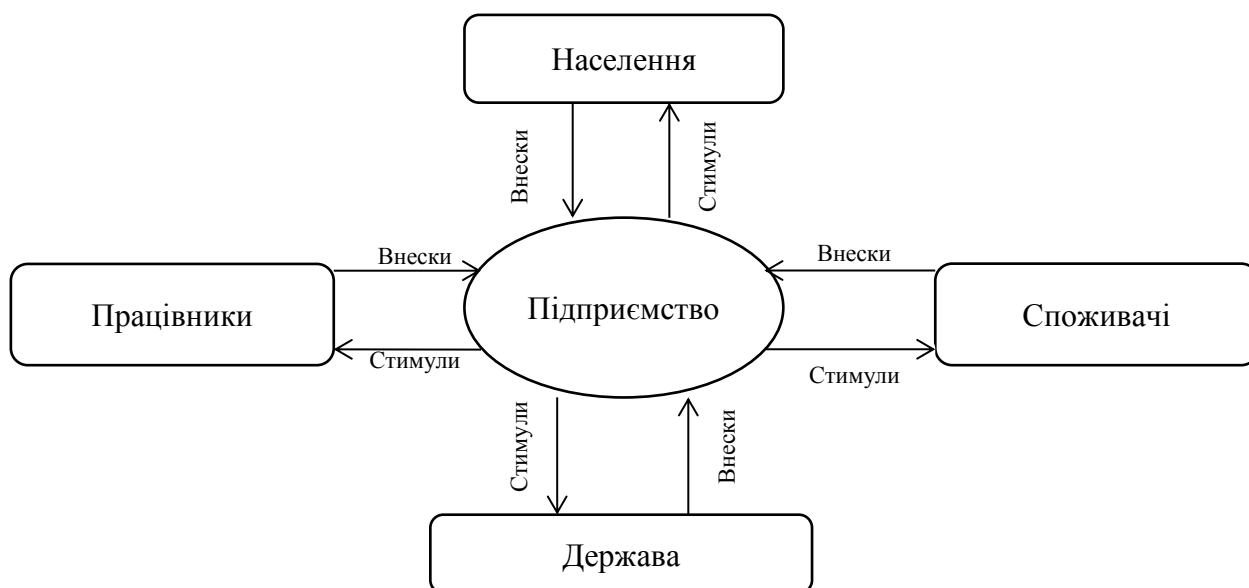


Рис. 3.7. Структура моделі аналізу показників відповідальності у відповідності до концепції СВД*

* Джерело: сформовано автором

На підставі співвідношення внесків та стимулів кожної із обраних груп можна визначити ефективність соціально орієнтованих заходів. Наприклад, стимулом для населення для підтримки СВД бізнесу є збереження навколишнього середовища, допомога у вирішенні актуальних проблем суспільства, що виражені у соціальних витратах підприємства. Однак, для реалізації даних завдань населення повинно підтримати таку діяльність прихильним ставленням до підприємства, підвищенням споживання його продукції. Основним стимулом для споживачів є виробництво якісної продукції, який трансформується у внесок для підприємства, – розширення ринків збуту. Держава теж зацікавлена у СВД підприємств через зниження суспільних витрат, пов'язаних із ліквідацією негативних екстерналій, інтерналій. Тому внесками підприємству з її сторони є фінансова підтримка, пільги у оподаткуванні, пріоритети у вигранні тендерів на державні закупівлі. Останньою групою вважаємо працівників, які зацікавлені у отриманні

винагороди за працю, створенні сприятливих умов праці, підвищенні їх кваліфікаційних здібностей і кар'єрному рості. Їх внески у господарську діяльність ґрунтуються на підвищенні продуктивності праці, відповідальному ставленні до трудових обов'язків, участі у створенні прибутку підприємства.

Таким чином, основана відмінність описаної моделі аналізу від попередньої ґрунтується на визначенні об'єктів управління. У збалансованій системі показників ними є фінансові та нефінансові показники, тоді як у системі показників відповідальності – взаємовідносини між зацікавленими сторонами. Запропоновані моделі є важливим інструментом створення аналітичної інформації про перспективи СВД підприємства. Однак для їх реалізації доцільно вивчати сильні та слабкі сторони підприємства у такій діяльності. З цією метою доцільним є використання SWOT-аналізу.

Запропонований метод дозволяє визначати загрози та передбачати можливості зовнішнього середовища, які стосуються реалізації СВД підприємством. На підставі визначених потенційних загроз і можливостей менеджмент здійснює оцінку сильних і слабких сторін СВД. Тому даний метод корисний з позиції встановлення взаємозв'язку зовнішнього середовища із внутрішнім потенціалом підприємства.

Висновки до розділу 3

У результаті дослідження способів контролінгу й аналізу соціальних витрат автор сформувала такі висновки та пропозиції:

1. Організація контролінгу соціальних витрат повинна бути націленою на формування інформаційної бази для оцінки ефективності діяльності господарських структур у довготривалому періоді, ідентифікуючи вплив на приріст вартості бізнесу результатів діяльності соціального значення. Саме тому висловлено пропозицію здійснювати розрахунок ринкової вартості підприємства, створеної у результаті життєвого циклу продукції із деталізацією структури соціальних витрат. Алгоритм розрахунку сформовано на основі

взаємозв'язку чистих грошових потоків, які здатен генерувати економічний об'єкт у певному періоді свого функціонування і доданої вартості підприємства, створеної протягом усього життєвого циклу продукту. У зв'язку із цим слід формувати Плановий бюджет витрат і доходів життєвого циклу продукції, а також Корируючий бюджет доходів, витрат, чистих грошових потоків життєвого циклу продукції.

3. Вивчення усіх аспектів соціально відповідальної діяльності, а також управління нею потребує проведення комплексного аналізу соціальних витрат. Виділено чотири етапи його організації для формування аналітичного продукту, адекватного вимогам запитів менеджерів: ідентифікація об'єкту аналізу, визначення його мети, критеріїв, збір необхідної інформації, створення моделі формування інформації, аналіз варіантів наступних дій.

4. Для розрахунку планових витрат окремих заходів соціального змісту запропоновано розраховувати динаміку їх коливань внаслідок зміни різних факторів. Для простеження поведінки соціальних витрат висловлено пропозицію використовувати множинний регресійний аналіз, а для специфікації форм зв'язку між чинниками зміни витрат і витратами – здійснювати розрахунок функції витрат на основі методу найменших квадратів.

5. Аналіз соціальних витрат, пов'язаних із удосконаленням соціально-трудових відносин на підприємстві, слід здійснювати, використовуючи показники структури. Запропоновано розраховувати питому вагу окремих видів витрат на удосконалення соціально-трудових відносин у їх загальній сукупності, частку виплат працівникам у розрахунку на одного працюючого, а також співвідношення видів виплат працівникам за встановленими на підприємстві критеріями. Основними критеріями, на підставі яких можна зробити висновки про справедливість у розподілі виплат визначено віковий, статевий склад працівників, характер функцій, які виконують працівники.

Основні результати наукових досліджень, викладені у третьому розділі, опубліковані в роботі дисертанта [234; 241; 243].

ВИСНОВКИ

Результатом дисертаційної роботи є теоретичне узагальнення та формування пропозицій щодо удосконалення обліку та аналізу соціальних витрат підприємств машинобудівної галузі. Основні науково-практичні результати дослідження відображено у таких висновках і пропозиціях:

1. Стратегія соціально відповідальної діяльності підприємств спрямована на створення користі для суспільства у процесі господарювання. Для її проведення необхідно витратити матеріальні, трудові, фінансові ресурси, тобто нести соціальні витрати. Визначено, що під соціальними витратами слід розуміти вартість ресурсів, які використано підприємством з метою створення соціального ефекту, тобто на недопущення виникнення негативних та/або створення позитивних екстерналій та інтерналій.

2. На складність обліку соціальних витрат впливають певні чинники, а саме: розмір підприємства та ступінь концентрації його капіталу, мотиви ведення діяльності. Ці чинники виступають основною причиною створення надекономічної та надвласної вигоди, на досягнення якої спрямовують соціальні витрати. Чим важчими будуть заходи з досягнення вказаних вигод, тим більш різноманітною має бути інформація про соціальні витрати, а отже – вищим рівень складності обліку соціальних витрат.

3. Для створення різновекторної інформації обліку про соціальні витрати здійснено їх класифікацію відповідно до вимог фінансового й управлінського обліку та контролінгу. Для ведення фінансового обліку їх доцільно класифікувати за видами діяльності, джерелом відшкодування, періодом виникнення. З метою ведення управлінського обліку соціальні витрати слід поділяти за цільовим спрямуванням, об'єктом калькулювання, ступенем регламентації, а для ведення контролінгу – за призначенням.

4. З метою створення інформації для управління соціально відповідальною діяльністю підприємств машинобудівної галузі облік соціальних витрат слід вести за інвестиційними проектами, а також бізнес-

процесами. Для контролю за соціальними витратами висловлено пропозицію формувати внутрішню звітність, структуруючи її за окремими видами соціальних витрат. Для узагальнення соціальних витрат по підприємству варто формувати Зведену відомість аналітичного обліку соціальних витрат і втрат.

5. При веденні обліку соціальних витрат за бізнес-процесами необхідно формувати Карту соціальних процесів підприємства з переліком залежних видів робіт та ресурсів, споживаних ними. Для розмежування витрат часу працівників, пов'язаного із виконанням соціальних функцій, слід заповнювати запропоновану Розрахункову таблицю використання робочого часу працівником. Виділено два способи складання цього документа. Перший із них ґрунтується на визначенні часу виконання окремих функціональних обов'язків працівником, а другий – на визначенні вартості виконання окремих завдань.

6. Для відображення, систематизації соціальних витрат, калькулювання собівартості продукції, оцінки впливу таких витрат на прибутковість економічної одиниці, формування звітності варто у робочому плані рахунків підприємств машинобудування передбачити окремі аналітичні рахунки соціальних витрат. Зокрема, запропоновано відкривати аналітичні рахунки до рахунка 15 "Капітальні інвестиції", 91 "Загальновиробничі витрати", 23 "Виробництво", 39 "Витрати майбутніх періодів", 94 "Інші витрати операційної діяльності".

7. З метою уникнення асиметрії інформації під час звітування за результатами заходів соціального змісту запропоновано доповнити перелік додатково вписуваних звітних статей у Балансі (Звіті про фінансовий стан) та Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід). Окрім того, у додаткових звітних формах за результатами соціально відповідальної діяльності доцільно наводити абсолютні, відносні значення соціальних витрат, показники динаміки зміни соціальних витрат.

8. Організація контролінгу соціальних витрат має бути спрямованою на формування інформаційної бази для оцінки ефективності діяльності господарських структур у довготривалому періоді, ідентифікуючи вплив на

приріст вартості бізнесу результатів діяльності соціального значення. Саме тому висловлено пропозицію здійснювати розрахунок економічної доданої вартості підприємства, створеної у результаті життєвого циклу продукції із деталізацією структури соціальних витрат. Алгоритм розрахунку сформовано на основі взаємозв'язку чистих грошових потоків, які здатен генерувати економічний суб'єкт у певному періоді свого функціонування й економічної доданої вартості підприємства, створеної протягом усього життєвого циклу продукту. У зв'язку із цим слід формувати Плановий бюджет витрат і доходів життєвого циклу продукції, а також Корируючий бюджет доходів, витрат, чистих грошових потоків життєвого циклу продукції.

9. Для розрахунку планових витрат окремих заходів соціального змісту доцільно розраховувати динаміку їх коливань внаслідок зміни різних факторів. Для простеження поведінки соціальних витрат висловлено пропозицію використовувати множинний регресійний аналіз, а для специфікації форм зв'язку між чинниками зміни витрат і витратами – здійснювати розрахунок функції витрат на основі методу найменших квадратів.

10. Аналіз соціальних витрат, пов'язаних із удосконаленням соціально-трудових відносин на підприємстві, слід здійснювати, використовуючи показники структури. Запропоновано розраховувати питому вагу окремих видів витрат на удосконалення соціально-трудових відносин у їх загальній сукупності, частку виплат працівникам у розрахунку на одного працюючого, а також співвідношення видів виплат працівникам за встановленими на підприємстві критеріями. Основними критеріями, на підставі яких можна зробити висновки про справедливість у розподілі виплат, визначено віковий, статевий склад працівників, характер функцій, які вони виконують.

Додатки

Додаток А
Трактування терміну СВД бізнесу

№ п/п	Джерело:	Сутність поняття "СВД бізнесу":
1	2	3
1.	Керол А.	поведінка бізнес-структур, що є економічно вигідною, враховує правила та норми законодавства, етичний й соціальний аспекти. Бути соціально відповідальним означає, що прибутковість і законослухняність є базовими умовами для дотримання норм етики та підтримки суспільства, ресурсом грошей, часу і праці [259, с. 286].
2.	Філіп Котлер і Ненсі Лі	вільний вибір на користь суспільства підвищувати добробут громади через відповідні підходи до ведення бізнесу, а також надання корпоративних ресурсів [97, с.3]
3.	Міжнародний стандарт ISO 26000	відповідальність підприємства за вплив його рішень і дій на громадян і довкілля шляхом відкритої й етичної поведінки, що сприяє розвитку суспільства, включаючи здоров'я і добробут, бере до уваги інтереси суб'єктів чи групи суб'єктів, які зацікавлені у певних рішеннях і діях підприємства, діяльність якого не суперечить закону та здійснюється відповідно до міжнародних норм поведінки; підтримання тісних партнерських відносин з іншими соціально відповідальними суб'єктами господарювання [202]
4.	Всесвітня рада зі сталого розвитку	зобов'язання бізнесу сприяти сталому економічному розвитку, працюючи з найманими працівниками, їхніми родинами, місцевою громадою та суспільством у цілому з метою покращення якості життя [276]
5.	Об'єднання корпорацій Сполучених штатів Америки, що займається розвитком і просуванням концепції СВБ "Бізнес за соціальну відповідальність" (ОК США "БСВ")	таке ведення бізнесу, що задовольняє чи перевищує етичні, юридичні, комерційні та публічні очікування, які суспільство пов'язує з бізнесом [256]
6.	Європейська комісія	концепція, згідно з якою компанії інтегрують соціальні й екологічні питання у свою комерційну діяльність і взаємодіють із зацікавленими сторонами на добровільній основі [25]
7.	Уряд Великої Британії	інтереси приватного сектору, які вимагають управління впливом діяльності на суспільство та навколишнє середовище. Це є можливим при встановленні соціального діалогу чи співпраці між зацікавленими групами, найманими працівниками, клієнтами, інвесторами, постачальниками, суспільством. Концепція СВД бізнесу виходить за рамки зобов'язань, передбачених законодавчими актами, а включає добровільні заходи приватного сектору, що відображають пріоритети усіх учасників бізнесу, місцеві й індивідуальні фактори [275].

продовження додатка А

1	2	3
8.	Неприбуткові організації Індії	бізнес-процес, який передбачає зосередження уваги інституційних утворень, індивідів на прямому та непрямому впливі своєї діяльності на зовнішнє, внутрішнє середовище, природу, навколишній світ [261].
9.	Коновалова Л.Н., Корсаков М.Н., Якимець В.Н.	відповідно до специфіки та рівня розвитку підприємства регулярно та динамічно змінювана сукупність зобов'язань (добровільно створених за участю основних зацікавлених сторін, які беруть участь в управлінні підприємством, з врахуванням інтересів персоналу, акціонерів), які виконують, в основному, за рахунок ресурсів підприємства й які націлені на реалізацію значних внутрішніх і зовнішніх соціальних програм, результати яких сприяють розвитку підприємства (збільшенню об'єму виробництва, підвищенню якості продукції та послуг тощо), покращенню його репутації й іміджу, формуванню корпоративної ідентичності, а також розширенню конструктивних партнерських зв'язків із державою, діловими партнерами, місцевою спільнотою і громадськими організаціями [90, с.42]
10.	Суєтенко Є.Н., Пасько М.І.	концепція бізнесу, що бере на себе певні зобов'язання перед суспільством, усвідомлюючи значимість соціальних цілей при прийнятті ділових рішень [194, с. 116]
11.	Євдокімов Ф., Губська М.	діяльність підприємства зі здійснення соціальних програм у границях економічної доцільності [54, с.8]
12.	Назарова Г.В., Гончарова С.Ю., Водницька Н.В.	добровільні соціальні зобов'язання, які визнаються таким суспільством та які бере на себе власник або уповноважений ним орган підприємства з метою задоволення соціальних інтересів персоналу та всіх зацікавлених сторін у межах економічної діяльності [125, с. 56]
13.	Центр корпоративного громадянства України (УКГУ)	ринковий інструмент захисту інтересів економічно та соціально незахищених груп і механізм залучення додаткових ресурсів для соціального розвитку та захисту навколишнього середовища [217]
14.	Організація соціально відповідального бізнесу України (ОСВБУ)	відповідальне ставлення будь-якої компанії до свого продукту або послуги, до споживачів, працівників, партнерів; активна соціальна позиція підприємства, що полягає у гармонійному співіснуванні, взаємодії та постійному діалозі із суспільством, участі у вирішенні найгостріших соціальних проблем [182]
15.	http://ru.wikipedia.org	концепція, відповідно до якої підприємства враховують інтереси суспільства, беручи на себе відповідальність за вплив їх діяльності на замовників, постачальників, працівників, акціонерів, місцеві громади та інших зацікавлених осіб суспільної сфери. Ці зобов'язання виходять за рамки встановленого законодавством обов'язку дотримуватися законодавчих норм і передбачають, що підприємства добровільно приймають додаткові міри для підвищення якості життя працівників і їх сімей, а також місцевої громади та суспільства в цілому [180].

Додаток Б
Класифікація екстерналій, інтерналій

№ п/п	Класифікаційна ознака	Вид екстерналій, інтерналій	Сутність ефектів
1	2	3	4
1.	За об'єктами впливу	екстерналії	впливають на зовнішнє середовище підприємства (забруднення довкілля, шкода споживачам внаслідок виробництва неякісної продукції, допомога незахищеним верствам населення тощо)
		інтерналії	здійснюють вплив на внутрішнє середовище фірми (моральна та фізична шкода працівникам через незадовільні умови праці, інтелектуальний розвиток працівників)
2.	За результатами впливу на об'єкт:	негативні	знижують продуктивність чи корисність для об'єкта впливу, завдають йому шкоду і збитки (підвищення рівня захворювання у місцевого населення через промислове забруднення довкілля і ін.).
		позитивні	формують корисність для суб'єкта, приносять йому вигоду (навчання у формі практики, стажування молоді із малозабезпечених сімей на підприємстві тощо)
3.	За характером впливу	технологічні	виникають під час функціонування підприємства через технічні та технологічні особливості його діяльності (вплив підприємства, що забруднює навколишнє середовище, на місцеву громаду)
		фінансові	здійснюють економію чи витрати фінансових ресурсів підприємства (необґрунтоване підвищення цін на продукцію при одночасному зниженні її якісних властивостей, фінансування навчальних програм для обдарованої молоді тощо)
4.	За способом інтерналізації:	ті, які можна інтерналізувати тільки під впливом держави	у зв'язку із відсутністю фінансових ресурсів у підприємства-виробника екстерналій, інтерналій, зобов'язання за їх інтерналізацію бере на себе держава (заходи із працевлаштування працівників внаслідок банкрутства підприємства і ін.)
		ті, які підприємство може частково інтерналізувати	ті екстерналії, інтерналії, інтерналізувати які можливо спільними зусиллями підприємства із владними структурами, неприбутковими організаціями, науково-дослідними центрами (участь у проведенні довготривалих ініціатив на вирішення проблем важких захворювань, які поширені на певній території)
		ті, які підприємство може інтерналізувати самостійно	підприємство фінансує та виконує заходи із ліквідації екстерналій, інтерналій власними силами, без участі будь-яких сторонніх осіб.

* Джерело: сформовано автором на основі [196]

Додаток В

Основні ініціативи міжнародних і національних організацій у сфері СВД бізнесу*

№ п/п	Назва організації чи урядової установи	Рекомендації, нормативно-правові акти	Проекти, які використовують у вітчизняній практиці	Сутність заходів
1	2	3	4	5
1.	Міжнародна організація праці [128]	Конвенції, протоколи до конвенцій, рекомендації, Декларація основних принципів і прав у світі праці	Міжнародна програма із викорінення дитячої праці, проект ЄС-МБП в Україні "Рівність жінок і чоловіків у світі праці", проект "Соціальна інтеграція людей з інвалідністю шляхом забезпечення доступу до зайнятості", програма гідної праці для України на 2012-2015 рр.	Зміцнення інституцій соціального діалогу; створення робочих місць для найбільш уразливої групи на ринку праці – молоді, їх професійна оцінка та підготовка; формування програм профілактики ВІЛ-інфекції на робочих місцях; формування планів розвитку зайнятості та підвищення кваліфікації фактичних і потенційних працівників; створення рівних можливостей для працевлаштування, оптимальної тривалості робочого часу та належної оплати праці, залежно від продуктивності праці; дотримання гендерної політики у сфері праці та заробітної плати; здійснення заходів у галузі безпеки й охорони праці.
2.	Європейська комісія [25; 188]	Стратегія "Європа 2020"		Підготовка висококваліфікованих працівників, сприяння зростанню рівня зайнятості та створення робочих місць; боротьба зі зміною клімату: розвиток "зелених технологій", збільшення частки поновлювальної енергії, зменшення викидів забруднюючих речовин.
		Резолюція щодо соціальної відповідальності "Внесок корпоративної соціальної відповідальності у сталий розвиток"		Втілення концепції соціальної відповідальності у практичну діяльність бізнесу задля соціального прогресу та захисту довкілля. Відображення результатів політики СВД у кодексі поведінки бізнесу, облікових документах, звітності.

продовження додатка В

1	2	3	4	5
3.	Організація об'єднаних націй [28; 83; 134]	Глобальний договір	Можливість приєднання до Глобального договору та підтримка 10 принципів, про які у ньому йдеться.	Дотримання прав людини та відсутність зловживань у процесі трудових відносин, захист навколишнього середовища, протидія корупції
		Кіотський протокол	Ратифіковано Кіотський протокол 04 лютого 2004 р.	Заходи, направлені на скорочення та стабілізацію викидів парникових газів. Передбачено можливість торгівлі квотами на викиди шкідливих речовин, формувати проекти спільного впровадження (спільні ініціативи зі зниження викидів парникових газів між двома розвиненими країнами), застосовувати механізм чистого розвитку (спільні програми зі зниження викидів парникових газів між розвинутою країною та країною, що розвивається, коли перша виступає інвестором у екологічні проекти на користь другої). Україна взяла на себе зобов'язання не перевищувати обсяги викидів шкідливих речовин понад рівень викидів 1990 року; до 2020 року скоротити свої викиди на 20 %, а до 2050 р. – на 50 %.
		Звіт із форуму у Ріо де Жанейро "Огляд і результати Корпоративного форуму зі сталого розвитку Ріо+20"		Поширення ініціативи "Зелена промисловість", націленої на впровадження екологічних і соціальних факторів у господарську діяльність через ефективне використання енергії та природних ресурсів, застосування зелених технологій; презентація ініціативи з соціальних інвестицій, орієнтованої на великі корпорації, інституційних інвесторів й уряди, які зацікавлені у сприянні розвитку підприємств із соціальною місією. Суть ініціативи полягає у стимулюванні першочергової співпраці уряду, інвестиційних фондів й інших бізнес-структур з тими підприємствами, які дотримуються політики СВД у власній діяльності; рекомендації щодо підвищення прозорості та підзвітності стосовно реалізації принципів гендерної рівності у процесі трудових відносин; стимулювання соціального інвестування шляхом рекомендацій щодо розширення показників звітності компаній.

продовження додатка В

1	2	3	4	5
4.	Всесвітня бізнес-рада зі сталого розвитку [276; 187]	Стратегія "Бачення 2050"		Сприяння екоефективній підприємницькій діяльності: припинення вирубки лісів, збільшення зелених насаджень; зменшення викидів вуглецю, інших забруднюючих речовин, підвищення ефективності низьковуглецевих енергетичних систем; раціональне використання природних ресурсів.
5.	Організація економічної співпраці та розвитку [183]	Статті, звіти та рекомендації		Рекомендації щодо інтеграції екологічних і соціальних показників у виробничу практику підприємств, діагностика та статистика економічного, соціального розвитку країн світу, пропозиції щодо використання основних принципів управління підприємствами.
6.	Міжнародна організація із стандартизації [115; 265; 273]	Стандарти серії 9000 у сфері якості, стандарти серії 14000 у сфері екологічного менеджменту, стандарт 26000 "Керівництво з соціальної відповідальності"		Мета стандартів - сприяти поширенню соціальної відповідальності у діяльності підприємств шляхом проведення ініціатив, спрямованих на захист прав споживачів, працівників організації, навколишнього середовища, місцевої громади.
7.	Глобальна ініціатива зі звітності [272]	Звітність зі сталого розвитку – версія 3.1; директиви, рекомендації у сфері складання звітності		Стандартизована система звітування про природоохоронну, соціальну й економічну діяльність підприємств. Визначено основні принципи, правила звітування, сформовано показники, які підприємству слід відображати у звітності. Запропоновано звітність формувати за напрямками: економіка, навколишнє середовище, трудові відносини, права людини, суспільство, конкурентоспроможність продукції.
8.	Центр "Розвиток корпоративної соціальної відповідальності" [217]		Стратегія "Підприємництво 2020: роль бізнесу в Україні"	Розвиток науково-дослідних розробок і впровадження їх у практичну діяльність підприємств, технічна та технологічна переоснащеність виробничого процесу; управління проектами, пов'язаними із захистом навколишнього середовища; інтеграція СВД у повсякденну практику вітчизняного бізнесу.

* Джерело: сформовано автором

Додаток Г

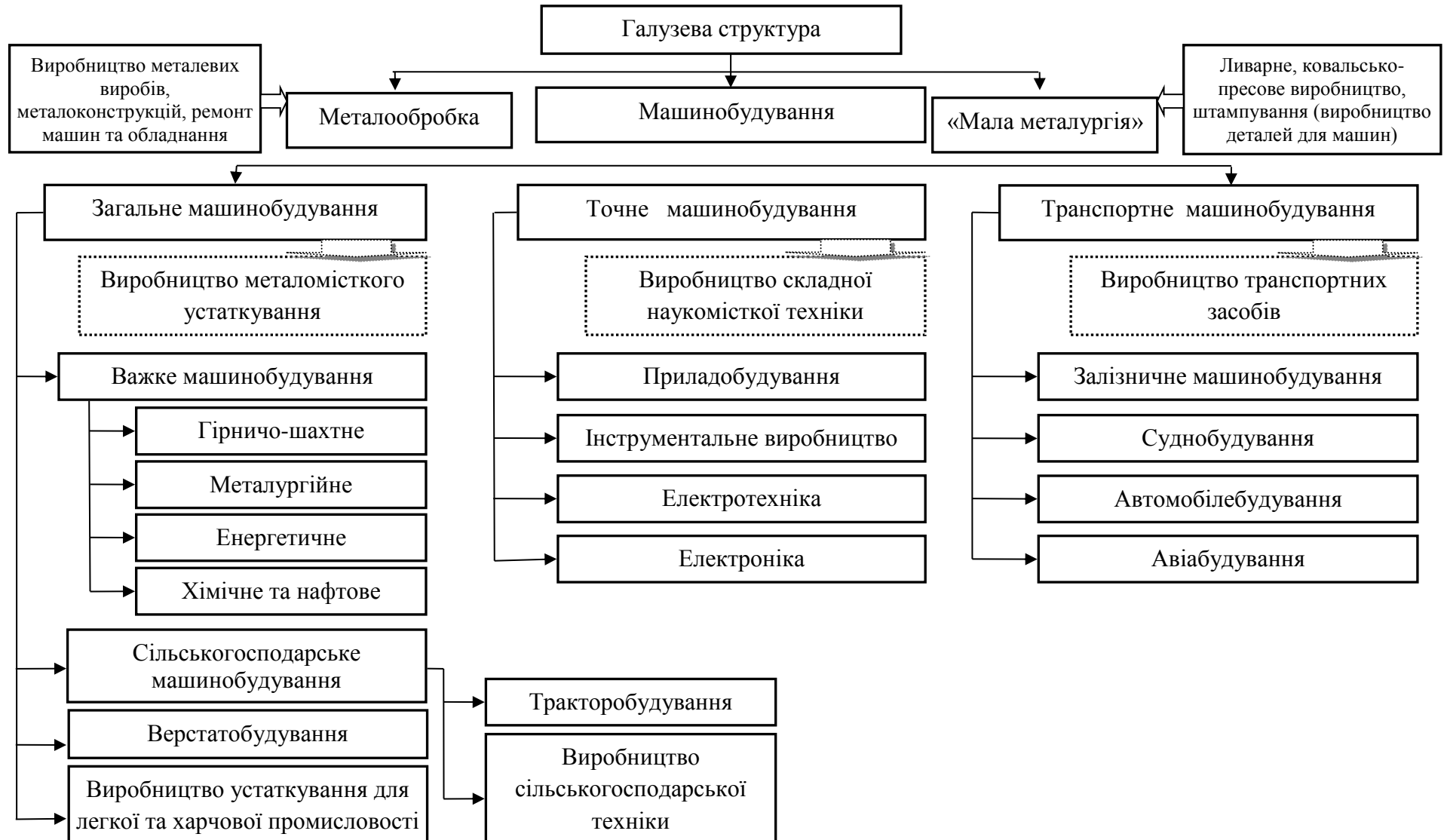
Сутність очікувань зацікавлених груп і бізнесу від СВД

Споживачі	<p>Основний інтерес споживачів полягає у купівлі якісних і безпечних для здоров'я товарів. Продукція високої якості є чи не основною причиною розширення цільових ринків підприємства, а як результат, – отримання високих прибутків і перспектив розвитку. Тому, удосконалюючи технології, створюючи новий товар чи підвищуючи якісні властивості уже існуючого, менеджмент фірми розраховує на збільшення обсягів продажу, підвищення конкурентоспроможності та фінансової стабільності.</p>
Суспільство	<p>Соціальні ініціативи, направлені на підтримку добробуту громади та зменшення негативного впливу на навколишнє середовище, що є одним із інтересів суспільства, формують довіру з боку населення до діяльності економічного утворення й опосередковано впливають на підвищення попиту на продукцію чи послуги. Зміст ініціатив такого виду полягає у наданні благодійної допомоги незахищеним верствам населення, створення проектів, метою яких є вирішення конкретної проблеми, поширеної для цільової громади (наприклад, допомога при боротьбі із ВІЛ/СНІД, туберкульозом), спонсорство для вирішення проблеми, розробка заходів із захисту довкілля, місцевих тварин тощо. За результатами соціальних заходів підприємство одержує соціальний (вирішення соціальних проблем у суспільстві) чи/та економічний ефект (отримання високих прибутків у довготривалому періоді).</p>
Покупці та замовники	<p>Вчасне й якісне виконання замовлень поставки дає перспективи підприємству збільшувати клієнтську базу, розширювати ринку збуту, а діловим партнерам – отримати надійного виробника.</p>
Позичальники і кредитори	<p>Відповідальне ставлення у процесі виконання зобов'язань підприємства перед фінансово-кредитними установами, діловими партнерами збільшує його шанси в отриманні додаткових інвестиційних ресурсів, зниженні відсотків за кредитні послуги чи одержанні інших вигідних пропозицій з питань термінів повернення й оплати за надані кредити. Слід зазначити, що у країнах Заходу інвестиційні фонди та фінансові установи пріоритет у співпраці надають соціально відповідальним підприємствам.</p>
Держава	<p>Відповідальний бізнес дає потужну підтримку державі. Вона проявляється шляхом дотримання законодавчих норм, допомоги у процесі вирішення суспільних проблем через виконання окремих соціальних проектів на користь суспільства. В свою чергу державі слід підтримувати економічні одиниці вести СВД. Інструментами стимулювання практичного втілення даної концепції можуть стати податкові пільги, податкові канікули, штрафи, субсидії, платежі, дотації, гранти, цінові інструменти, державні кредити чи інші види заохочень.</p>
Працівники	<p>Працівники організації, як зацікавлена група, очікують отримати належну винагороду за свою працю, яка полягає у виплаті справедливої заробітної плати, матеріальних заохочень, а також у створенні умов для відпочинку, лікування, охорони здоров'я тощо. Інтересами підприємства, натомість, є підвищення професійного рівня персоналу, продуктивності й якості праці, зниження кількості нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань.</p>

Джерело: сформовано автором

Додаток Д

Галузева структура машинобудівного комплексу України



Додаток Е

Статистичні дані діяльності машинобудівних підприємств України

Додаток Е.1

Структура фонду оплати праці підприємств машинобудівної галузі у 2013 році

№	Підгалузь	Фонд оплати праці		у тому числі					
		усього, млн. грн.	Фонд основної заробітної плати, млн. грн.	Фонд додаткової заробітної плати			Заохочувальні і компенсаційні виплати		
				усього, млн. грн.	з нього у %		усього, млн. грн.	з нього у %	
					надбавки і доплати до тарифних ставок та посадових окладів	премії за виробничі результати		матеріальна допомога	соціальні пільги індивідуального характеру
1.	Виробництво машин та устаткування	6970	4590	2078	21,5	42,4	302	7,7	8,3
2.	Виробництво електричного, електронного та оптичного устаткування	3893	2620	1208	19,3	49	65	21,0	12,7
3.	Виробництво транспортних засобів та установок	6823	4120	2400	22,1	32,9	303	9,1	13,5
	Разом:	17686	11330	5686	x	x	670	x	x

Складено автором на основі даних [145]

Додаток Е.2

Основні показники травматизму на підприємствах машинобудівної галузі, осіб

№	Підгалузь	Кількість штатних працівників		Кількість потерпілих від травматизму						Кількість загиблих від травматизму			
				Кількість потерпілих з утратою працездатності на 1 робочий день і більше та зі смертельними наслідками	Кількість потерпілих, які частково утратили працездатність і були переведені з основної роботи на іншу на 1 робочий день і більше			Кількість потерпілих з утратою працездатності на 1 робочий день і більше	Кількість потерпілих, які частково утратили працездатність і були переведені з основної роботи на іншу на 1 робочий день і більше				
		усього:	у тому числі жінок		усього:	у тому числі:			усього:	у тому числі жінок	усього:	у тому числі:	
				жінок		дітей до 18 років	у стані сп'яніння	жінок				дітей до 18 років	у стані сп'яніння
2013 рік													
1.	Виробництво машин та устаткування	163671	50680	270	43	3	8	5	2	21	x	x	1
2.	Виробництво електричного, електронного та оптичного устаткування	104608	42152	130	20	x	x	3	x	14	x	x	x
3.	Виробництво транспортних засобів та установок	184702	76358	295	62	x	3	7	2	29	2	x	x
	Разом:	452981	169190	695	125	3	11	15	4	64	2	x	1
2012 рік													
1.	Виробництво машин та устаткування	239800	76600	520	69	x	9	26	2	47	2	x	4
2.	Виробництво електричного, електронного та оптичного устаткування	149700	68400	190	45	1	2	x	x	17	1	x	x
3.	Виробництво транспортних засобів та установок	195200	76200	384	95	x	1	27	8	33	7	x	x
	Разом:	584700	221200	1094	209	1	12	53	10	97	10	x	4
2011 рік													
1.	Виробництво машин та устаткування	252000	83300	521	78	1	17	33	4	42	2	x	6
2.	Виробництво електричного, електронного та оптичного устаткування	154500	71200	189	48	x	2	5	x	16	3	x	x
3.	Виробництво транспортних засобів та установок	194700	75300	392	91	2	9	15	6	31	1	x	x
	Разом:	601200	229800	1102	217	3	28	53	10	89	6	x	6

Додаток Е.3

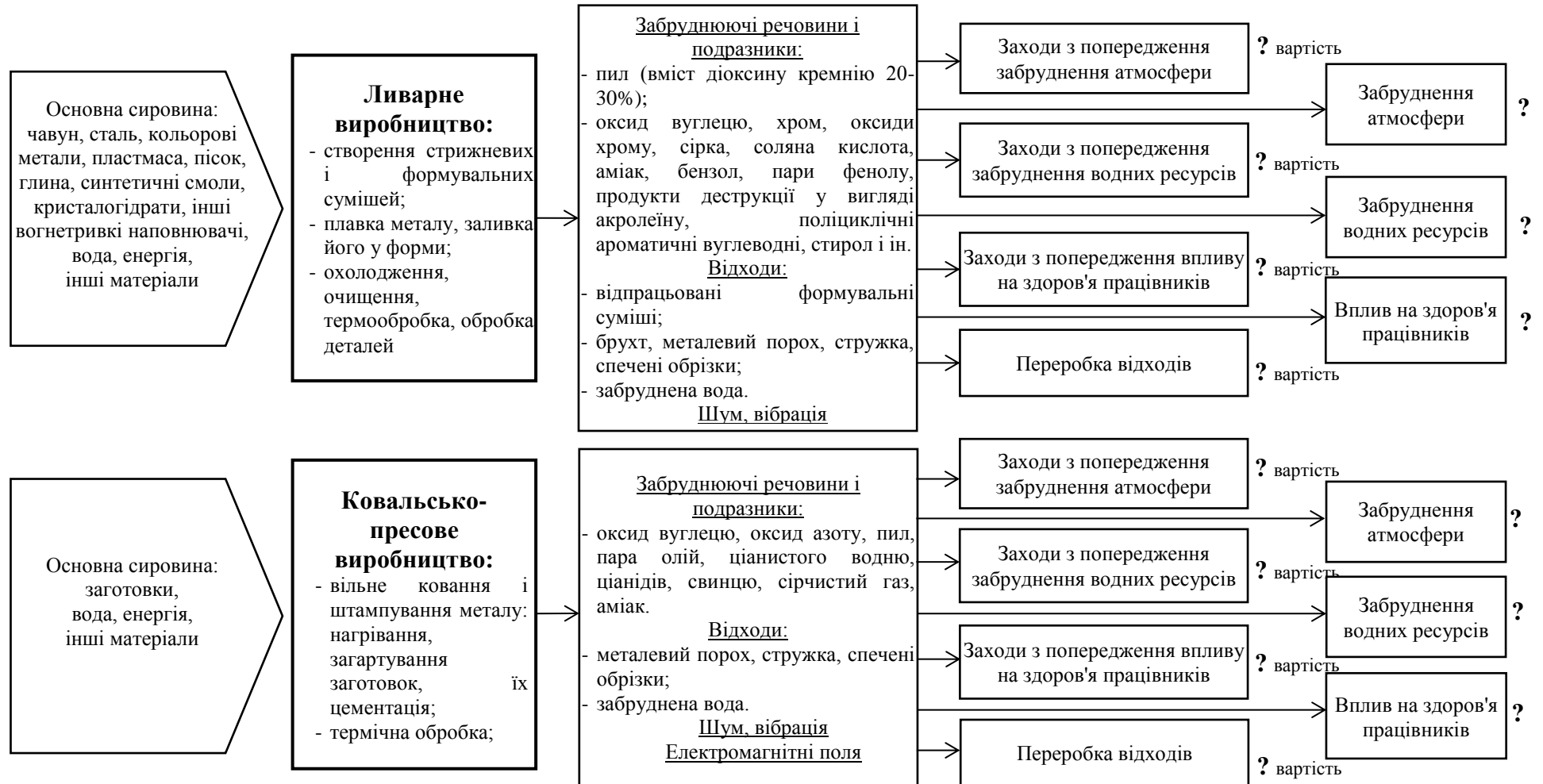
Структура витрат підприємств машинобудівної галузі на потреби охорони навколишнього середовища, тис. грн.

№	Підгалузь	Кількість підприємств, які мали викиди, од.	Капітальні інвестиції та поточні витрати на охорону та раціональне використання природних ресурсів				Екологічні платежі, пред'явлені підприємствам за забруднення навколишнього середовища			Екологічні платежі, сплачені підприємствам за забруднення навколишнього середовища		
			фактичні витрати, усього	у тому числі:		поточні витрати	пред'явлено екологічних платежів			фактично сплачено екологічних платежів:		
				капітальні інвестиції			усього:	у тому числі:		усього:	у тому числі:	
				з них:	екологічного податку (у 2010 р. зборів)			штрафних санкцій	екологічного податку (у 2010 р. зборів)		штрафних санкцій	
2012 рік												
1.	Виробництво машин та устаткування		138210,1	22732,1	7534,0	115478,0	5917,0	5415,0	502,0	5875,1	5327,2	547,9
2.	Виробництво електричного, електронного та оптичного устаткування		124681,2	54518,8	920,5	70342,4	89267,9	89227,5	40,4	88699,9	88659,6	40,3
3.	Виробництво транспортних засобів та установок		113074,8	7766,4	4064,0	105308,4	5901,1	5728,4	172,7	6084,1	5905,7	178,4
Разом:		357	376146,1	85017,3	12518,5	291128,8	101086,0	100370,9	715,1	100659,1	99892,5	766,6
2011 рік												
1.	Виробництво машин та устаткування		135674,2	29868,7	2020,7	105805,5	5918,1	5086,9	831,2	5800,1	5032,5	767,6
2.	Виробництво електричного, електронного та оптичного устаткування		60847,6	5285,1	970,1	55562,5	1832,2	1780,8	51,4	1795,7	1747,1	48,6
3.	Виробництво транспортних засобів та установок		87241,1	4665,6	3375	82575,5	4653,7	4265,7	388,0	4495,2	4133,3	361,9
Разом:		383	283762,9	39819,4	6365,8	243943,5	12404,0	11133,4	1270,6	12091,0	10912,9	1178,1
2010 рік												
1.	Виробництво машин та устаткування		104060,6	17664,4	1924,8	86396,2	6559,1	4700,3	1858,8	4857,3	4310,6	546,7
2.	Виробництво електричного, електронного та оптичного устаткування		56059,1	5795,8	2131,4	50263,3	1916,3	1870,4	45,9	1826,2	1781,7	44,5
3.	Виробництво транспортних засобів та установок		85150,6	8841,1	2048,8	76309,5	3091,0	2949,8	141,2	2978,4	2855,2	123,2
Разом:		426	245270,3	32301,3	6105,0	212969,0	11566,4	9520,5	2045,9	9661,9	8947,5	714,4

Складено автором на основі даних [48; 49;50]

Додаток Ж

Особливості впливу основного виробництва підприємств машинобудівної галузі на працівників і довкілля





* Джерело: сформовано автором

Додаток И

Досвід СВД американських й англійських підприємств

№ п/п	Назва підприємства	Сутність ініціативи на підтримку соціальної відповідальності	Соціальний ефект
1	2	3	4
1.	Washington Mutual	<p>1. Фінансування заходів, пов'язаних із залученням талановитих учителів у школи. Організація громадського обговорення проблем залучення, адаптації й утримання педагогів за підтримки місцевих фінансових установ і з розповсюдженням самого процесу обговорення у засобах масової інформації.</p> <p>2. Допомога школам, згідно з якою банки підприємства перераховували місцевим школам кошти у сумі, яка залежала від рівня використання клієнтами платіжних карток Visa. Клієнти самі обирають середній навчальний заклад, якому ітимуть гроші.</p> <p>3. Програма школярських заощаджень. Працівники підприємства разом із вчителями та батьками-волонтерами давали поради школярам щодо відповідального розпорядження грошима. Учнів шкіл-учасників проекту заохочували відкривати накопичувальні рахунки та поповнювати їх із кишенькових грошей, подарунків.</p> <p>4. Благодійна допомога на підвищення кваліфікації учителів. Підприємство щороку здійснює цільове фінансування на навчання та підвищення фахового рівня учительського складу, стажування, обміну досвідом, оплати курсів директорів шкіл, розвиток навчальних закладів, інформування батьків про роботу шкіл [97, с. 27-33].</p>	<p>1. Підвищення уваги з боку населення до проблеми нестачі педагогів у школах.</p> <p>2. Задоволення потреб школи шляхом фінансування, розміри якого залежать від обсягів використання послуг підприємства.</p> <p>3. Формування в учнів поведінки, направленої на бережливе та розумне витрачання власних грошей.</p> <p>4. Підвищення кваліфікації учителів, керівників школи, формування іміджу навчального закладу шляхом розповсюдження інформації про її діяльність серед батьків.</p>
2.	Dell	<p>1. Вирішення проблеми відходів електронного обладнання. Підприємство впроваджує заходи щодо надання можливості клієнтам дарувати старі комп'ютери громадським, державним установам різних країн, що працюють з інвалідами чи малозабезпеченими.</p> <p>2. Підприємство запропонувало покупцям можливість заощадити 50 % вартості утилізації одиниці старого обладнання, якщо вони здають максимум три одиниці вживаної техніки будь-якої марки. На додаток клієнтам видавали купон на 10 % знижку при купівлі програмного забезпечення та периферії через Інтернет.</p> <p>3. Розробка програми, яка передбачає запровадження нових вимог до розробки продукції з метою продовження терміну її експлуатації, зменшення енергоспоживання, уникнення використання матеріалів, шкідливих для довкілля після утилізації продукту, зниження матеріаломісткості, використання частин, придатних для повторного використання [263].</p>	<p>1. Повторне використання справної техніки зменшує кількість відходів електронного обладнання, яке важко утилізувати.</p> <p>2. Збільшення кількості утилізованого старого обладнання через матеріальне стимулювання клієнтів.</p> <p>3. Економія ресурсів і матеріалів, безпека для довкілля, зниження рівня відходів електронного обладнання</p>

продовження додатка И

1	2	3	4
3.	McDonald's	<p>1. Підприємство співпрацює із благодійним фондом "Дім Рональда Мак-Дональда", фінансуючи його потреби у діяльності, яка стосується окремих соціальних ініціатив. Компанія надає фінансові ресурси для підтримки програми створення житла батькам дітей, які потребують лікування далеко від дому, інші програми, спрямовані на покращення здоров'я і добробуту дітей в усьому світі.</p> <p>2. Працівники-волонтери McDonald's надають допомогу містам, зруйнованим унаслідок торнадо, урагану, землетрусу чи іншого стихійного лиха, співпрацюючи із Червоним хрестом, постачають продукти, речі, ліки для постраждалих, харчування для рятувальників.</p> <p>3. Зменшення обсягів пакувального матеріалу та збільшення вмісту матеріалів, придатних для переробки [185].</p>	<p>1. Зменшення фінансового навантаження батьків хворих дітей, покращення здоров'я дітей.</p> <p>2. Допомога постраждалим, зміцнення їх майнового стану.</p> <p>3. Зниження промислових і побутових відходів пакувальних матеріалів</p>
4.	Ben & Jerry's	<p>1. Підприємство взяло на себе зобов'язання виробляти морозиво із натуральних складників.</p> <p>2. Створення заходів із розповсюдження інформації про загрозу глобального потепління та заходів його попередження. Шляхом виробництва нового виду морозива, прибутки від якого йшли на роз'яснювальні заходи, створення концертних турів на популяризацію дій з попередження глобального потепління, видання компакт-дисків, формування піар-заходів, що поширюють знання і пояснюють громадянам, що слід робити, аби змінити ситуацію на краще, менеджери підприємства намагалися привернути увагу населення до проблеми потепління [97, с. 51].</p>	<p>1. Створення продукції безпечної для здоров'я споживачів.</p> <p>2. 53 236 економічних суб'єктів дали зобов'язання зменшити викиди оксиду вуглецю (приблизно 85 тисяч тонн)</p>
5.	ConAgra Foods	<p>Реалізація проекту "Нагодуємо дітей досхочу" з метою вирішення проблеми голодних дітей. Створено мережу дитячих кафе для безкоштовних обідів і вечерь голодних дітей. Надано кошти на кафе для дітей, допомогу у модернізації системи постачання й обліку запасів, куплено вантажівки для продовольчих банків, профінансовано рекламну компанію, щоб привернути увагу населення до проблеми дитячого голоду. Протягом двох декад 2012 р. підприємство перерахувало 50 млн. доларів благодійній організації для проведення роботи з ліквідації дитячого голоду, протягом 2011-2012рр. щомісяця виготовляло 1 млн. страв для голодних дітей, протягом 2012 р. працівники запакували та відправили 108504 страви сім'ям, які голодують [260]</p>	<p>Внесок у вирішення проблеми дитячого голоду</p>

Додаток Й

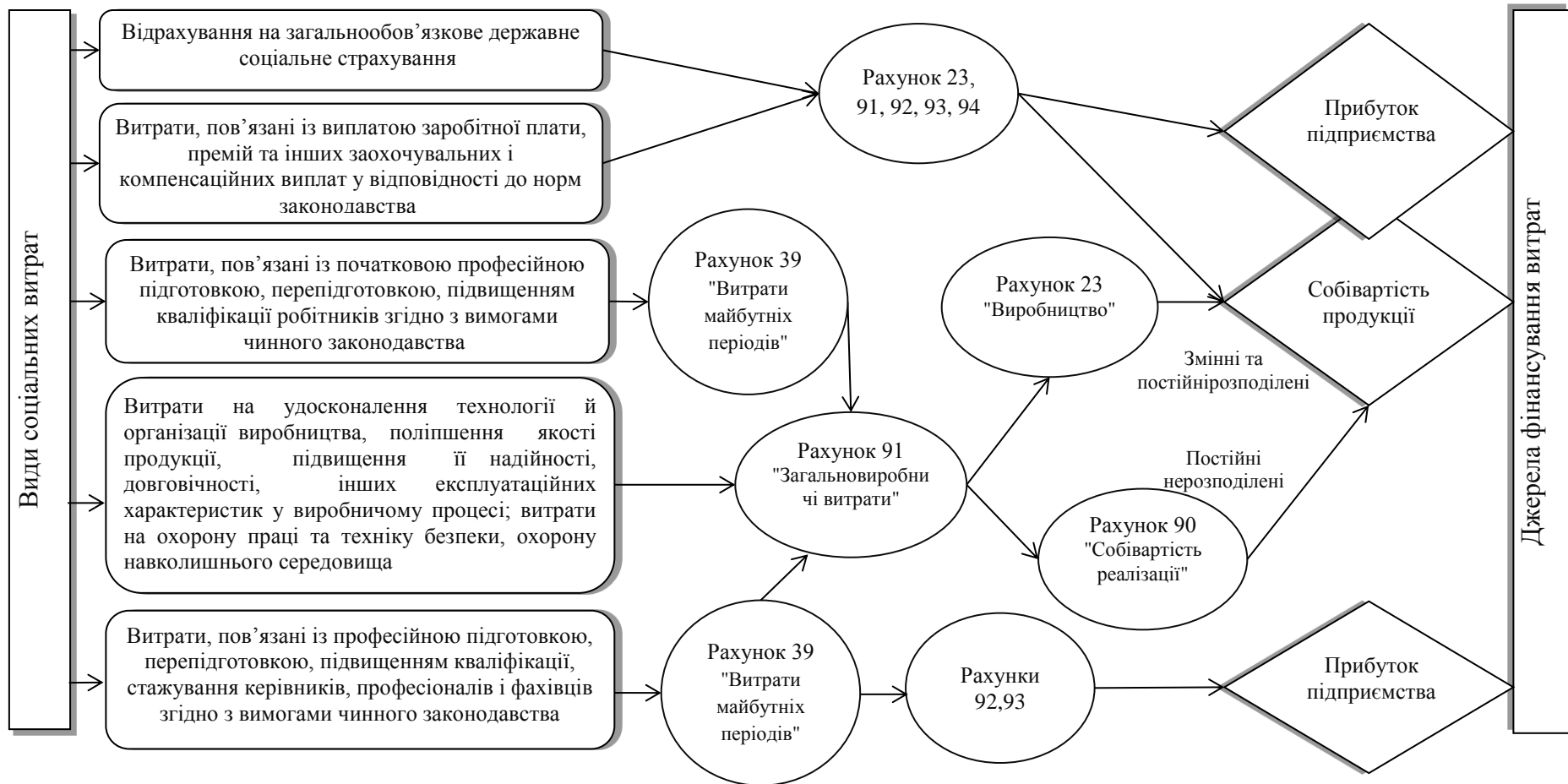
Класифікація соціальних витрат за Ф. Котлером, Н.Лі*

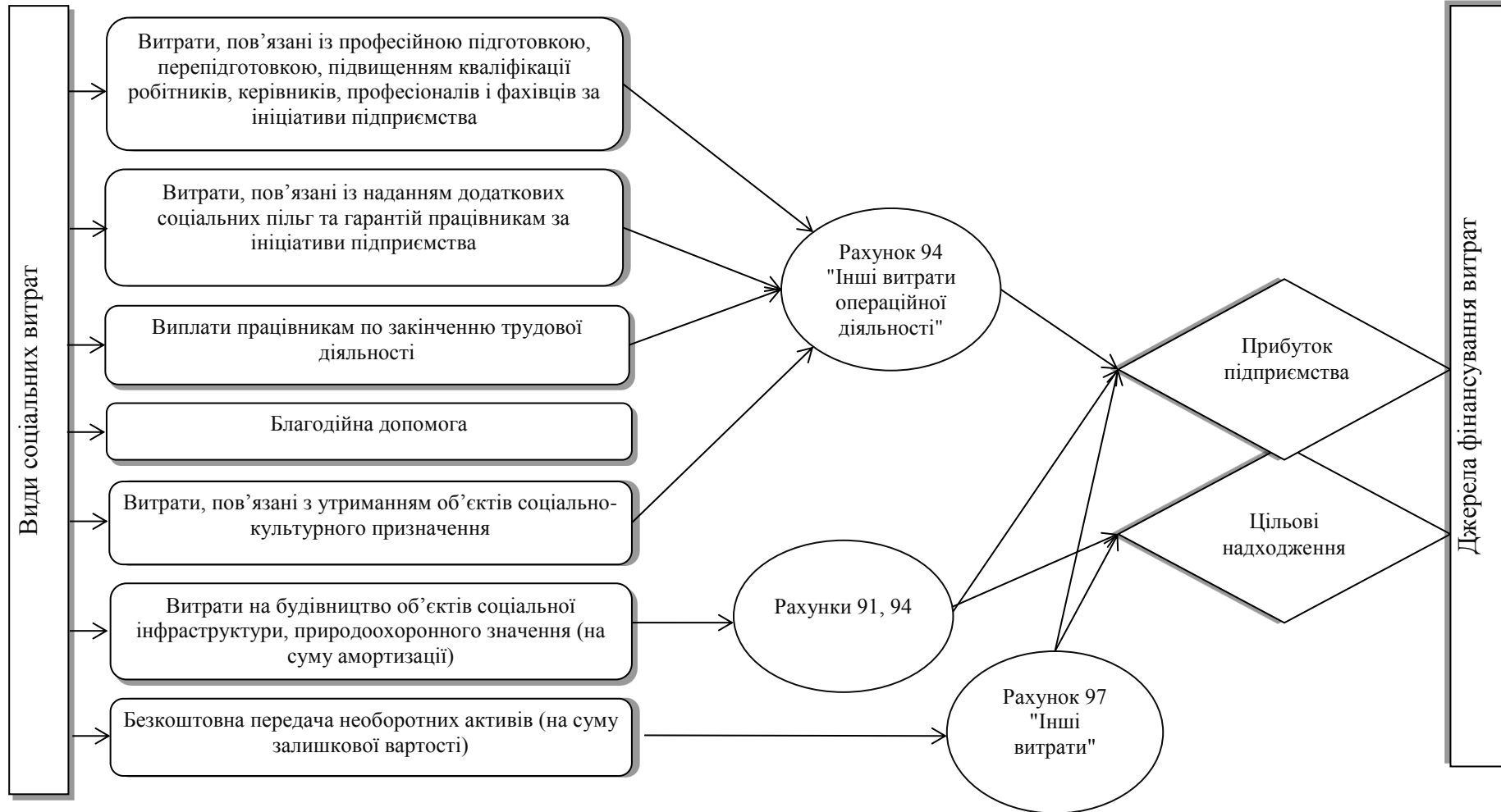


* Джерело: сформовано автором на підставі досліджень Ф. Котлера, Н.Лі [97]

Додаток К

Порядок відображення соціальних витрат у системі фінансового обліку та джерела їх фінансування*





*Примітки: розроблено на основі вимог [75]

Додаток Л

Відомості аналітичного обліку соціальних витрат

Додаток Л.1

Відомість аналітичного обліку витрат природоохоронного значення і витрат ДП "АСЗ № 1" за червень 2012 р., тис. грн.

Природоохоронні витрати, фактичні втрати	Капітальні витрати		Поточні витрати										РАЗОМ ВИТРАТ	У % до підсумку:
	Придбання (створення) необоротних активів	Капітальний ремонт необоротних активів	Матеріальні витрати				Витрати на оплату праці	Відраховування на соціальні заходи	Амортизація необоротних активів	Інші витрати		Управління природоохоронною діяльністю		
			Матеріали	Паливо	Запасні частини	Інші матеріальні витрати				Розрахунки з бюджетом	Розрахунки з сторонніми організаціями			
На попередження забруднення навколишнього середовища:	60,2	13,4	10,8	3,7	0,7	4,3	15,6	5,6	6,0	-	-	6,2	126,5	97,7
охорона атмосферного повітря	-	13,4	4,1	2,3	0,7	1,6	8,9	3,2	2,4	-	-	3,5	40,1	30,9
охорона водних ресурсів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
переробка, використання, утилізація відходів	60,2	-	6,7	1,4	-	2,7	6,7	2,4	3,6	-	-	2,7	86,4	66,8
інші заходи	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
На ліквідацію наслідків забруднення:	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3,1	-	-	3,1	2,3
атмосферного повітря	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3,1	-	-	3,1	2,3
водних ресурсів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
інших природних ресурсів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
РАЗОМ ВИТРАТ	60,2	13,4	10,8	3,7	0,7	4,3	15,6	5,6	6,0	3,1	-	6,2	129,6	-
У % до підсумку:	46,4	10,3	8,3	2,9	0,5	3,3	12,0	4,3	4,6	2,3	-	4,7	-	-

*Примітки: дані скореговані на спотворюючий коефіцієнт

Додаток Л.2

Відомість аналітичного обліку витрат з охорони праці та техніки безпеки та втрат ДП "АСЗ № 1" за червень 2012 р.,
тис. грн.

Витрати з охорони праці та техніки безпеки, фактичні втрати	Капітальні витрати		Поточні витрати										РАЗОМ ВИТРАТ	У % до підсумку:
	Придбання (створення) необоротних активів	Капітальний ремонт необоротних активів	Матеріальні витрати				Заробітна плата	Відрахування на соціальні заходи	Амортизація необоротних активів	Інші витрати		Управління охороною праці та технікою безпеки		
			Матеріали, комплектуючі, запасні частини	Паливо та енергія	Індивідуальні засоби захисту	Інші матеріальні витрати				Допомога постраждалим	Розрахунки з сторонніми організаціями			
На попередження нещасних випадків та професійних захворювань:	42,1	22,4	5,8	-	2,3	2,2	13,5	4,8	3,4	-	-	7,2	103,7	82,7
Навчання з охорони праці та техніки безпеки	-	-	2,6	-	-	1,3	7,9	2,8	-	-	-	1,2	15,8	12,6
Контроль за технологічним обладнанням	-	9,6	3,2	-	-	0,9	5,6	2,0	0,6	-	-	2,4	24,3	19,3
Профілактичне харчування	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Утримання медичних закладів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші заходи	42,1	12,8	-	-	2,3	-	-	-	2,8	-	-	3,6	63,6	50,7
На відшкодування шкоди, завданої внаслідок настання нещасних випадків, професійних захворювань:	-	-	-	-	-	-	-	-	-	12,7	8,9	-	21,6	17,2
У зв'язку із втратою працездатності працівника	-	-	-	-	-	-	-	-	-	12,7	8,9	-	21,6	17,2
У зв'язку із смертю працівника	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
РАЗОМ ВИТРАТ	42,1	22,4	5,8	-	2,3	2,2	13,5	4,8	3,4	12,7	8,9	7,2	125,3	-
У % до підсумку:	33,6	17,9	4,6	-	1,8	1,7	10,8	3,8	2,7	10,1	7,1	5,7	-	-

*Примітки: дані скореговані на спотворюючий коефіцієнт

Додаток Л.3

Відомість аналітичного обліку витрат на попередження випуску продукції незадовільної якості та втрат ДП "АСЗ № 1"
за червень 2012 р., тис. грн.

Витрати на попередження випуску продукції незадовільної якості та фактичні втрати	Капітальні витрати		Поточні витрати										РАЗОМ ВИТРАТ	У % до підсумку:
	Придбання (створення) необоротних активів	Капітальний ремонт необоротних активів	Матеріальні витрати				Витрати на оплату праці	Відрачування на соціальні заходи	Амортизація необоротних активів	Інші витрати		Управління процесом підвищення чи дотримання рівня якості продукції		
			Сировина і матеріали	Паливо й енергія	Запасні частини	Інші матеріальні витрати				Оплата штрафів, судових позовів, нечасних випадків	Інші витрати			
На попередження виробництва неякісної продукції:	-	-	1,3	-	-	-	40,3	14,4	-	-	-	3,4	59,4	90,6
Оцінка якості матеріальних ресурсів	-	-	-	-	-	-	10,4	3,7	-	-	-	-	14,1	-
Контроль якості продукції	-	-	-	-	-	-	24,3	8,7	-	-	-	-	33,0	-
Навчання з питань якості продукції	-	-	1,3	-	-	-	5,6	2,0	-	-	-	3,4	12,3	-
Інші заходи	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
На виправлення браку:	-	-	1,6	0,4	-	0,2	2,1	0,7	1,1	-	-	-	6,1	9,4
Внутрішнього браку, з них:	-	-	1,2	0,3	-	0,2	1,6	0,6	0,9	-	-	-	4,8	-
витрати на утримання ремонтних бригад	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Зовнішнього браку, з них:	-	-	0,4	0,1	-	-	0,5	0,1	0,2	-	-	-	1,3	-
витрати на утримання ремонтних майстерень	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
РАЗОМ ВИТРАТ	-	-	2,9	0,4	-	0,2	42,4	15,1	1,1	-	-	3,4	65,5	-
У % до підсумку:	-	-	4,4	0,6	-	0,3	64,7	23,0	1,7	-	-	5,2	-	-

*Примітки: дані скореговані на спотворюючий коефіцієнт

Додаток Л.4

Відомість обліку витрат на удосконалення соціально-трудових відносин ДП "АСЗ № 1", тис. грн.

таблиця 1

Витрати на удосконалення соціально-трудових відносин	Робітникам								Службовцям						Керівникам				Разом витрат	У % до підсумку:
	чоловікам				жінкам				чоловікам			жінкам			чоловікам		жінкам			
	до 18 р.	19-45 р.	46- 60 р.	від 61 р.	до 18 р.	19 - 45 р.	46- 60 р.	від 61 р.	19- 45 р.	46- 60 р.	від 61 р.	до 45 р.	46- 60 р.	від 61 р.	до 45 р.	від 46 до 60 р.	до 45 р.	від 46 до 60 р.		
Виплати працівникам:	-	155,2	103,5	28,1	-	125,8	69,7	-	145,5	122,1	-	95,2	45,1	14,1	95,3	96,1	62,1	20,1	1177,9	93,6
<u>Обов'язкові виплати працівникам, з них:</u>	-	114,7	60,2	21,9	-	97,2	48,0	-	88,8	74,8	-	57,7	32,9	12,0	72,6	70,6	45,5	14,5	811,4	64,4
Основна заробітна плата	-	78,6	36,4	16,4	-	63,4	28,5	-	56,4	48,8	-	43,5	24,8	8,6	49,2	44,8	32,1	12,4	543,9	-
Додаткова заробітна плата	-	23,5	14,9	4,3	-	22,7	12,7	-	19,7	11,3	-	9,6	4,9	2,1	12,8	14,6	7,8	1,6	162,5	-
Інші обов'язкові виплати	-	12,6	8,9	1,2	-	11,1	6,8	-	12,7	14,7	-	4,6	3,2	1,3	10,6	11,2	5,6	0,5	105	-
<u>Виплати, ініційовані підприємством, з них:</u>	-	40,5	43,3	6,2	-	28,6	21,7	-	56,7	47,3	-	37,5	12,2	2,1	22,7	25,5	16,6	5,6	366,5	29,1
Заохочувальні та компенсаційні виплати	-	13,6	24,6	3,5	-	12,9	10,4	-	32,1	26,4	-	23,4	7,5	0,9	9,8	12,3	9,2	2,5	189,1	-
Соціальні гарантії, що не відносять до фонду оплати праці	-	26,9	18,7	2,7	-	15,7	11,3	-	24,6	20,9	-	14,1	4,7	1,2	12,9	13,2	7,4	3,1	177,4	-
Виплати по закінченню трудової діяльності	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Пов'язані з навчанням, підготовкою, підвищенням кваліфікації :	-	5,5	-	-	-	5,5	-	-	7,9	-	-	8,5	-	-	12,5	8,1	4,8	-	52,8	4,3
згідно з вимогами законодавчих норм	-	2,4	-	-	-	1,9	-	-	3,7	-	-	4,4	-	-	5,8	4,2	4,8	-	27,2	-
ініційовані підприємством	-	3,1	-	-	-	3,6	-	-	4,2	-	-	4,1	-	-	6,7	3,9	-	-	25,6	-
РАЗОМ ВИТРАТ	-	160,7	103,5	28,1	-	131,3	69,7	-	153,4	122,1	-	103,7	45,1	14,1	107,8	104,2	66,9	20,1	1230,7	-
У % до підсумку:	-	12,9	8,2	2,2	-	10,4	5,5	-	12,2	9,7	-	8,3	3,6	1,1	8,6	8,2	5,3	1,6	-	97,8

продовження додатка Л.4
таблиця 2

Інші витрати на удосконалення соціально-трудових відносин	Капітальні витрати		Поточні витрати										РАЗОМ ВИТРАТ	У % до загального підсумку:
	Придбання (створення) необоротних активів	Капітальний ремонт необоротних активів	Матеріальні витрати				Витрати на оплату праці	Відрачування на соціальні заходи	Амортизація необоротних активів	Інші витрати		Управління діяльністю з удосконалення соціально-трудових відносин		
			Матеріали	Паливо	Запасні частини	Інші матеріальні витрати				Розрахунки з сторонніми організаціями	Інші витрати			
Витрати на розвиток соціальної сфери підприємства, в тому числі:	-	3,2	0,6	-	-	1,8	2,9	1,0	2,3	-	0,9	2,5	15,2	1,2
утримання культурно-освітніх закладів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
утримання спортивно-оздоровчих закладів	-	3,2	0,6	-	-	1,8	2,9	1,0	2,3	-	0,9	2,5	15,2	-
утримання закладів дошкільної освіти	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
інші заходи	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
На організацію корпоративної культури, в тому числі:	-	-	3,3	-	-	1,1	2	0,7	0,4	1,3	3,2	1,1	13,1	1,0
видавництво корпоративних видань	-	-	2,5	-	-	0,6	2	0,7	0,4	1,3	-	-	7,5	-
проведення корпоративних свят, зборів, засідань і ін.	-	-	0,8	-	-	0,5	-	-	-	-	3,2	1,1	5,6	-
організацію інших заходів	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
РАЗОМ ВИТРАТ	-	3,2	3,9	-	-	2,9	4,9	1,7	2,7	1,3	4,1	3,6	28,3	-
У % до загального підсумку:	-	0,31	0,3	-	-	2,3	3,8	1,4	2,1	0,1	3,3	2,9	-	2,2

Примітки: дані скореговані на спотворюючий коефіцієнт

Додаток Л.5

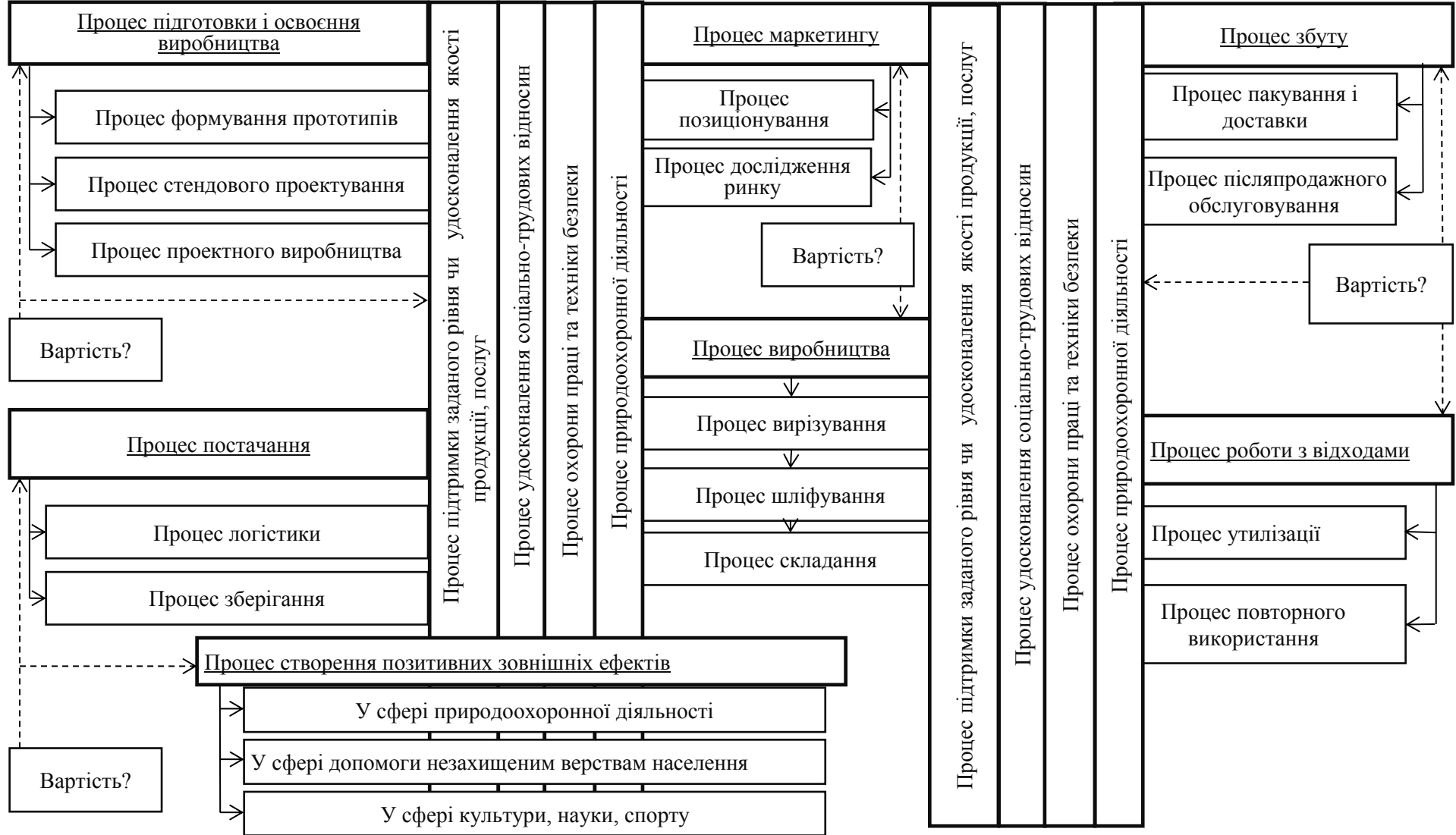
Відомість аналітичного обліку витрат, пов'язаних із проведенням суспільно корисних ініціатив ДП "АСЗ № 1" за квітень 2013 року, тис. 211рн.

Витрати, пов'язані із проведенням суспільно корисних ініціатив	Капітальні витрати		Поточні витрати										РАЗОМ ВИТРАТ	У % до підсумку:
	Придбання (створення) необоротних активів	Капітальний ремонт необоротних активів	Матеріальні витрати				Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Амортизація необоротних активів	Інші витрати		Управління соціальними ініціативами		
			Матеріали	Паливо	Запасні частини	Інші матеріальні витрати				Благодійна допомога	Інші витрати			
Ліквідація наслідків забруднення навколишнього середовища не з власної вини	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Захист природних оболонкок Землі, природних ресурсів, природно-заповідних територій	-	-	1,2	0,6	-	-	10,3	3,7	0,4	-	-	0,3	16,5	57,5
Захист незахищених верств населення	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Розвиток науки, культури, освіти, спорту	-	-	-	-	-	-	-	-	-	12,2	-	-	12,2	42,5
Розвиток медицини, вплив на зміну поведінки людей	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Інші заходи	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
РАЗОМ ВИТРАТ	-	-	1,2	0,6	-	-	10,3	3,7	0,4	12,2	-	0,3	28,7	-
У % до підсумку:	-	-	4,3	2,3	-	-	35,9	12,9	1,1	42,5	-	1	-	-

*Примітки: дані скореговані на спотворюючий коефіцієнт

Додаток М

Структура основних і соціальних процесів ТзОВ "СЕ Борднетце-Україна"



Додаток Н

Види та сутність соціальних процесів на підприємствах машинобудування

Додаток Н.1

Карта соціальних бізнес-процесів

Бізнес-процеси 1 порядку	Бізнес-процеси 2 порядку	Бізнес-процеси 3 порядку	Види робіт	Ресурси
1	2	3	4	5
Природоохоронної діяльності	Охорони атмосферного повітря	Технологічного оснащення	Створення (придбання) необоротних активів	Очисне устаткування, запасні частини, паливно-мастильні матеріали, інші матеріали, праця, інші ресурси
			Модернізація, дообладнання, реструктуризація необоротних активів	
			Догляд за необоротними активами	
			Поточний ремонт необоротних активів	
			Управління процесом технологічного оснащення з охорони атмосферного повітря	
		Моніторингу	Інструментальні заміри викидів	Прилади, матеріали, праця, інші ресурси
			Контроль за дотриманням нормативів обсягів викидів	
			Управління процесом моніторингу забруднення атмосфери	
		Ландшафтного планування	Розробка дизайну озеленення території у природоохоронних цілях	Багаторічні насадження, матеріали, праця, інші ресурси
			Насадження, догляд за лісозахисними смугами	
	Насадження, догляд за іншими багаторічними насадженнями			
	Управління процесом ландшафтного планування			
	Охорони водних ресурсів	Технологічного оснащення	Створення (придбання) необоротних активів	Очисне устаткування, запасні частини, паливно-мастильні матеріали, інші матеріали, праця, інші ресурси
Модернізація, дообладнання, реструктуризація необоротних активів				
Догляд за необоротними активами				

1	2	3	4	5	
	Охорони водних ресурсів	Технологічного оснащення	Поточний ремонт необоротних активів	Прилади, матеріали, праця, інші ресурси	
			Управління процесом технологічного оснащення у цілях охорони водних ресурсів		
		Моніторингу	Інструментальні заміри викидів		
			Контроль за дотриманням нормативів обсягів забруднення		
			Управління моніторингом забруднення водних ресурсів		
		Утилізації відходів	Утилізації твердих відходів		Збирання
	Знешкодження				
	Зберігання				
	Повторного використання				
	Захоронення				
	Управління утилізацією твердих відходів				
	Утилізації змішаних відходів	Розділення та знешкодження відходів	Устаткування для розділення, нейтралізації відходів, запасні частини, паливно-мастильні матеріали, інші матеріали, праця, інші ресурси		
	Охорони праці та техніки безпеки	Техніки безпеки	Технологічного оснащення і моніторингу	Створення (придбання) необоротних активів	Захисні механізми, запасні частини, лаки, фарби та інші матеріали, праця, інші ресурси
				Модернізація, дообладнання, реструктуризація необоротних активів	
				Догляд за необоротними активами	
Поточний ремонт необоротних активів					
Контроль справності обладнання					
Управління технологічним оснащенням					
Навчання з техніки безпеки		Систематичне навчання	Спеціалізована література, попереджувальні матеріали, праця, інші ресурси		
		Інструктажі			
		Управління процесом навчання з техніки безпеки			

продовження додатка Н.1

1	2	3	4	5
Охорони праці та техніки безпеки	Пожежної безпеки	Технологічного оснащення	Створення (придбання) необоротних активів	Обладнання з сповіщення та ліквідації пожежі, запасні частини, мастильно-охолоджуючі речовини, інші запаси, праця, інші ресурси
			Модернізація, дообладнання, реструктуризація необоротних активів	
			Догляд за необоротними активами	
			Контроль справності обладнання	
			Поточний ремонт необоротних активів	
			Управління процесом технологічного оснащення у цілях пожежної безпеки	
	Навчання з пожежної безпеки	Систематичне навчання	Спеціалізована література, попереджувальні матеріали, праця, інші ресурси	
			Інструктажі	
			Управління процесом навчання з пожежної безпеки	
	Гігієни праці та виробничої санітарії	Гігієни праці	Аналіз виробничих умов праці	Устаткування, прилади, матеріали, праця, інші ресурси
			Розробка лікувально-профілактичних і санітарно-гігієнічних заходів	
			Управління процесом гігієни праці	
		Виробничої санітарії	Організація механізму дотримання умов гігієни праці	Індивідуальні засоби захисту, захисне обладнання, вимірювальні прилади, матеріали, праця, інші ресурси
Контроль дотримання умов гігієни праці				
Управління процесом виробничої санітарії				
Медичного обслуговування		Утримання медичних закладів на території підприємства	Будівлі, медичне устаткування, лікарські засоби, матеріали, праця медичного персоналу, інші ресурси	
Недопущення виробництва продукції незадовільної якості	Удосконалення якості продукції	Дослідження та розробки у сфері якості	Маркетингові дослідження ринку з питань якості продукту	Необоротні активи, матеріали, праця, інші ресурси
			Розробка зразка продукту	
			Випробування продукту	

продовження додатка Н.1

1	2	3	4	5	
Недопущення виробництва продукції незадовільної якості	Удосконалення якості продукції	Навчання у сфері якості	Організація щотижневих засідань з питань якості продукту, робіт, послуг підрозділів підприємства	Спеціалізована література, інші матеріали, праця, інші ресурси	
			Навчання, інструктажі з питань якості продукту, робіт, послуг		
			Стажування з приводу підвищення кваліфікації у сфері якості		
	Управління процесом удосконалення якості продукції	Оцінка роботи процесу удосконалення якості продукції, робіт, послуг підрозділів підприємства	Матеріали, праця, інші ресурси		
	Оцінки якості продукції, робіт, послуг	Контроль якості продукції, сировини, матеріалів	Контроль вхідних ресурсів процесів підприємства	Контроль технологічних процесів	Необоротні активи, матеріали, праця, інші ресурси
			Управління контролем якості продукції		
Удосконалення соціально-трудових відносин	Матеріального стимулювання	Оплати та доплат за успіхи у трудовій діяльності	Розподіляється між усіма видами діяльності на підприємстві	Праця	
			Надання додаткових соціальних пільг та гарантій	Утримання транспортних засобів	Будівлі та споруди, інші необоротні активи, фінансові активи, праця, інші ресурси
				Співпраця із фінансовими установами	
		Утримання об'єктів соціальної інфраструктури			
		Організації виплат по закінченню трудової діяльності	Утримання корпоративного пенсійного фонду	Будівлі та споруди, інші необоротні активи, фінансові активи, праця, інші ресурси	
			Співпраця із відкритим пенсійним фондом, банком		
Управління процесом організації виплат по закінченню трудової діяльності					
Підвищення інтелектуального рівня працівників	Навчання та підвищення кваліфікації	Навчання та підвищення кваліфікації працівників власними силами	Навчання та підвищення кваліфікації працівників на основі співпраці із спеціалізованими закладами	Будівлі та споруди, інші необоротні активи, фінансові активи, праця, інші ресурси	
		Підготовки, перепідготовки			Навчання прийнятих на роботу працівників
		Навчання працівників, переведених на іншу посаду			

продовження додатка Н.1

1	2	3	4	5
Створення позитивних екстерналій	Створення позитивних екстерналій у сфері охорони навколишнього середовища	Захисту природних оболонок Землі, природних ресурсів	Розробка та проведення проектів захисту повітряних, водних, земельних, рекреаційних ресурсів	Необоротні активи, матеріали, фінансові активи, праця, інші ресурси
			Розробка та проведення проектів з переробки, знищення відходів, сміття	
			Розробка та проведення проектів із захисту рослинного, тваринного світу	
			Фінансування проектів захисту повітряних, водних, земельних, рекреаційних ресурсів	
			Фінансування проектів з переробки, знищення відходів, сміття	
			Фінансування проектів із захисту рослинного, тваринного світу	
	Підтримки природно-заповідних територій	Утримання об'єктів природно-заповідного фонду	Фінансові, матеріальні, трудові ресурси	
		Фінансування захисту та функціонування природних та штучних об'єктів		
	Захисту незахищених верств населення	Підвищення добробуту рятувальних закладів	Фінансування потреб, окремих проектів закладів з утримання, допомоги незахищеним верствам населення	Фінансові, матеріальні, трудові ресурси
		Підтримки територій підвищеної небезпеки	Допомога територіям, постраждалим від стихійних лих, природних катаклізмів, техногенних аварій, катастроф	Фінансові, матеріальні, трудові ресурси
	Розвитку науки, освіти, культури, спорту	Підвищення добробуту культурно-освітніх закладів	Фінансування потреб закладів науки, освіти, культури, спорту	Грошові кошти, інші ресурси
		Підтримки проектів у сфері науки, освіти, культури, спорту	Фінансування окремих проектів закладів науки, освіти, культури, спорту	Грошові кошти, інші ресурси
Розвитку медицини, зміни поведінки людини	Підвищення добробуту медичних закладів	Фінансування потреб медичних закладів	Грошові кошти, інші ресурси	
	Підтримки проектів у сфері медицини, зміни поведінки людини	Фінансування, проведення окремих проектів у сфері медицини, зміни поведінки людини	Грошові кошти, праця, інші ресурси	

Примітки: складено автором

Додаток Н.2

Опис функцій соціальних бізнес-процесів

Бізнес-процеси 1 порядку	Бізнес-процеси 2 порядку	Бізнес-процеси 3 порядку	Опис функцій
1	2	3	4
Природоохоронної діяльності	Охорони атмосферного повітря	Технологічного оснащення	Оснащення джерел викиду пилогазоочисним устаткуванням (циклонами, скруберами, статичними пиловловлювачами, рукавними фільтрами), вловлювачами шкідливих речовин, догляд, ремонт, модернізація очисного обладнання.
		Моніторингу	Систематичний та епізодичний контроль за обсягами викидів джерел забруднення, як на промисловому об'єкті, так і у селітебних районах, управління рівнем обсягів викидів.
		Ландшафтного планування	Створення лісозахисних смуг для недопущення розповсюдження шкідливих речовин у атмосферу та догляд за ними, озеленення території промислового об'єкту багаторічними насадженнями для фільтрації шкідливих речовин, випущених у атмосферу.
	Охорони водних ресурсів	Технологічного оснащення	Утримання, догляд, ремонт, модернізація джерел викачування, постачання й очищення води, механізмів її повторного використання.
		Моніторингу	Систематичний та епізодичний контроль за рівнем забруднення випущеної у зовнішнє середовище води, контроль рівня води, що використовують у споживчих цілях.
	Утилізації відходів	Утилізації твердих відходів	Збирання, переробка, повторне використання металевих відходів, їх зберігання, продаж стороннім організаціям (стружки, висічки, завусинок, амортизаційного брухту, клещевини, шлаків, шламів, сплесків).
		Утилізації змішаних відходів	Знешкодження, розділення, спалювання відходів органічного та неорганічного походження, газоподібного та рідкого станів (суміші із брухту, стружки, травильного розчину, мастильно-охолоджуючих рідин, абразивного порошу і ін.).
Охорони праці та техніки безпеки	Техніки безпеки	Технологічного оснащення і моніторингу	Утримання, догляд, ремонт технічного та технологічного оснащення з техніки безпеки (систем дистанційного керування, захисного обладнання), нанесення спеціальних позначок та кольору на устаткування підвищеної небезпеки, контроль за правилами поведінки з верстатами, вантажопідійомниками та іншими механізмами.
		Навчання з техніки безпеки	Навчання, інструктажі, атестація та перевірка знань працівників із правил поводження з вантажопідійомними механізмами, транспортними засобами, іншим виробничим устаткуванням, захисними механізмами, правил надання першої медичної допомоги та поводження в екстрених ситуаціях.

1	2	3	4
Охорони праці та техніки безпеки	Пожежної безпеки	Технологічного оснащення	Утримання, догляд, ремонт технічного та технологічного оснащення для підтримки пожежної безпеки й уникнення нещасних випадків через пожежі (датчиків з різними принципами дії, які своєчасно сповіщають про виниклу пожежу і дають команду на вмикання автоматичної системи гасіння пожежі,спринклерні та дренчерні установки, що забезпечують високу ефективність гасіння пожежі, сигналізації, сирени, пожежні повідомлювачі), обладнання, інвентаря, матеріалів (протипожежних щитів, укомплектованих вуглекислотними вогнегасниками, баграми, ломами, відрами, сокирами; ящиків з піском, азбестових покривал).
		Навчання з пожежної безпеки	Навчання, інструктажі, атестація та перевірка знань працівників із правил поведження з механізмами підвищеної небезпеки, легкозаймистими речовинами.
	Виробничої санітарії та гігієни праці	Гігієни праці	Вивчення впливу виробничого процесу на організм працівників з метою розробки лікувально-профілактичних і санітарно-гігієнічних заходів, спрямованих на створення сприятливих умов праці шляхом встановлення граничних відхилень від природних фізіологічних норм для людини, допустимих навантажень на організм людини, які не будуть викликати негативних змін у функціонуванні організму працівника й окремих його систем.
		Виробничої санітарії	Пов'язаний із створенням і контролем умов роботи працівників, їх впливу на людський організм через моніторинг і коригування показників оцінки умов праці: забруднення повітря, температури, вологості, швидкості руху повітря, рівня шуму, освітленості, санітарного стану, особистої гігієни працівників.
Медичного обслуговування		Фінансування й організація проведення попереднього (при прийнятті на роботу) і періодичних (протягом трудової діяльності) медичних оглядів працівників, зайнятих на важких роботах, роботі із шкідливими чи небезпечними умовами праці, а також щорічного обов'язкового медичного огляду осіб віком до 21 року.	

продовження додатка Н.2

1	2	3	4
Недопущення виробництва продукції незадовільної якості	Удосконалення виробництва якісної продукції	Дослідження та розробки у сфері якості	Пошук характеристик основних властивостей товарів, які відповідають потребам споживача та становлять безпеку для довкілля, організація роботи з розробки продукції відповідно до результатів маркетингових досліджень і випробування зразків продукції у виробничому процесі, аналіз витрат і вигід від виробництва та споживання планованого товару. Пошук, розробка інновацій у техніці та технології, організації праці для підвищення ефективності роботи виробничих підрозділів і допоміжних виробництв підприємства.
		Навчання у сфері якості	Ознайомлення з шляхами підвищення якості продукції, робіт, послуг підрозділів підприємства, ознайомлення із теоретичними знаннями щодо підвищення якості праці, навчання, що проводиться на підприємстві чи поза його межами за участі спеціалізованих установ, інших виробничих об'єктів.
		Управління процесом удосконалення якості продукції	Оцінка роботи процесу удосконалення якості продукції, робіт, послуг, розробка рекомендацій і заходів подальших дій на підставі даних процесу роботи з браком і процесу удосконалення якості продукції, робіт, послуг підприємства.
	Оцінки якості продукції, робіт, послуг	Контроль якості продукції, сировини	Технічний, технологічний контроль, контроль якості вхідних ресурсів, результатів праці працівників підприємства.
		Управління контролем якості продукції	Оцінка результатів роботи з питань контролю роботи у сфері якості продукції, робіт, послуг, розробка рекомендацій і напрямів подальших дій.
Удосконалення соціально-трудова відносин	Матеріального стимулювання	Оплати праці та доплати за успіхи у трудовій діяльності	Оплата праці працівникам відповідно до встановлених розцінок за виконану ними роботу, відпрацьований час (включає основну заробітну плату, додаткову, інші компенсаційні виплати, що відносять до фонду оплати праці згідно з чинним законодавством).
		Надання додаткових соціальних пільг і гарантій	Надання гарантій працівникам, встановлених керівництвом підприємства за власною ініціативою, що не належать до фонду оплати праці. До них відносимо надання житла працівникам (оплата оренди квартири чи утримання власних гуртожитків), безкоштовне харчування працівників (утримання власних їдалень чи оплата обідів у сторонніх організаціях), безкоштовний проїзд працівників з дому на роботу і назад (утримання власних транспортних засобів чи оплата проїзду громадським транспортом), лікування працівників, надання безпроцентних грошових позик, організація дозвілля тощо.

продовження додатка Н.2

1	2	3	4
Удосконалення соціально-трудових відносин	Підвищення інтелектуального рівня працівників	Організації виплат по закінченню трудової діяльності	Запровадження системи пенсійних виплат працівникам за рахунок коштів підприємства на основі співпраці із недержавними відкритими пенсійними фондами, банківськими установами для відкриття рахунків пенсійних вкладів чи створення власного корпоративного фонду для інвестування пенсійних активів і виплати пенсій.
		Навчання та підвищення кваліфікації	Всебічний розвиток працівників на основі щорічного навчання для підвищення рівня знань, ознайомлення із змінами у сфері науки та практики, що може здійснюватися власними силами підприємства (навчання працівників особливостям професії працівниками того ж підприємства із більшим досвідом, утримання власних університетів, бібліотек) чи співпраці із вищими навчальними закладами. Підвищення кваліфікації працівників шляхом їх стажування на інших виробничих об'єктах.
		Підготовки, перепідготовки працівників	Навчання взятих на роботу працівників особливостям професії, перепідготовка працівників, які переходять на іншу професію, що здійснюється власними силами підприємства.
Проведення суспільно корисних ініціатив	Створення позитивних екстерналій у сфері охорони навколишнього середовища	Захисту природних об'єктів Землі, природних ресурсів	Фінансування об'єктів, зайнятих охороною ресурсного потенціалу Землі (закладів захисту тваринного, рослинного світу, організацій, спеціалізованих на очищенні водоймищ, земельних ресурсів, фінансування об'єктів рекреації), проведення проектів із захисту ресурсів Землі власними силами, що включає утримання сміттєпереробних заводів, закладів догляду за бездомними тваринами, утримання очисних станцій і ін.
		Підтримки природно-заповідних територій	Фінансування закладів природно-заповідного фонду (природних об'єктів - заповідників, біосферних заповідників, національних природних парків, заказників, пам'яток природи, заповідних урочищ; штучних об'єктів - ботанічних садів, дендрологічних парків, зоологічних парків, парків-пам'яток садово-паркового мистецтва) чи організації власних об'єктів (заказників, пам'яток природи, заповідних урочищ, ботанічних садів, дендрологічних парків, зоологічних парків, парків-пам'яток садово-паркового мистецтва).
	Захисту незахищених верств населення	Підвищення добробуту закладів допомоги незахищеним верствам населення	Фінансування окремих потреб чи програм закладів допомоги незахищеним верствам населення (сиротинцям, будинкам-пристарілих, будинкам утримання дітей з особливими потребами).

продовження додатка Н.2

1	2	3	4
Проведення суспільно корисних ініціатив	Захисту незахищених верств населення	Підтримки територій підвищеної небезпеки	Допомога населенню, що зазнало впливу природних стихій, аварій техногенного характеру, допомога об'єктам підвищеної небезпеки.
	Розвитку науки, освіти, культури, спорту	Підвищення добробуту закладів науки, освіти, культури, спорту	Фінансування окремих потреб закладів науки, освіти, культури, спорту (науково-дослідних об'єктів, навчальних закладів, дитячих садків, театрів, спортивних закладів, шкіл мистецтва) й ін.
		Підтримки проектів у сфері науки, освіти, культури, спорту	Допомога в організації, проведенні, фінансуванні заходів у сфері науки, освіти, культури, спорту (конкурсів, олімпіад, змагань, виставок).
	Розвитку медицини, зміни поведінки людини	Підвищення добробуту медичних закладів	Фінансування окремих потреб медичних закладів
		Підтримки проектів у сфері медицини, зміни поведінки людини	Допомога в організації, проведенні, фінансуванні заходів у сфері медицини (допомога у зборі коштів на медичні проекти, реклама таких проектів, виконання працівниками-волонтерами окремих функцій у процесі реалізації проектів, надання приміщень, обладнання, матеріалів, фінансових ресурсів для проведення проектів), пропаганда правил поведінки людей у певних ситуаціях, у способі життєдіяльності й ін.

Примітки: складено автором

Додаток Н.3

Фактори розподілу витрат видів робіт підприємства соціального змісту

Фактори витрат	Операційні фактори	Фактори часу	Інтенсивні фактори (пряме простеження витрат)
Види робіт			
1	2	3	4
Ремонт необоротних активів	Кількість ремонтів	Час одного ремонту	Вартість ремонту
Інструментальні заміри викидів	Кількість замірів	Час проведення одного заміру	Вартість заміру
Розробка дизайну озеленення території у природоохоронних цілях		Час розробки одного варіанту дизайну	Вартість розробки дизайну
Догляд за лісозахисними смугами, багаторічними насадженнями	Кількість оглядів посадок з відповідним доглядом за ними	Час, затрачений на догляд за багаторічними насадженнями	Вартість догляду за багаторічними насадженнями
Збирання твердих відходів	Маса зібраних відходів	Час збору твердих відходів	Витрати, пов'язані із збором твердих відходів
Знешкодження твердих відходів	Маса знешкоджених відходів	Час знешкодження	Вартість знешкодження
Зберігання твердих відходів	Маса відходів на збереженні	Час збереження відходів	Вартість зберігання партії відходів
Повторне використання твердих відходів	Маса відходів, придатних до повторного використання	Час, пов'язаний із доведенням партії відходів до стану, придатного для повторного використання	Витрати, пов'язані із доведенням партії відходів до стану, придатного для повторного використання
Захоронення твердих відходів	Маса захоронених відходів	Час, необхідний для захоронення партії відходів	Вартість захоронення відходів
Розділення та знешкодження змішаних відходів	Об'єм відходів	Час розділення і знешкодження відходів	Вартість розділення і знешкодження одиниці об'єму відходів
Навчання працівників	Кількість груп працівників	Час навчання працівників	Вартість навчання працівників
Інструктажі	Кількість інструктажів	Час проходження інструктажу	Вартість інструктажу
Розробка лікувально-профілактичних і санітарно-гігієнічних заходів		Час розробки заходу	Вартість розробки заходу
Контроль дотримання умов гігієни праці	Кількість контрольних заходів	Час проведення одного контрольного заходу	Вартість проведення одного контрольного заходу
Маркетингові дослідження ринку з питань якості продукту	Кількість проведених досліджень	Час проведення одного дослідження	Вартість проведення одного дослідження
Розробка зразка продукту	Кількість розроблених зразків продукції	Час на розробку зразка продукту	Вартість розробки зразка продукту
Випробування продукту	Кількість випробувань	Час одного випробування	Вартість одного випробування

продовження додатка Н.3

1	2	3	4
Організація щотижневих засідань (гуртків якості) з питань якості продукту, робіт, послуг підрозділів підприємства	Кількість засідань	Час проведення одного засідання	Вартість проведення засідання
Контроль вхідних ресурсів процесів підприємства	Кількість контрольних заходів	Час проведення одного контрольного заходу	Вартість проведення одного контрольного заходу
Контроль технологічних процесів	Кількість контрольних заходів	Час проведення одного контрольного заходу	Вартість проведення одного контрольного заходу
Оцінка на якість вхідних ресурсів процесів підприємства та продукції підприємства	Кількість виправлених одиниць бракованої продукції Кількість виставлених рекламаций Маса , кількість оцінених вхідних ресурсів	Час виправлення одиниці бракованої продукції, Час оцінки якості вхідних ресурсів	Вартість виправлення одиниці бракованої продукції Вартість оцінки якості одиниці вхідних ресурсів
Співпраця із фінансовими установами	Кількість підписаних договорів	Час на підписання договору	Вартість співпраці із фінансовою установою
Утримання об'єктів соціальної інфраструктури	Кількість об'єктів соціальної інфраструктури		Вартість утримання об'єкту соціальної інфраструктури
Співпраця із відкритим пенсійним фондом	Кількість підписаних договорів	Час на підписання договору	Вартість співпраці із відкритим пенсійним фондом
Розробка та проведення проектів із захисту рослинного, тваринного світу	Кількість проведених проектів	Час, затрачений на проведення одного проекту	Вартість проведення одного проекту
Фінансування проектів захисту повітряних, водних, земельних, рекреаційних ресурсів	Кількість фінансованих проектів	Час, затрачений на укладання договору та фінансування проекту	Вартість фінансування одного проекту
Утримання штучних об'єктів природно-заповідного фонду	Кількість об'єктів		Вартість утримання одного об'єкту
Допомога територіям, постраждалим від техногенних аварій, катастроф	Кількість територій		Вартість допомоги
Управління		Час, витрачений на управління об'єктом чи проектом	Вартість процесу управління

Примітки: складено автором

Додаток П

Податкове навантаження заходів соціального змісту

Доходи і витрати соціального значення, що впливають на розрахунок об'єкта оподаткування:	Зміст доходів і витрат, що впливають на розрахунок об'єкта оподаткування:	Джерело:	Вид заходів:
1	2	3	4
При обчисленні податку на прибуток			
Доходи, що не враховують для визначення об'єкта оподаткування:	<ul style="list-style-type: none"> – суми коштів у вигляді внесків, які надходять до платників податку, що здійснюють недержавне пенсійне забезпечення відповідно до закону, від вкладників пенсійних фондів, вкладників пенсійних депозитних рахунків; надходять і накопичуються за пенсійними вкладками, рахунками учасників фондів банківського управління відповідно до закону; надходять до неприбуткових установ та організацій у вигляді внесків на недержавне пенсійне забезпечення або внесків на інші потреби, передбачені законом; – суми коштів спільного інвестування, а саме коштів, залучених від інвесторів інститутів спільного інвестування, доходи від проведення операцій з активами таких інститутів і доходи, нараховані за активами зазначених інститутів, а також кошти, залучені від власників сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, доходи від проведення операцій з активами фондів операцій з нерухомістю і доходи, нараховані за активами фондів операцій з нерухомістю, створених відповідно до закону; – вартість безоплатно отриманого платником податку майна, що створене в результаті виконання заходів, передбачених державними цільовими, галузевими, регіональними програмами поліпшення стану безпеки, умов праці та виробничого середовища, програми організації розроблення і виробництва засобів індивідуального та колективного захисту працівників, а також іншими профілактичними заходами відповідно до завдань страхування від нещасних випадків. 	<p>ст. 136.1.8. Податкового кодексу України</p> <p>ст. 136.1.9 Податкового кодексу України</p> <p>136.1.24 Податкового кодексу України</p>	<p>Недержавні пенсійні проекти підприємств</p> <p>Недержавні пенсійні проекти підприємств</p> <p>Заходи з охорони праці та техніки безпеки</p>
Витрати, що враховують для визначення об'єкта	– на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та внески на соціальні заходи, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності,	ст. 138.8.5 Податкового кодексу	Заходи з підтримання чи удосконалення

продовження додатка П

1	2	3	4
<p>оподаткування:</p>	<p>довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, придбаних комплектувальних виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій);</p> <ul style="list-style-type: none"> – пов’язаних із підтвердженням відповідності продукції, систем якості, систем управління якістю, систем екологічного управління; – на охорону праці та техніку безпеки, понесені відповідно до законодавства; – на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; – суми коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, добровільно перераховані (передані) протягом звітного року до неприбуткових організацій у розмірі, що не перевищує 4 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року. При цьому в разі, якщо за результати попереднього звітного року платником податку отримано від’ємний результат об’єкта оподаткування, то сума коштів, що перераховується, визначається з урахуванням оподаткованого прибутку, отриманого в році, що передує року декларування такого річного від’ємного значення, але не раніш як за 4 попередні звітні роки; – суми коштів або вартість майна, добровільно перераховані/ передані для цільового використання з метою охорони культурної спадщини установам науки, освіти, культури, заповідникам, музеям, музеям-заповідникам у розмірі, що не перевищує 10% оподаткованого прибутку за попередній звітний рік; – витрати, пов’язані з утриманням й експлуатацією фондів природоохоронного значення, які перебувають у його власності, витрати на самостійне зберігання, переробку, захоронення або придбання послуг із збирання, зберігання, перевезення, знешкодження, видалення і захоронення відходів від виробничої діяльності платника податку, що надаються сторонніми організаціями, з очищення стічних вод; інші витрати на збереження екологічних систем, які перебувають під негативним впливом 	<p>України</p> <p>ст. 138.10.3 Податкового кодексу України</p> <p>ст. 138.10.6 Податкового кодексу України</p>	<p>рівня якості продукції</p> <p>Заходи з охорони праці та техніки безпеки</p> <p>Заходи з виправлення браку продукції</p> <p>Заходи із створення позитивних екстерналій</p> <p>Заходи з природоохоронної діяльності</p>

продовження додатка П

1	2	3	4
	<p>і професійно-технічних навчальних закладах фізичних осіб (незалежно від того, чи перебувають такі особи у трудових відносинах з платником податку), які уклали з ним письмовий договір (контракт) про взяті ними зобов'язання відпрацювати у платника податків після закінчення навчання не менше ніж три роки;</p> <ul style="list-style-type: none"> – на організацію навчально-виробничої практики за профілем основної діяльності платника податку; – будь-які витрати на гарантійний ремонт або гарантійні заміни товарів, проданих платником податку, вартість яких не компенсується за рахунок покупця, в розмірі, що відповідає рівню гарантійних замін, оприлюднених платником. При цьому оприлюднення рівня гарантійних замін означає поширене в рекламі, технічній документації, договорі або іншому документі зобов'язання продавця, що стосується умов і термінів гарантійного обслуговування. <p>Щодо даної категорії витрат у Податковому кодексі передбачено такі обмеження:</p> <ul style="list-style-type: none"> – при здійсненні гарантійних замін товарів платник податку зобов'язаний вести облік покупців, які отримали таку заміну або послуги з ремонту, в порядку, встановленому законодавством; – заміна товару без зворотного отримання бракованого товару або без належного ведення обліку не дає права на збільшення витрат продавця; – порядок гарантійного ремонту (обслуговування) або гарантійних замін, а також перелік товарів, на які встановлюється гарантійне обслуговування, визначаються Кабінетом Міністрів України на підставі норм законодавства з питань захисту прав споживачів. 	<p>ст. 140.1.4 Податкового кодексу України</p>	<p>Заходи, пов'язані із виправленням браку продукції</p>
<p>При обчисленні податку з доходів фізичних осіб</p>			
<p>До загального місячного (річного) оподатковуваного доходу платника податку включають:</p>	<ul style="list-style-type: none"> – суму пенсійних внесків у межах недержавного пенсійного забезпечення, що сплачуються роботодавцем – резидентом за свій рахунок за договором недержавного пенсійного забезпечення платника податку, якщо така сума перевищує 15 % нарахованої цим роботодавцем суми заробітної плати платнику податку протягом кожного звітного податкового місяця, за який сплачується пенсійний внесок, внесків до фондів банківського управління, але не більш як 5 розмірів мінімальної заробітної 	<p>ст. 164.2.16 Податкового кодексу України</p>	<p>Недержавні пенсійні проекти підприємств</p>

продовження додатка П

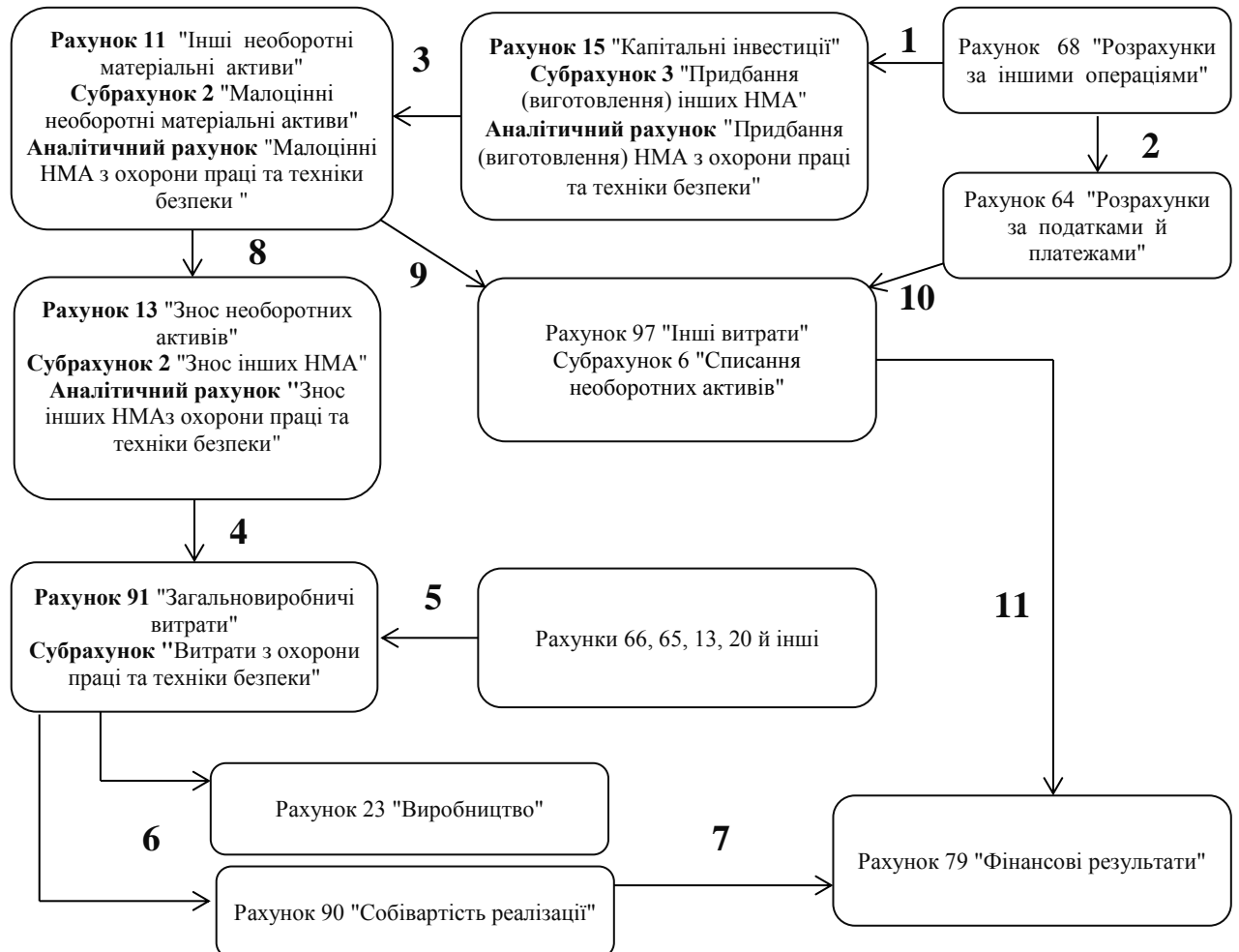
1	2	3	4
	<p>плати, встановленої законом у розрахунку за місяць за сукупність таких внесків;</p> <ul style="list-style-type: none"> – дохід, отриманий платником податку як додаткове благо, крім випадків, передбачених законодавством. 	<p>ст. 164.2.17 Податкового кодексу України</p>	<p>Надання додаткових соціальних пільг і гарантій працівникам</p>
<p>Податковий агент (адміністратор недержавного пенсійного фонду) утримує та сплачує (перераховує) до бюджету податок за ставками:</p>	<p>60 відсотків суми:</p> <ul style="list-style-type: none"> – одноразової страхової виплати за договором страхування довічних пенсій; – виплати пенсії на визначений строк, що проводиться з недержавного пенсійного фонду учаснику фонду в порядку та строки, визначені законодавством. 	<p>170.8.2. Податкового кодексу України</p>	<p>Недержавні пенсійні проекти підприємств</p>
<p>Не оподатковуються під час їх нарахування (виплати) податковим агентом (адміністратором недержавного пенсійного фонду):</p>	<ul style="list-style-type: none"> – сума регулярних і послідовних виплат (ануїтетів) за договором довгострокового страхування життя або пенсійних виплат за договором пенсійного вкладу, пенсійних і цільових виплат учасника фонду банківського управління, пенсійних виплат на визначений строк, одноразових пенсійних виплат або довічних пенсій, нарахованих та/або виплачених платнику податку - резиденту, який не досяг повноліття або має вік не менше ніж 70 років; – сума виплати за договором пенсійного вкладу, виплат з рахунка учасника фонду банківського управління, виплати пенсії на визначений строк, довічної пенсії або одноразової виплати, якщо вкладник, учасник фонду банківського управління, учасник недержавного пенсійного фонду чи застрахована особа отримала інвалідність I групи; – сума одноразової пенсійної виплати учаснику недержавного пенсійного фонду або Накопичувального фонду за рахунок коштів Накопичувального фонду. 	<p>170.8.3 Податкового кодексу України</p>	<p>Недержавні пенсійні проекти підприємств</p>

Додаток Р

Відображення соціальних витрат у системі рахунків фінансового обліку

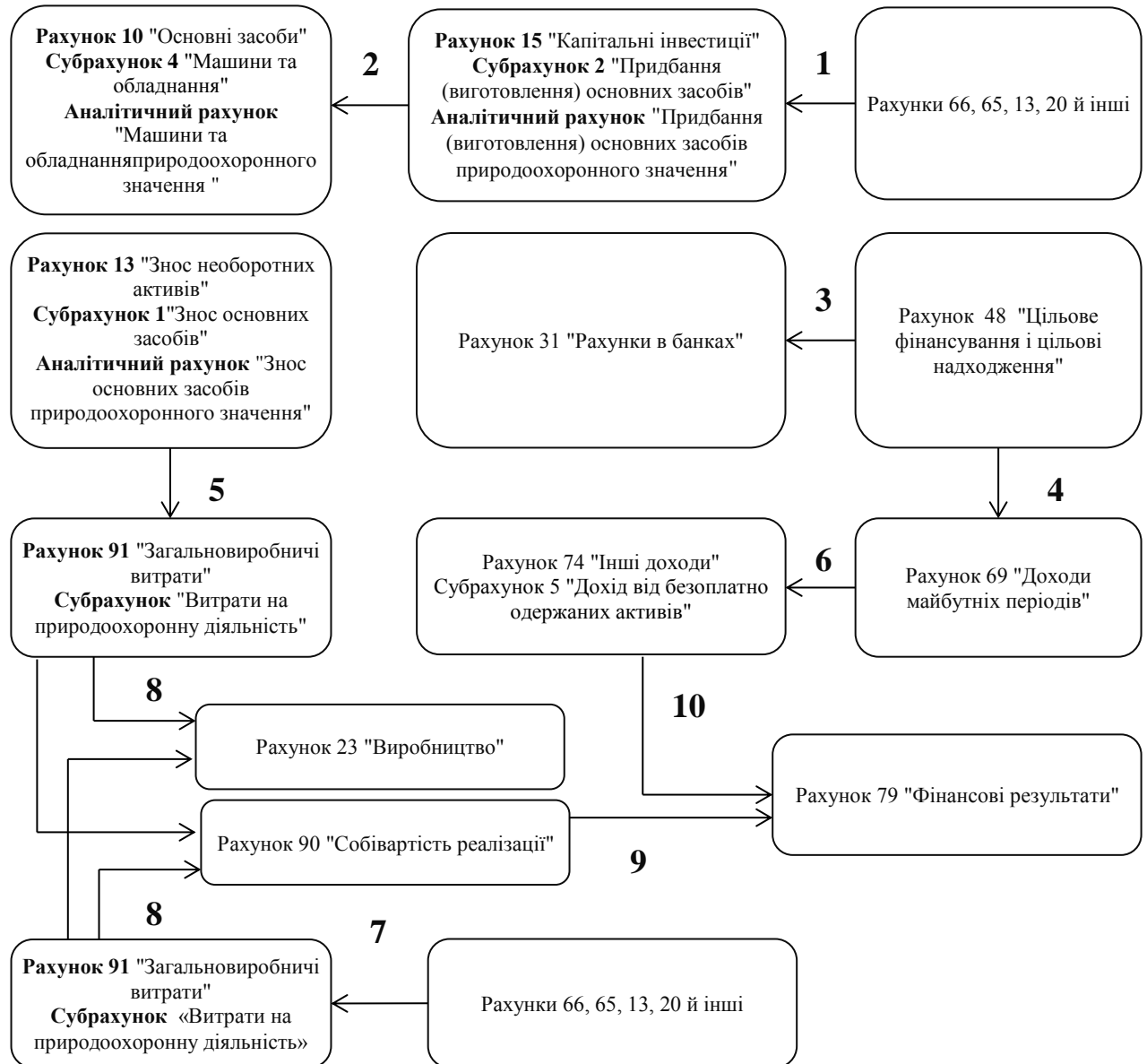
Додаток Р. 1

Відображення витрат на охорону праці та техніку безпеки у системі рахунків фінансового обліку



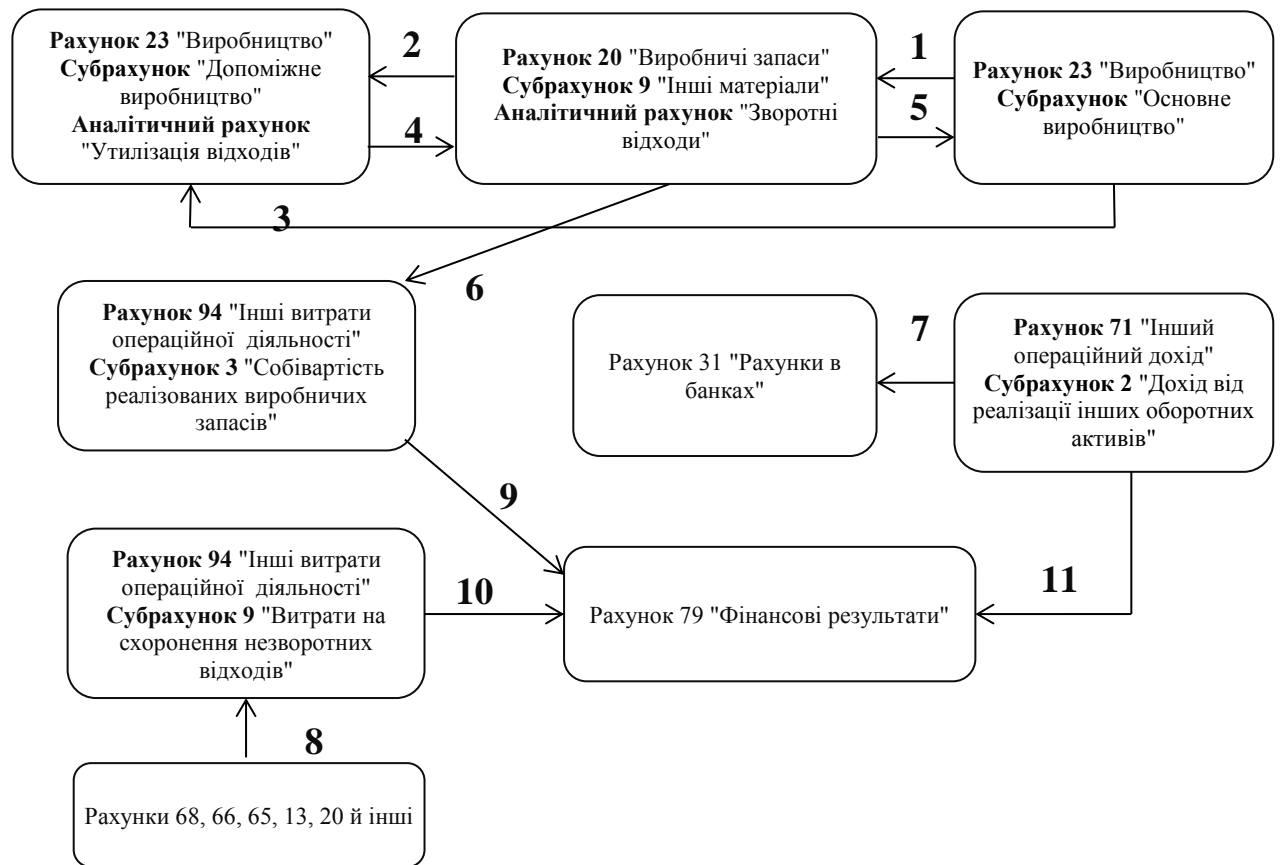
1. Придбано стенди із правилами поведження на виробництві, сигналізаційні установки
2. Відображено суму ПДВ з операції придбання необоротних активів
3. Введено в експлуатацію стенди та сигналізаційні установки
4. Нараховано амортизацію МНА з охорони праці та техніки безпеки
5. Визнано витрати звітного періоду у сумі вартості витрачених ресурсів підприємства на поточний ремонт, догляд за необоротними активами з охорони праці та техніки безпеки, вартість індивідуальних засобів захисту, використаних у цілях охорони праці, інших ресурсів для охорони праці та техніки безпеки
6. Розподіл витрат з охорони праці та техніки безпеки
7. Списано витрати з охорони праці та техніки безпеки на фінансові результати підприємства
8. Списано вартість безкоштовно переданих необоротних активів з охорони праці у частині нарахованого зносу
9. Списано залишкову вартість безкоштовно переданих необоротних активів з охорони праці
10. Нараховано суму ПДВ на залишкову вартість безкоштовно переданого активу
11. Списано інші витрати на фінансові результати підприємства

Додаток Р.2

Відображення витрат на природоохоронну діяльність у системі рахунків
фінансового обліку

1. На підприємстві машинобудування створено господарським способом обладнання з очистки води
2. Введено в експлуатацію обладнання з очистки води
3. Отримано державну цільову допомогу з відшкодування собівартості обладнання з очистки води
4. Віднесено державну цільову допомогу на доходи майбутніх періодів
5. Нараховано амортизацію на обладнання з очистки води
6. Визнано інший дохід у сумі нарахованої амортизації
7. Визнано витрати звітного періоду у сумі вартості витрачених ресурсів підприємства на поточний ремонт, догляд за необоротними активами природоохоронного значення, у сумі вартості інших ресурсів, витрачених з метою ведення природоохоронної діяльності та управління нею
8. Розподіл витрат на природоохоронну діяльність
9. Списано витрати на природоохоронну діяльність на фінансові результати підприємства
10. Списано інші доходи на фінансові результати підприємства

Додаток Р.3

Відображення витрат на захоронення, утилізацію відходів у системі рахунків
фінансового обліку**I варіант обліку відходів**

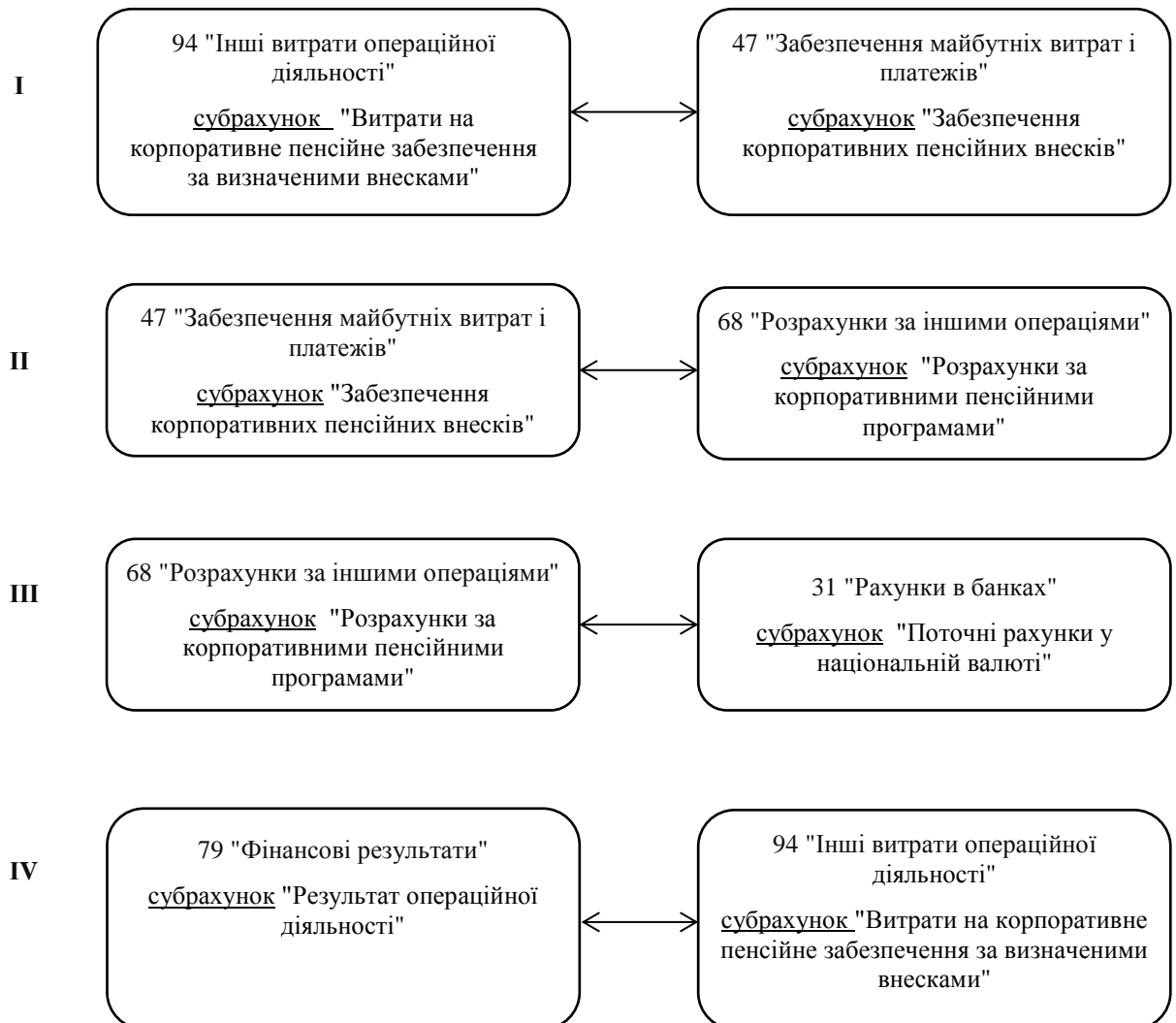
1. Визнано активом відходи, отримані у процесі виробництва і передано їх на склад;
2. Передано зі складу до цеху допоміжного виробництва зворотні відходи для їх утилізації з метою наступного використання;

II варіант обліку відходів

3. Передано з основного виробництва до цеху допоміжного виробництва зворотні відходи для їх утилізації з метою наступного використання;
4. Визнано вартість доведених до повторного використання відходів і передано їх на склад;
5. Використано частину зворотних відходів як сировину у виробничому процесі;
6. Списано собівартість зворотних відходів, які реалізовано;
7. Визнано дохід від реалізації зворотних відходів;
8. Визнано витрати, пов'язані із захороненням незворотних відходів;
9. Списано собівартість реалізованих зворотних відходів на фінансовий результат;
10. Списано витрати на захоронення незворотних відходів на фінансовий результат;
11. Списано дохід від реалізації зворотних відходів на фінансовий результат.

Додаток Р.4

Визнання та списання витрат за пенсійними програмами із визначеним внеском
на рахунках фінансового обліку



I – Визнання витрат за корпоративною пенсійною програмою із визначеними внесками і створення забезпечення майбутніх витрат і платежів;

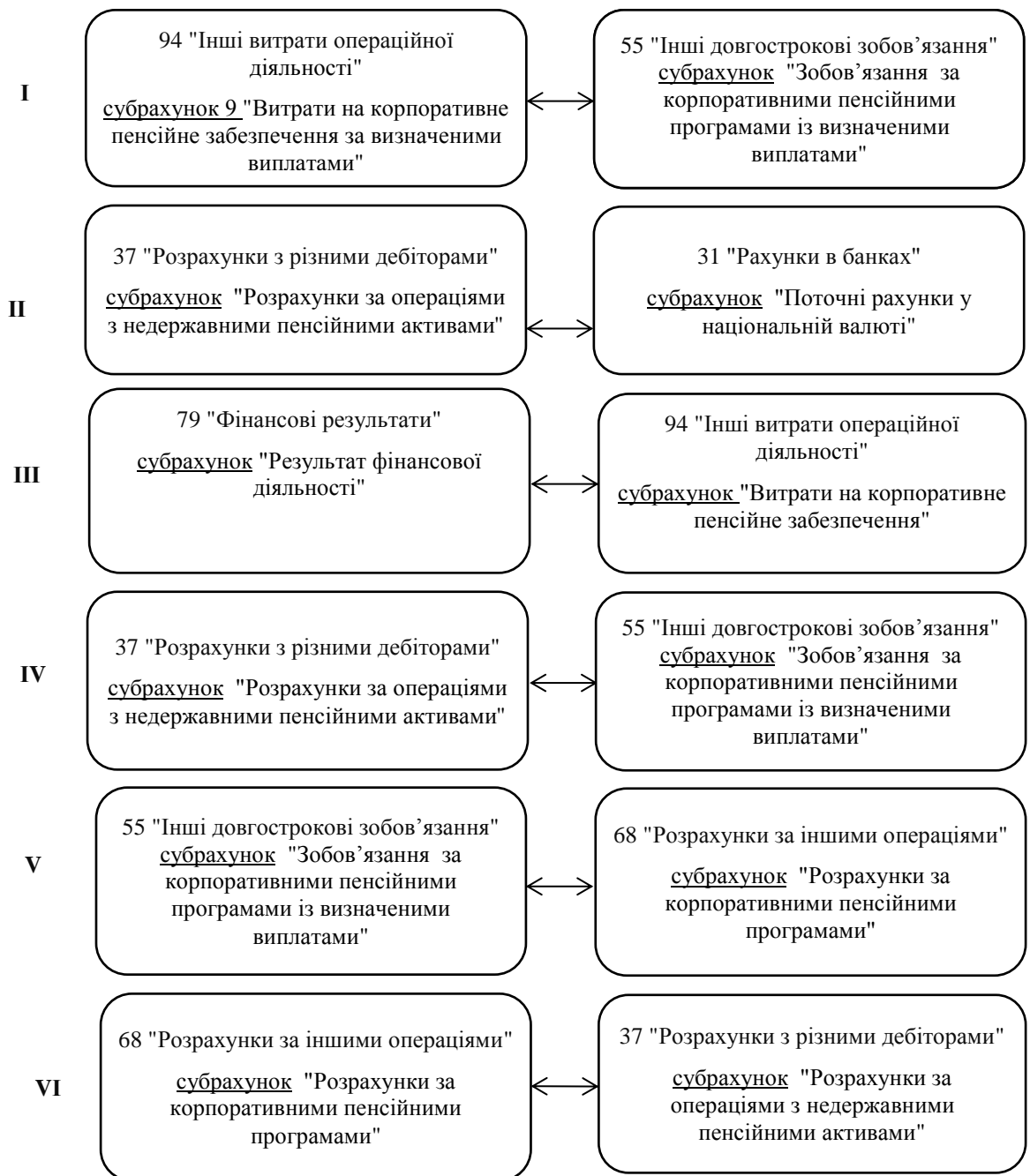
II – відображення зобов'язань за корпоративною пенсійною програмою із визначеними внесками;

III – погашення зобов'язань за корпоративною пенсійною програмою із визначеними внесками (перерахунок пенсійних внесків підприємства на користь працівника до недержавного пенсійного фонду);

IV – списання витрат на фінансові результати.

Додаток Р.5

Рекомендовані облікові записи для визнання та списання витрат, зобов'язань за пенсійними програмами із визначеними виплатами на рахунках фінансового обліку



I – визнання зобов'язань у сумі теперішньої вартості майбутніх платежів;

II – перерахунок внесків до недержавного пенсійного фонду на суму теперішньої вартості майбутніх пенсійних виплат;

III – списання витрат на фінансові результати;

IV – збільшення розміру пенсійних активів на суму дисконту;

V – при настанні дати розрахунку за виплатами по закінченню трудової діяльності, - переведення довгострокових зобов'язань до складу поточних;

VI – виплата працівникам пенсії.

Додаток С

Зарубіжна практика звітування за результатами діяльності соціального змісту

[179]

Країна	Сутність зобов'язань за нормативно-правовими актами
Франція	Згідно із законодавством "соціальний звіт" – це набір обов'язкових для звітності соціальних показників. Зобов'язання підготовки звіту за цими показниками поширюються на компанії, зареєстровані у Франції, із кількістю працівників понад 300 осіб. "Соціальний звіт" містить інформацію про практику найму на роботу, оплату праці, охорону здоров'я, умов праці на робочому місці, навчання і професійну підготовку, відносини між керівництвом і персоналом. Крім того, з першого січня 2003 року підприємства, акції яких котируються на біржі зобов'язані надати соціальний звіт із охорони праці, навколишнього середовища і впливу на суспільство.
Бельгія	З 1995 року підприємства зобов'язані додавати до річного звіту так званий "Соціальний звіт". Він містить інформацію про практику найму і розвитку працівників на фірмі, загальний опис робочої сили, плинність кадрів, заходи з просування і професійної підготовки працівників. Цей документ є обов'язковим для усіх підприємств з кількістю працівників понад 20 осіб. Його подають у Національний банк Бельгії, який контролює достовірність інформації у звіті.
Данія	Закон про захист навколишнього середовища, прийнятий у 1993 році, містить вимогу екологічного звітування для найбільших підприємств-забрудників довкілля.
Норвегія	Закон про бухгалтерський облік 1998 року вимагає включення у вступному слові директора інформації про робоче середовище, статеву рівність та екологію. Також згідно із нормами закону обов'язково наводити інформацію про впровадження заходів, які можуть запобігти або зменшити негативний вплив компанії на суспільство.
Велика Британія	У 2005 році ухвалено Закон про обов'язкову соціальну звітність усіх зареєстрованих у Великобританії підприємств, які котируються на біржі. Обов'язковому розкриттю підлягає інформація про працівників підприємства (здоров'я, безпека праці, політика найму, навчання, розвиток, мотивація та бізнес-етика, продуктивність працівників, їхній профіль) і суспільно важливі проблеми (охорона здоров'я, питання багатоманітності клієнтської бази, впливу на довкілля, дотримання прав людини і корінних народів).
Швеція	У 2009 році прийнято рішення про зобов'язання усіх підприємств державної власності оприлюднити звіти про їх екологічну, економічну та соціальну діяльність.
Німеччина	У 2004 році у законодавство внесено зміни, які передбачають включення до звітності нефінансових показників діяльності, таких як екологічний вплив та стан людського капіталу підприємств.

Додаток Т

Приклад заповнення соціального звіту підприємства в частині, що стосується
узагальнення соціальних витрат*

Соціальний звіт ПАТ "Кременчуцький завод дорожніх машин"
за 2013 рік

Розділ 1. Узагальнена інформація про результати СВД

1.1. Загальні дані

млн. грн.

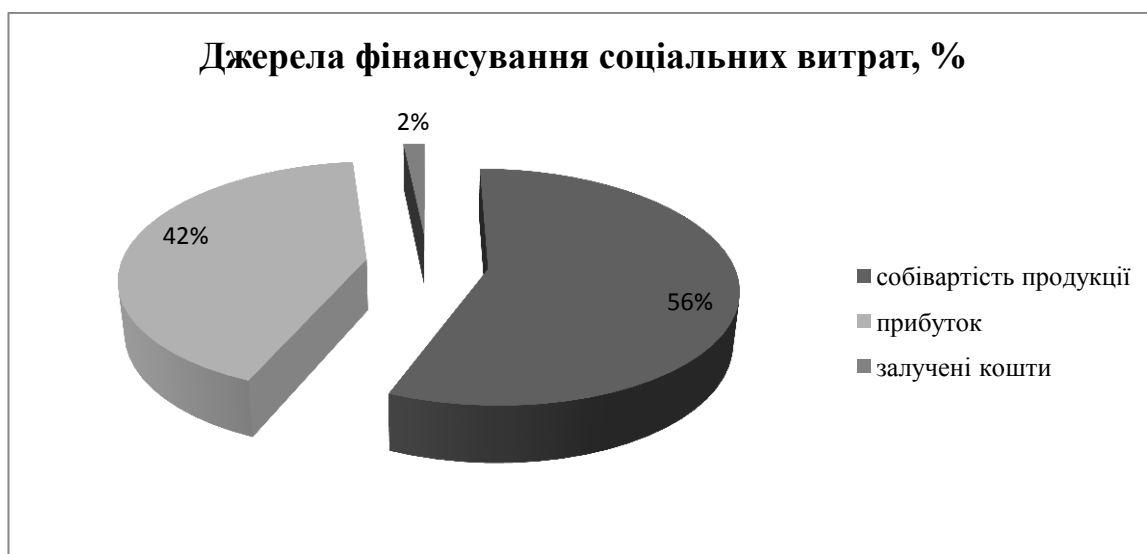
№п/п	Назва показника	Сума
1	Прибуток, отриманий у звітному періоді	36,500
2	Загальна сума соціальних витрат:	51,036
	у тому числі:	
3	Витрати на удосконалення соціально-трудових відносин	14,546
4	Витрати на охорону праці та техніку безпеки	11,543
5	Витрати на природоохоронну діяльність	10,827
6	Витрати на попередження випуску продукції незадовільної якості	12,403
7	Витрати на реалізацію заходів суспільно корисного характеру	1,717

1.2. Структура соціальних витрат



продовження додатка Т

1.3. Джерела покриття соціальних витрат



1.4. Динаміка соціальних витрат і втрат



продовження додатка Т

Роділ 2. Результати діяльності з удосконалення соціально-трудових відносин

2.1. Узагальнені дані

а) структура виплат працівникам та витрат на навчання

млн. грн.

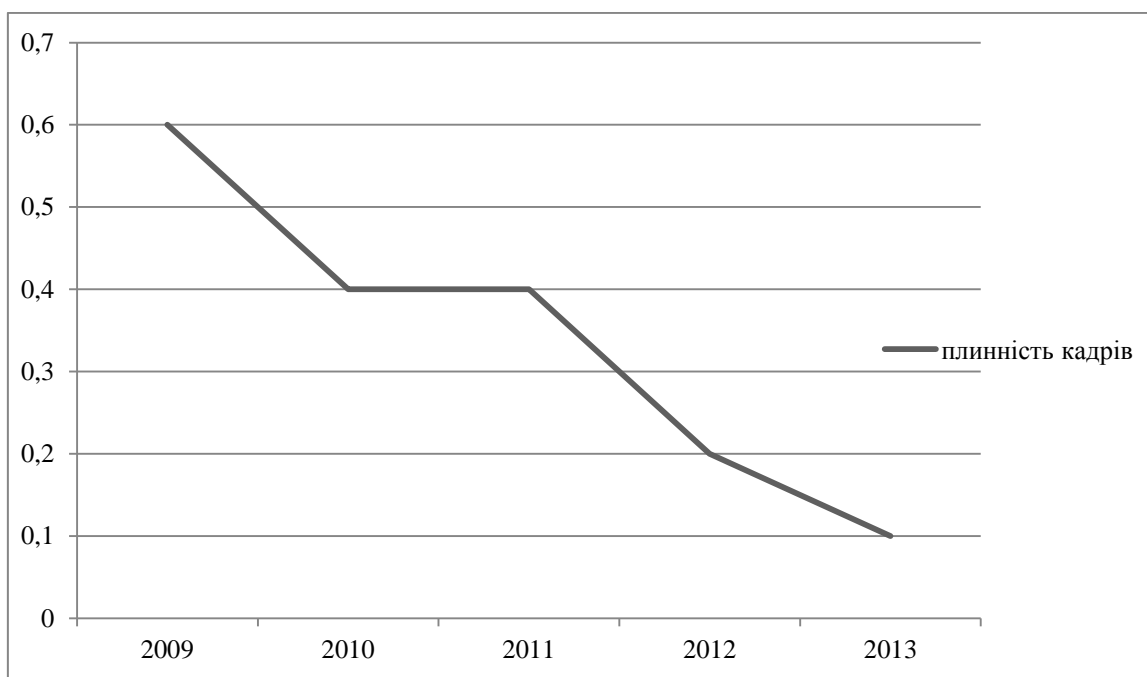
№ п/п	Витрати на удосконалення соціально-трудових відносин	Визначені законодавством		Визначені підприємством	
		чол.	жін.	чол.	жін.
1	Виплати працівникам				
2	Основна і додаткова заробітна плата	3,521	2,274	-	-
3	Заохочення та компенсаційні виплати	1,101	0,581	0,719	0,580
4	Соціальні гарантії	-	-	0,238	0,376
5	Виплати по закінченню трудової діяльності	-	-	-	-
6	Інші виплати працівникам	-	-	-	-
7	Витрати на навчання, підготовку, перепідготовку, підвищення кваліфікації працівників	0,865	0,421	0,464	0,136
8	Разом витрат:	5,523	3,276	1,421	1,092

б) співвідношення виплат за віковими категоріями працівників

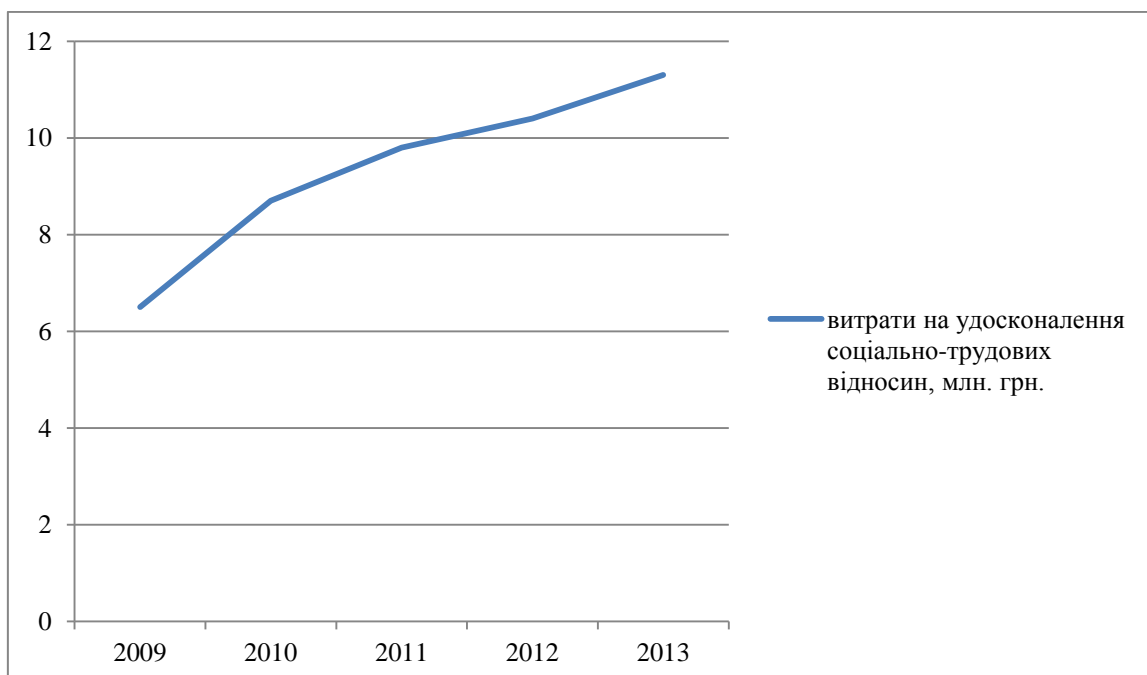


продовження додатка Т

в) динаміка плинності кадрів



г) динаміка зміни витрат на удосконалення соціально-трудових відносин



продовження додатка Т

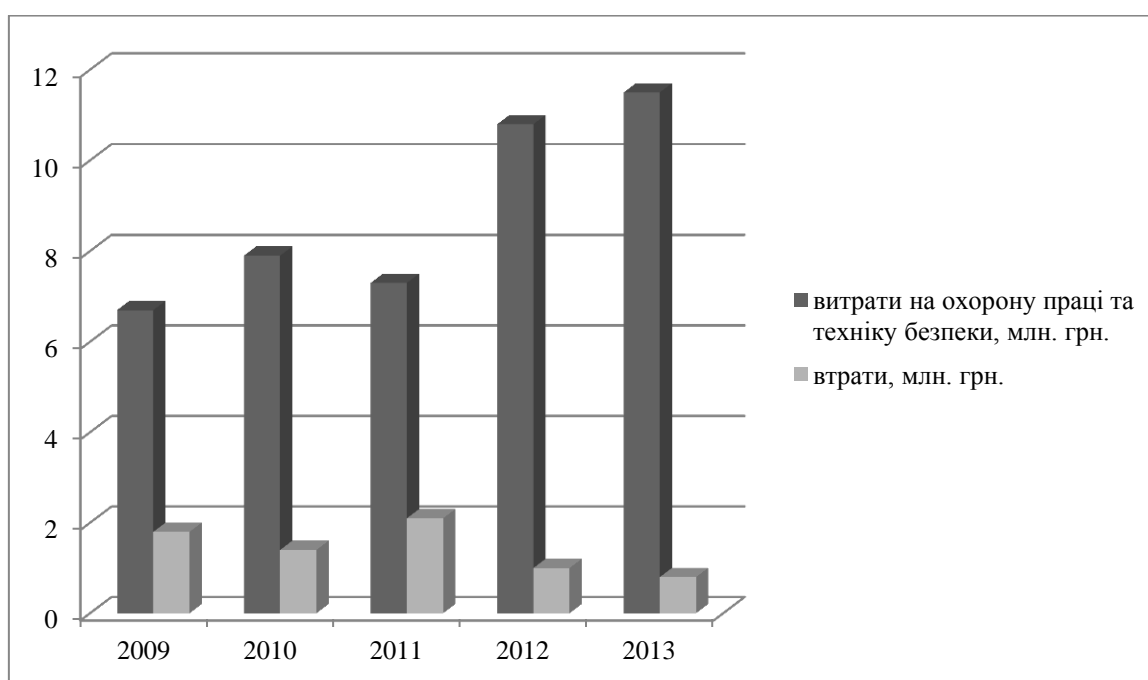
Розділ 3. Результати діяльності з охорони праці

3.1. Узагальнюючі дані

240млн. грн.

Витрати на охорону праці та техніку безпеки	Капітальні витрати	Поточні витрати
11,543	7,186	4,357

3.2. Динаміка зміни витрат на охорону праці та техніку безпеки та втрат



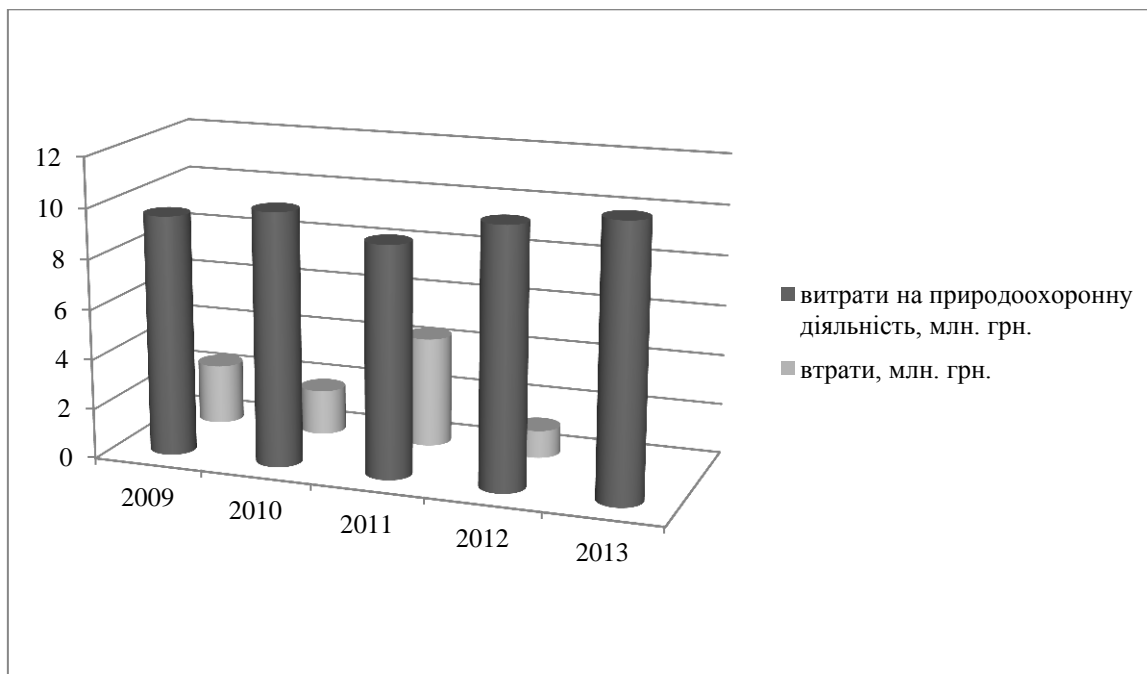
Розділ 4. Результати природоохоронної діяльності

4.1. Узагальнюючі дані

240 млн. грн.

Витрати на природоохоронну діяльність:	Капітальні інвестиції	Поточні витрати
охорону атмосферного повітря	2,087	0,920
охорону водних ресурсів	1,684	1,583
утилізацію відходів	2,931	1,622
Разом:	6,702	4,125

4.2. Динаміка зміни витрат на природоохоронну діяльність та втрат



Розділ 5. Результати діяльності з попередження випуску продукції неналежної якості

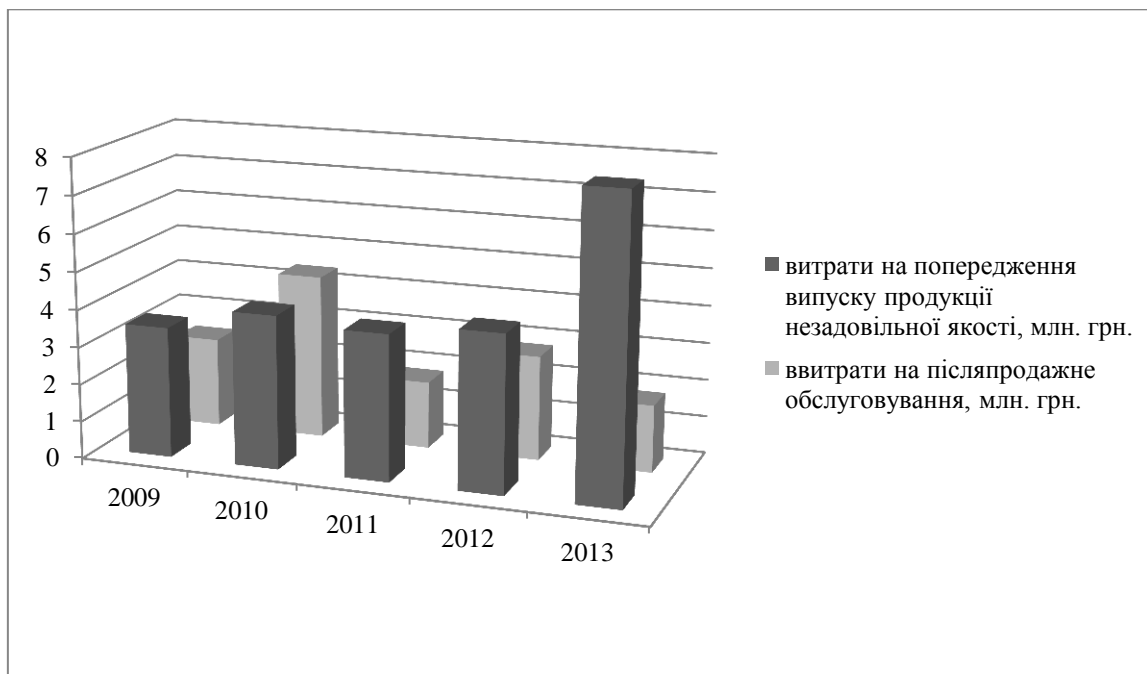
5.1. Узагальнюючі дані

241 млн. грн.

Витрати на попередження випуску продукції неналежної якості	Поточні витрати	Витрати на науково-дослідні, проектно-конструкторські роботи
12,403	8,047	4,356

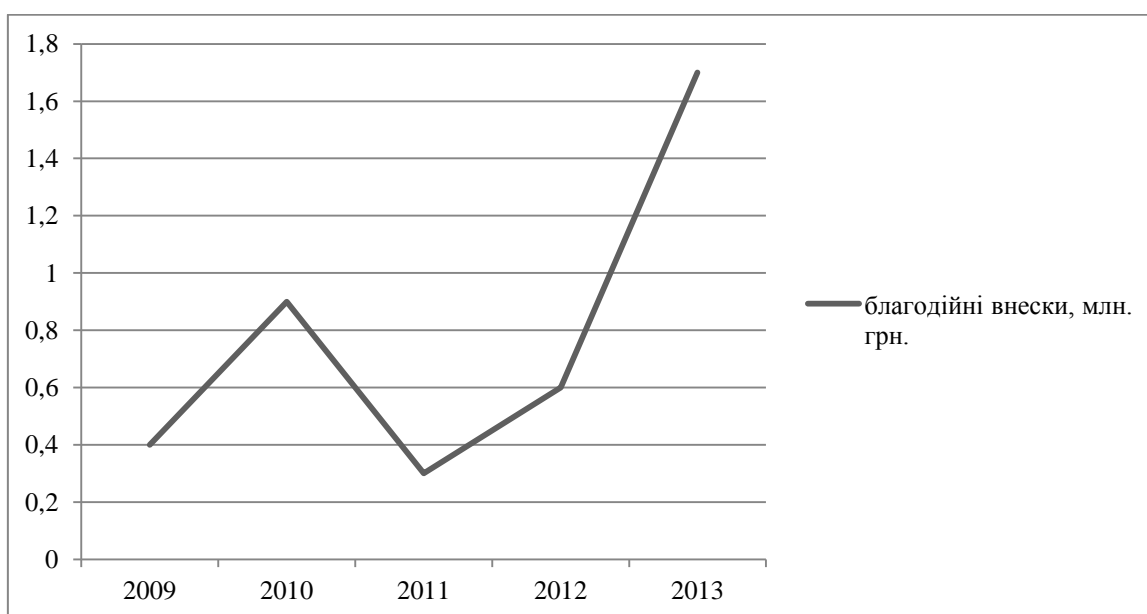
продовження додатка Т

5.2. Динаміка зміни витрат на попередження випуску продукції неналежної якості та втрат



Розділ 6. Результати діяльності з проведення заходів суспільно корисного характеру

6.1. Динаміка надання благодійної допомоги



Примітки: дані скореговані на спотворюючий коефіцієнт

Додаток У

Основні питання, на вирішення яких спрямована інформація маркетингового та інвестиційного аналізу*



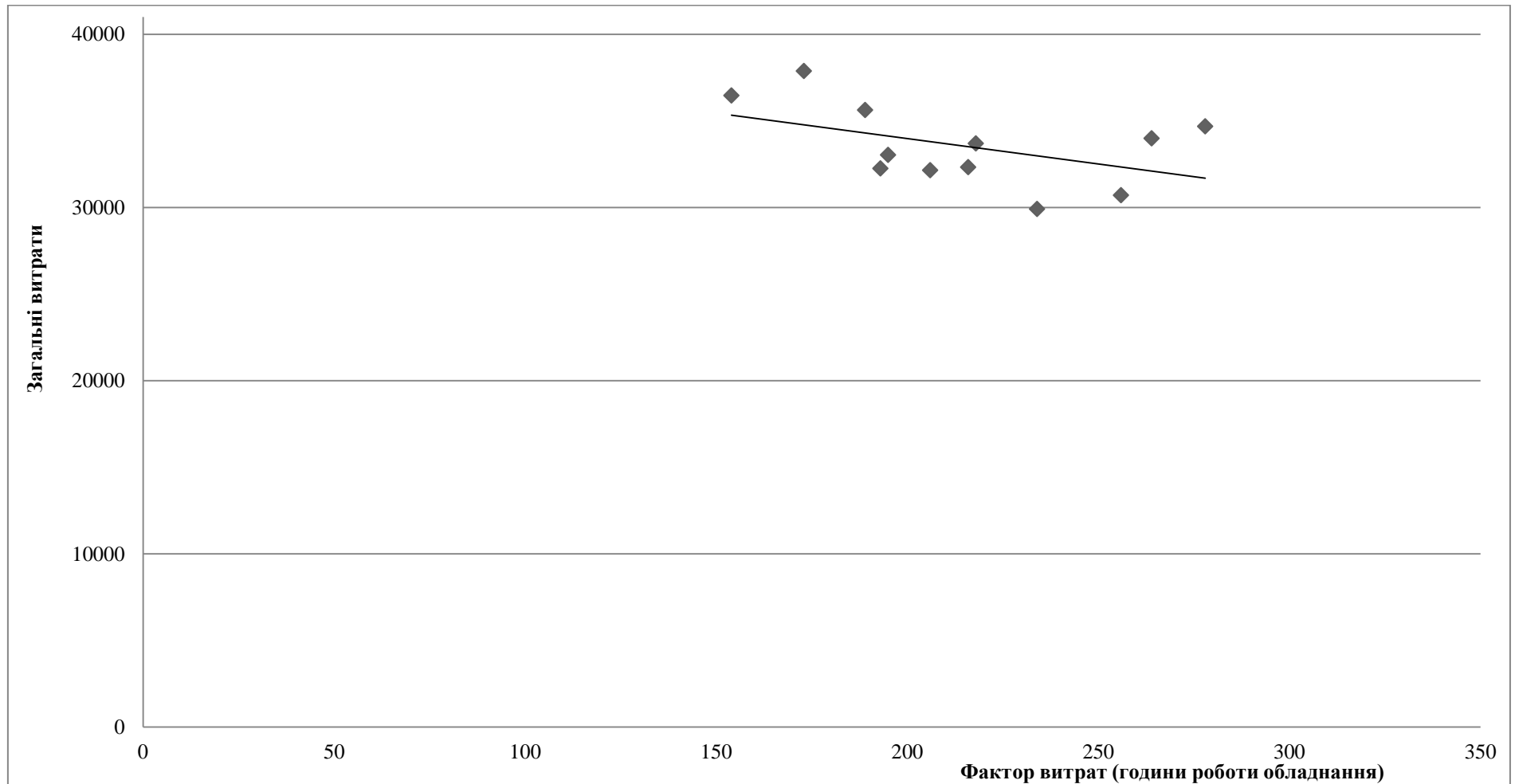
*Джерело: сформовано автором на основі [97]

Додаток Ф

Алгоритм розрахунку витрат на переробку, утилізацію відходів

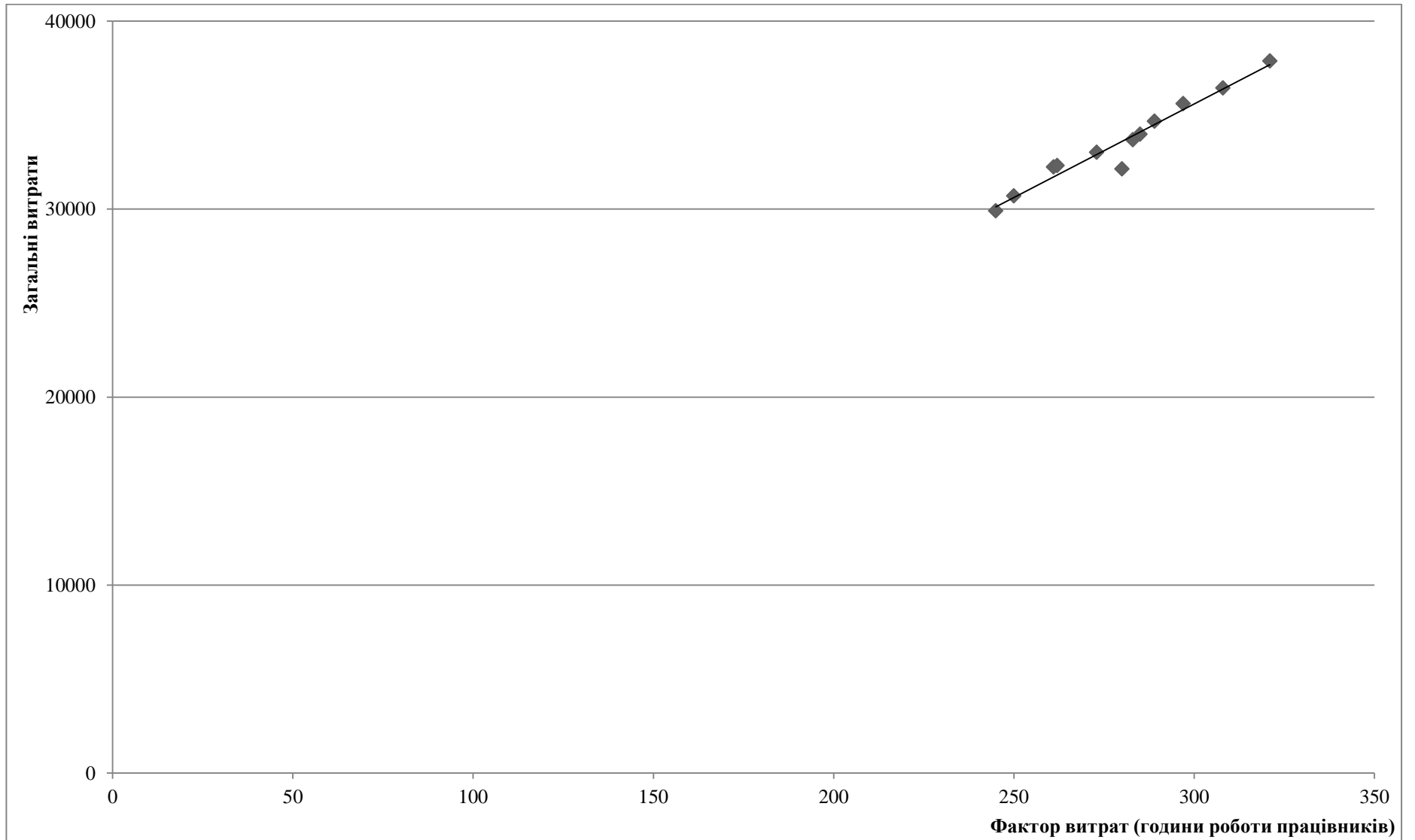
Додаток Ф.1

Залежність загальних витрат від зміни годин роботи обладнання



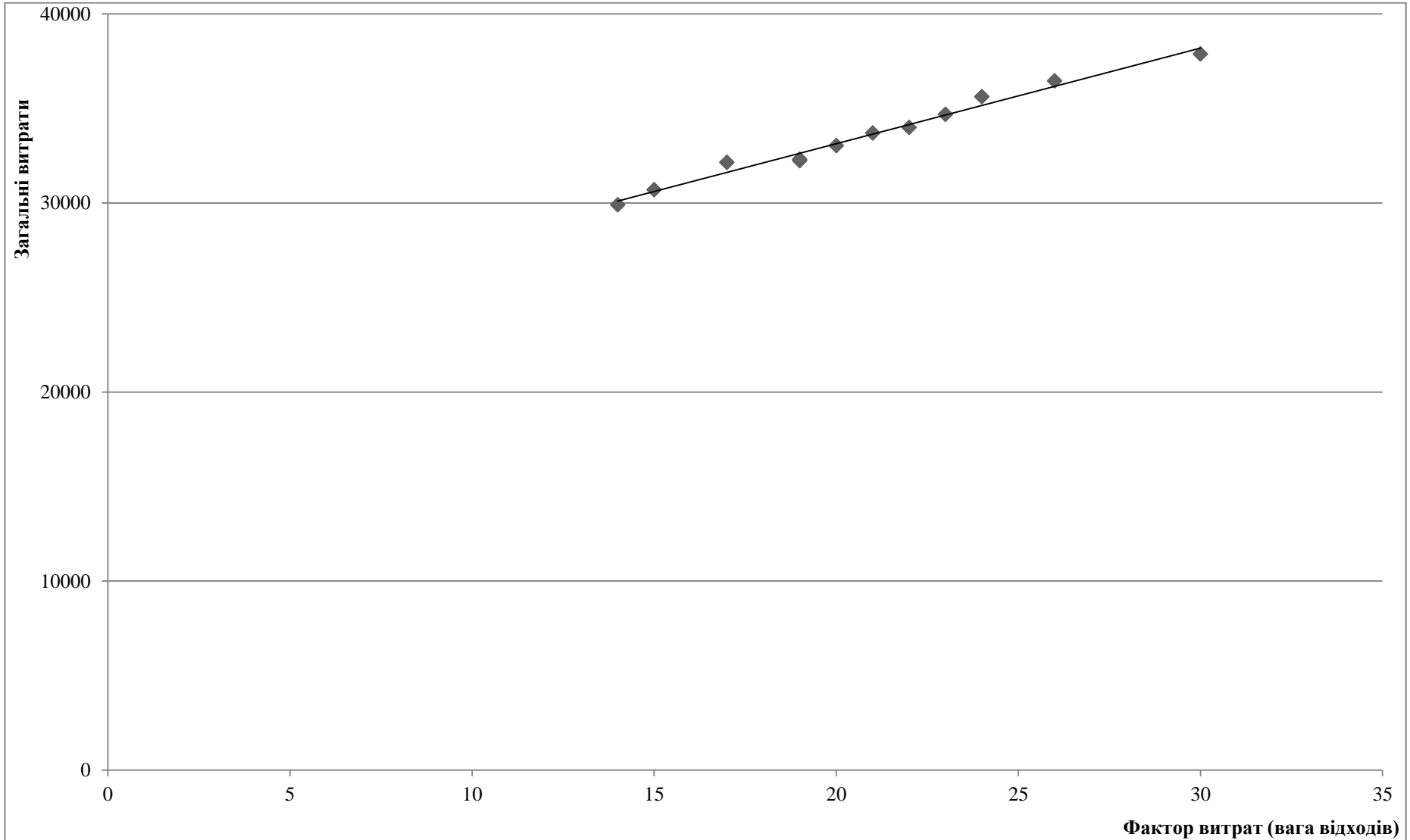
Додаток Ф.2

Залежність загальних витрат від зміни годин роботи працівників



Додаток Ф.3

Залежність загальних витрат від зміни ваги відходів



Додаток Ф.4

Методика розрахунку парних і часткових коефіцієнтів кореляції

Назва показника	Формула розрахунку:	Розрахунок даних:
<p>Парний коефіцієнт кореляції [55, с. 66]</p>	<p>$r_{yx} = \frac{\sum xy - \frac{\sum x \sum y}{n}}{\sqrt{\left(\sum x^2 - \frac{(\sum x)^2}{n}\right)\left(\sum y^2 - \frac{(\sum y)^2}{n}\right)}}$, де:</p> <p>x- незалежна змінна величина, Y – залежна змінна величина (загальні витрати), n – кількість спостережень.</p> <p>Звідси:</p> $r_{yx_1} = \frac{\sum x_1 y - \frac{\sum x_1 \sum y}{n}}{\sqrt{\left(\sum x_1^2 - \frac{(\sum x_1)^2}{n}\right)\left(\sum y^2 - \frac{(\sum y)^2}{n}\right)}}$ $r_{yx_2} = \frac{\sum x_2 y - \frac{\sum x_2 \sum y}{n}}{\sqrt{\left(\sum x_2^2 - \frac{(\sum x_2)^2}{n}\right)\left(\sum y^2 - \frac{(\sum y)^2}{n}\right)}}$ $r_{yx_3} = \frac{\sum x_3 y - \frac{\sum x_3 \sum y}{n}}{\sqrt{\left(\sum x_3^2 - \frac{(\sum x_3)^2}{n}\right)\left(\sum y^2 - \frac{(\sum y)^2}{n}\right)}}$ <p>$r_{x_i x_j} = \frac{\sum x_i x_j - \frac{\sum x_i \sum x_j}{n}}{\sqrt{\left(\sum x_i^2 - \frac{(\sum x_i)^2}{n}\right)\left(\sum x_j^2 - \frac{(\sum x_j)^2}{n}\right)}}$, звідси:</p> $r_{x_1 x_2} = \frac{\sum x_1 x_2 - \frac{\sum x_1 \sum x_2}{n}}{\sqrt{\left(\sum x_1^2 - \frac{(\sum x_1)^2}{n}\right)\left(\sum x_2^2 - \frac{(\sum x_2)^2}{n}\right)}}$	$r_{yx_1} = \frac{87826633,6 - \frac{2576 \cdot 404751,6}{12}}{\sqrt{\left(568528 - \frac{2576^2}{12}\right)\left(13709899730 - \frac{404751,6^2}{12}\right)}} r_{yx_1} = 0,99$ $r_{yx_2} = \frac{113687974,4 - \frac{3354 \cdot 404751,6}{12}}{\sqrt{\left(943168 - \frac{3354^2}{12}\right)\left(13709899730 - \frac{404751,6^2}{12}\right)}} r_{yx_2} = 0,97$ $r_{yx_3} = \frac{8546220 - \frac{250 \cdot 404751,6}{12}}{\sqrt{\left(5438 - \frac{250^2}{12}\right)\left(13709899730 - \frac{404751,6^2}{12}\right)}} r_{yx_3} = 0,99$ $r_{x_1 x_2} = \frac{729067 - \frac{2576 \cdot 3354}{12}}{\sqrt{\left(568528 - \frac{2576^2}{12}\right)\left(943168 - \frac{3354^2}{12}\right)}} r_{x_1 x_2} = 0,96$ $r_{x_1 x_3} = \frac{55518 - \frac{2576 \cdot 250}{12}}{\sqrt{\left(568528 - \frac{2576^2}{12}\right)\left(5438 - \frac{250^2}{12}\right)}} r_{x_1 x_3} = 0,97$

	$r_{x_1x_3} = \frac{\sum x_1x_3 - \frac{\sum x_1 \sum x_3}{n}}{\sqrt{\left(\sum x_1^2 - \frac{(\sum x_1)^2}{n}\right) \left(\sum x_3^2 - \frac{(\sum x_3)^2}{n}\right)}}$ $r_{x_2x_3} = \frac{\sum x_2x_3 - \frac{\sum x_2 \sum x_3}{n}}{\sqrt{\left(\sum x_2^2 - \frac{(\sum x_2)^2}{n}\right) \left(\sum x_3^2 - \frac{(\sum x_3)^2}{n}\right)}}$	$r_{x_2x_3} = \frac{70963 - \frac{3354 \cdot 250}{12}}{\sqrt{\left(943168 - \frac{3354^2}{12}\right) \left(5438 - \frac{250^2}{12}\right)}} r_{x_2x_3} = 0,94$
<p>Частковий коефіцієнт кореляції [55, с. 57]</p>	$r_{yx_i(x_j)} = \frac{r_{yx_i} - r_{yx_j}r_{x_ix_j}}{\sqrt{(1 - r_{yx_j}^2)(1 - r_{x_ix_j}^2)}}$ $r_{yx_j(x_i)} = \frac{r_{yx_j} - r_{yx_i}r_{x_ix_j}}{\sqrt{(1 - r_{yx_i}^2)(1 - r_{x_ix_j}^2)}}, \text{ звідси:}$ $r_{yx_1(x_2)} = \frac{r_{yx_1} - r_{yx_2}r_{x_1x_2}}{\sqrt{(1 - r_{yx_2}^2)(1 - r_{x_1x_2}^2)}}$ $r_{yx_1(x_3)} = \frac{r_{yx_1} - r_{yx_3}r_{x_1x_3}}{\sqrt{(1 - r_{yx_3}^2)(1 - r_{x_1x_3}^2)}}$ $r_{yx_2(x_1)} = \frac{r_{yx_2} - r_{yx_1}r_{x_1x_2}}{\sqrt{(1 - r_{yx_1}^2)(1 - r_{x_1x_2}^2)}}$ $r_{yx_2(x_3)} = \frac{r_{yx_2} - r_{yx_3}r_{x_2x_3}}{\sqrt{(1 - r_{yx_3}^2)(1 - r_{x_2x_3}^2)}}$ $r_{yx_3(x_1)} = \frac{r_{yx_3} - r_{yx_1}r_{x_1x_3}}{\sqrt{(1 - r_{yx_1}^2)(1 - r_{x_1x_3}^2)}}$ $r_{yx_3(x_2)} = \frac{r_{yx_3} - r_{yx_2}r_{x_2x_3}}{\sqrt{(1 - r_{yx_2}^2)(1 - r_{x_2x_3}^2)}}$	$r_{yx_1(x_2)} = \frac{0,99 - 0,97 \cdot 0,96}{\sqrt{(1 - 0,97^2)(1 - 0,96^2)}} r_{yx_1(x_2)} = 0,85$ $r_{yx_1(x_3)} = \frac{0,99 - 0,99 \cdot 0,97}{\sqrt{(1 - 0,99^2)(1 - 0,97^2)}} r_{yx_1(x_3)} = 0,86$ $r_{yx_2(x_1)} = \frac{0,97 - 0,97 \cdot 0,96}{\sqrt{(1 - 0,99^2)(1 - 0,96^2)}} r_{yx_2(x_1)} = 0,98$ $r_{yx_2(x_3)} = \frac{0,97 - 0,99 \cdot 0,94}{\sqrt{(1 - 0,99^2)(1 - 0,94^2)}} r_{yx_2(x_3)} = 0,81$ $r_{yx_3(x_1)} = \frac{0,99 - 0,99 \cdot 0,97}{\sqrt{(1 - 0,99^2)(1 - 0,97^2)}} r_{yx_3(x_1)} = 0,86$ $r_{yx_3(x_2)} = \frac{0,99 - 0,99 \cdot 0,94}{\sqrt{(1 - 0,97^2)(1 - 0,94^2)}} r_{yx_3(x_2)} = 0,73$

Додаток Ф.5

Розрахунок показників для побудови функції витрат згідно з методом найменших квадратів

n	$\sum x_1$	$\sum x_2$	$\sum x_3$	$\sum Y$	$\sum x_1^2$	$\sum x_2^2$	$\sum x_3^2$	$\sum x_1x_2$	$\sum x_1x_3$	$\sum x_2x_3$	$\sum Yx_1$	$\sum Yx_2$	$\sum Yx_3$
1	264	308	26	36454	69696	94864	676	81312	6864	8008	9623856	11227832	947804
2	278	321	30	37879	77284	103041	900	89238	8340	9630	10530362	12159159	1136370
3	256	297	24	35621	65536	88209	576	76032	6144	7128	9118976	10579437	854904
4	193	261	19	32242	37249	68121	361	50373	3667	4959	6222706	8415162	612598
5	206	273	20	33029	42436	74529	400	56238	4120	5460	6803974	9016917	660580
6	189	280	17	32143	35721	78400	289	52920	3213	4760	6075027	9000040	546431
7	195	262	19	32315	38025	68644	361	51090	3705	4978	6301425	8466530	613985
8	216	283	21	33696	46656	80089	441	61128	4536	5943	7278336	9535968	707616
9	154	245	14	29907	23716	60025	196	37730	2156	3430	4605678	7327215	418698
10	173	250	15	30703	29929	62500	225	43250	2595	3750	5311619	7675750	460545
11	218	285	22	33987	47524	81225	484	62130	4796	6270	7409166	9686295	747714
12	234	289	23	34684	54756	83521	529	67626	5382	6647	8116056	10023676	797732
Разом:	2576	3354	250	402660	568528	943168	5438	729067	55518	70963	87397181	113113981	8504977

Додаток Ф.6

Методика обчислення рівняння множинної регресії методом найменших квадратів для визначення функції витрат на переробку, утилізацію відходів

ТЗОВ "СЕ Борднетце-Україна"

1. Базові параметри рівняння множинної регресії [71, с.119]:

$$\begin{aligned}\sum Y &= na + b \sum x \\ \sum Yx &= a \sum x + b \sum x^2, \text{ де}\end{aligned}$$

x – незалежна змінна величина,
 Y – залежна змінна величина (загальні витрати),
 a – загальні постійні витрати,
 b – ставка змінних витрат на одиницю діяльності,
 n – кількість спостережень.

Звідси система рівнянь для чотирьох невідомих змінних має вигляд:

$$\begin{aligned}\sum Y &= na + b_1 \sum x_1 + b_2 \sum x_2 + b_3 \sum x_3 \\ \sum Yx_1 &= a \sum x_1 + b_1 \sum x_1^2 + b_2 \sum x_1x_2 + b_3 \sum x_1x_3 \\ \sum Yx_2 &= a \sum x_2 + b_2 \sum x_2^2 + b_1 \sum x_1x_2 + b_3 \sum x_2x_3 \\ \sum Yx_3 &= a \sum x_3 + b_3 \sum x_3^2 + b_1 \sum x_1x_3 + b_2 \sum x_2x_3.\end{aligned}$$

2. Рівняння множинної регресії для визначення функції витрат на переробку, утилізацію відходів:

$$\begin{aligned}12a + 2576b_1 + 3354b_2 + 250b_3 &= 404751,6 \\ 2576a + 568528b_1 + 729067b_2 + 55518b_3 &= 87826633,6 \\ 3354a + 729067b_1 + 943168b_2 + 70963b_3 &= 113687974,4 \\ 250a + 55518b_1 + 70963b_2 + 5438b_3 &= 8546220\end{aligned}$$

3. Розв'язок рівняння множинної регресії математичним методом додавання

3.1. Для ліквідації невідомої незалежної змінної a перемножимо перших два рівняння нерівності на протилежні за значенням множники незалежної змінної a :

$$\begin{aligned}12a + 2576b_1 + 3354b_2 + 250b_3 &= 404751,6 \quad |* 2576 \\ 2576a + 568528b_1 + 729067b_2 + 55518b_3 &= 87826633,6 \quad |*(-12)\end{aligned}$$

Перемноживши рівняння нерівності отримаємо результат:

$$\begin{aligned}30912a + 6635776b_1 + 8639904b_2 + 644000b_3 &= 1042640122 \\ -30912a - 6822336b_1 - 8748804b_2 - 666216b_3 &= -1053919603,20\end{aligned}$$

Спростивши нерівність, отримаємо рівняння:

$$-186560b_1 - 108900b_2 - 22216b_3 = -11279481,20$$

Аналогічним чином здійснимо математичні розрахунки для наступних двох рівнянь нерівності:

$$\begin{aligned}3354a + 729067b_1 + 943168b_2 + 70963b_3 &= 113687974,4 \quad |*(-250) \\ 250a + 55518b_1 + 70963b_2 + 5438b_3 &= 8504977 \quad |* 3354\end{aligned}$$

Перемноживши рівняння нерівності отримаємо результат:

$$\begin{aligned}-838500a - 182266750b_1 - 235792000b_2 - 17740750b_3 &= -28421993600 \\ 838500a + 186207372b_1 + 238009902b_2 + 18239052b_3 &= 28664021880\end{aligned}$$

Спростивши нерівність, отримаємо рівняння:

$$3940622b_1 + 2217902b_2 + 498302b_3 = 242028280$$

3.2. У отриманих рівняннях нерівності ліквідуємо незалежну невідому змінну b_1 :

$$\begin{aligned}-186560b_1 - 108900b_2 - 22216b_3 &= -11279481,20 \quad |* 3940622 \\ 3940622b_1 + 2217902b_2 + 498302b_3 &= 242028280 \quad |* 186560\end{aligned}$$

Перемноживши рівняння нерівності отримаємо результат:

$$\begin{aligned} -735162440320b_1 - 429133735800b_2 - 87544858352b_3 &= -44448171765306,10 \\ 735162440320b_1 + 413771797120b_2 + 92963221120b_3 &= 45152795916800 \end{aligned}$$

Спростивши нерівність, отримаємо рівняння:

$$-15361938680b_2 + 5418362768b_3 = 704624151493,88$$

3.3. Для отримання другого рівняння із двома невідомими змінними b_2 і b_3 ліквідуємо незалежну змінну a у першому та третьому рівняннях нерівності:

$$\begin{aligned} 12a + 2576b_1 + 3354b_2 + 250b_3 &= 404751,6 \quad | * (-3354) \\ 3354a + 729067b_1 + 943168b_2 + 70963b_3 &= 113687974,4 \quad | * 12 \end{aligned}$$

Перемноживши рівняння нерівності отримаємо результат:

$$\begin{aligned} -40248a - 8639904b_1 - 11249316b_2 - 838500b_3 &= -1357536866 \\ 40248a + 8748804b_1 + 11318016b_2 + 851556b_3 &= 1364255693 \end{aligned}$$

Спростивши нерівність, отримаємо рівняння:

$$108900b_1 + 68700b_2 + 13056b_3 = 6718826,4$$

Ліквідуємо незалежну змінну a у другому та четвертому рівняннях нерівності:

$$\begin{aligned} 2576a + 568528b_1 + 729067b_2 + 55518b_3 &= 87826633,6 \quad | * (-250) \\ 250a + 55518b_1 + 70963b_2 + 5438b_3 &= 8546220 \quad | * 2576 \end{aligned}$$

Перемноживши рівняння нерівності отримаємо результат:

$$\begin{aligned} -644000a - 142132000b_1 - 182266750b_2 - 13879500b_3 &= -21956658400 \\ 644000a + 143014368b_1 + 182800688b_2 + 14008288b_3 &= 22015062720 \end{aligned}$$

Спростивши нерівність, отримаємо рівняння:

$$882368b_1 + 533938b_2 + 128788b_3 = 58404320$$

3.4. У отриманих рівняннях нерівності ліквідуємо незалежну невідому змінну b_1 :

$$\begin{aligned} 108900b_1 + 68700b_2 + 13056b_3 &= 6718826,4 \quad | * (-882368) \\ 882368b_1 + 533938b_2 + 128788b_3 &= 58404320 \quad | * 108900 \end{aligned}$$

Перемноживши рівняння нерівності отримаємо результат:

$$\begin{aligned} -96089875200b_1 - 60618681600b_2 - 11520196608b_3 &= -5928477412915,28 \\ 96089875200b_1 + 58145848200b_2 + 14025013200b_3 &= 6360230448000 \end{aligned}$$

Спростивши нерівність, отримаємо рівняння:

$$-2472833400b_2 + 2504816592b_3 = 431753035084,72$$

3.5. У одержаній системі рівнянь ліквідуємо невідому змінну b_2 :

$$-15361938680b_2 + 5418362768b_3 = 704624151493,88 \quad | * 2472833400$$

$$-2472833400b_2 + 2504816592b_3 = 431753035084,72 \quad | * (-15361938680)$$

Перемноживши рівняння нерівності отримаємо результат:

$$-379875150566559000000b_2 + 133987084260269000000b_3 = 1742418136260730000000$$

$$379875150566559000000b_2 - 384788388909506000000b_3 = -6632563649875290000000$$

Спростивши нерівність, отримаємо рівняння:

$$-250801304649237000000b_3 = -4890145513614560000000$$

Звідси, $b_3 = -489014551361456000000 / -25080130464923700000$, $b_3 = 194,98$

$$b_2 = (431753035084,72 - 2504816592 * 194,98) / -2472833400, \quad b_2 = 22,9$$

$$b_1 = (58404320 - 12229422,34 - 25111195,55) / 882368, \quad b_1 = 23,87$$

$$a = (404751,6 - 61493,73 - 76806,6 - 48745,22) / 12, \quad a = 18141$$

Додаток X

Частка виплат працівникам в розрахунку на одного працюючого, грн.

витрати на удосконалення соціально-трудових відносин в частині виплат працівникам	Робітникам						Службовцям						Керівникам				Разом:
	чоловікам			жінкам			чоловікам			жінкам			чоловікам		жінкам		
	19-45 р.	46-60 р.	від 61 р.	19-45 р.	46-60 р.	від 61 р.	19-45 р.	46-60 р.	від 61 р.	19-45 р.	46-60 р.	від 61 р.	19-45 р.	46-60 р.	19-45 р.	46-60 р.	
Частка виплат працівникам в розрахунку на 1 працюючого	3493	4140	3513	3367	4647	X	4037	5814	X	3457	5637	3525	5133	9472	4778	6700	67713
з них:																	
частка обов'язкових виплат працівникам в розрахунку на 1 працюючого	2493	2408	2738	2492	3200	X	2339	3562	X	1923	4113	3000	3457	6418	3250	4833	46226
частка виплат, ініційованих підприємством, в розрахунку на 1 працюючого	880	1732	775	733	1447	X	1492	2252	X	1250	1525	525	1081	2318	1186	1867	19063
частка виплат, пов'язаних із навчанням, підготовкою, підвищенням кваліфікації працівників в розрахунку на 1 працюючого	120	X	X	141	X	X	208	X	X	283	X	X	595	736	343	X	2426
з них:																	
згідно з вимогами законодавчих норм	52	X	X	49	X	X	97	X	X	147	X	X	276	381	343	X	1345
ініційовані підприємством	68	X	X	92	X	X	111	X	X	136	X	X	319	355	X	X	1081

Додаток Ц

Перелік показників аналізу витрат природоохоронної діяльності та витрат на охорону праці та техніку безпеки

Додаток Ц.1

Структура показників аналізу витрат природоохоронної діяльності*

Призначення показників	Показники аналізу	Алгоритм розрахунку показників
Показники економічної ефективності	Коефіцієнт капіталовіддачі	$K_k = Q/K_e$
	Коефіцієнт ефективності капітальних вкладень	$K_{ek} = K_e/r$
	Коефіцієнт ефективності поточних витрат природоохоронної діяльності	$K_{ep} = P_e/r$
	Коефіцієнт ефективності природоохоронної діяльності	$K_{ap} = R/q$
	Частка витрат на природоохоронну діяльність у собівартості продукції	$\%_{Ne} = \left(\frac{N_e}{B}\right) 100\%$
	Частка втрат, пов'язаних із забрудненням навколишнього середовища у прибутку підприємства	$H = L/S$
Показники екологічної ефективності [136]	Матеріаломісткість	$M = N_m/B$
	Енергомісткість	$E = N_E/B$
	Частка екологічного збитку у витратах на природоохоронну діяльність	$D_e = W_e/N_e$
	Економія матеріальних ресурсів	$\%_{N_m} = \Delta N_m/B$
	Економія енергетичних ресурсів	$\%_{N_e} = \Delta N_e/B$
	Динаміка зміни частки екологічного збитку у витратах природоохоронної діяльності	$\%_D = \Delta W_e/N_e$
Комплексні показники [42]	Собівартість продукції з врахуванням витрат на природоохоронну діяльність	$Z^n = Z^{oc} + Z^e - D^n + Z^m$
	Вплив результатів природоохоронної діяльності на собівартість продукції	$\Delta Z = Z^n - Z$
	Результат природоохоронних заходів	$P = \Delta Y - \Delta D$

Додаток Ц. 2

Умовні позначення показників аналізу витрат на природоохоронну діяльність

№п/п	Умовне позначення	Назва показника
1	Q	Обсяг виготовленої продукції
2	K_e	Обсяг капітальних вкладень у природоохоронну діяльність
3	K_o	Обсяг капітальних вкладень у охорону праці та техніку безпеки
4	r	Тонна викидів у навколишнє середовище
5	P_e	Поточні витрати на природоохоронні заходи
6	R	Обсяг викидів забруднюючих речовин
7	q	Одиниця готової продукції
8	N_e	Витрати природоохоронної діяльності
9	B	Собівартість продукції
10	L	Втрати підприємства, пов'язані із сплатою платежів до бюджету у зв'язку із забрудненням навколишнього середовища, а також штрафи, компенсаційні виплати, пов'язані із завданням шкоди навколишньому середовищу
11	S	Прибуток підприємства
12	N_m	Матеріальні витрати
13	N_E	Витрати енергії
14	W_e	Збиток, нанесений навколишньому середовищу, внаслідок господарської діяльності підприємства
15	Z^{oc}	Собівартість основної продукції
16	Z^e	Збільшення собівартості продукції з врахуванням поточних витрат на природоохоронну діяльність
17	D^n	Сума попередженого економічного збитку
18	Z^m	Збільшення собівартості внаслідок зростання витрат на виробництво додаткового обсягу продукції
19	ΔU	Різниця між екологічним збитком до і після природоохоронних заходів (під екологічним збитком розуміємо вартість інтерналізації забруднення навколишнього середовища, яке мало місце у процесі господарської діяльності підприємства)
20	ΔD	Приріст доходу підприємства до і після природоохоронних заходів

Додаток Ц.3

Перелік аналітичних показників ефективності заходів з охорони праці та техніки безпеки, запропонованих вітчизняними та зарубіжними науковцями

№	Назва показника	Сутність показника	Зміст умовних позначень
1	2	3	4
Пропозиції Г. Гогіташвілі, Є. Карчевські, В. Лапіна [29, с.319-324]			
1.	Економія від впровадження системи управління охороною праці	$E_C = E_P + E_{\text{Ш}} + E_L + E_{\text{П}}$	<p>E_P – зниження собівартості від зменшення захворювання і травматизму із заробітної плати умовно звільнених робітників;</p> <p>$E_{\text{Ш}}$ – зниження собівартості від зменшення виплат за ставками шкідливих професій і оплати додаткових відпусток;</p> <p>E_L – зниження собівартості від зменшення виплат за лікарняними листами;</p> <p>$E_{\text{П}}$ – зниження собівартості від зменшення збитків через плінність кадрів.</p>
2.	Зниження собівартості від зменшення захворювання і травматизму із заробітної плати умовно звільнених робітників	$E_P = V_P * Z_{\text{CP}} \left(1 + \frac{P_{\text{CC}}}{100}\right)$	<p>V_P – умовне звільнення робітників;</p> <p>Z_{CP} – середньорічна основна і додаткова заробітна плата основоного працівника;</p> <p>P_{CC} – відсоток відрахувань на соціальне страхування</p>
3.	Умовне звільнення робітників	$V_P = \left(1 - \frac{100 - Z_1}{100 - Z_2}\right) P_3 * A$	<p>Z_1, Z_2 – відсоток втрат робочого часу через захворюваність до і після впровадження заходів з охорони праці;</p> <p>P_3 – середньоспискова чисельність робітників у звітному періоді;</p> <p>A – коефіцієнт нерівномірності впровадження заходів з охорони праці</p>
4.	Відсоток втрат робочого часу через захворюваність	$Z = \frac{D * 100}{P * \Phi}$	<p>D – дні відсутності через виробничо-зумовлену захворюваність протягом року;</p> <p>P – середньоспискова чисельність робітників;</p> <p>Φ – річний ефективний фонд часу одного робітника.</p>
5.	Економія за рахунок переведення робітників, оплата яких здійснювалась за ставками робіт зі шкідливими умовами праці, у нормальні умови	$E_{\text{Ш}} = P * \Phi (C_{\text{Ш}} - C_{\text{Н}}) \left(1 + \frac{P_{\text{CC}}}{100}\right)$	<p>$C_{\text{Ш}}$ – середня тарифна ставка на шкідливих і важких роботах (у гривнях);</p> <p>$C_{\text{Н}}$ – середня тарифна ставка для робіт з нормальними умовами праці (у гривнях);</p> <p>P – кількість робітників, що переведені на нормальні умови праці.</p>

продовження додатка Ц.3

1	2	3	4
6.	Економія від зменшення виплат за лікарняними	$E_L = \frac{Z_{CP}}{\Phi} (D_{H1} - D_{H2})$	D_H – дні непрацездатності від захворювань, пов'язані із виробництвом.
7.	Економія від скорочення плинності кадрів	$E_{II} = Z_{II} * P$	Z_{II} – зменшення плинності кадрів робітників; P – втрати на заміну звільненого й навчання нового працівника.
Запропоновані показники М. Гандзюка, М. Купчика[61, с. 97-99]			
1.	Матеріальні збитки від виробничого травматизму	$M_{3T} = D_T(A + B_T)$	D_T – загальна кількість днів непрацездатності за розрахунковий період, спричинених травматизмом та професійними захворюваннями; A – середньоденна втрата прибутку від невиробленої продукції в розрахунку на один день, грн.; B_T – середній розмір виплат за листком непрацездатності за один день усім потерпілим від травм, грн.
2.	Річні втрати від травматизму	$K_{BT} = 100 * M_{3T}/P$	P – обсяг виготовленої продукції за рік, грн.
3.	Збитки від професійних захворювань	$M_{33} = D_3(A + B_3)$	D_3 – загальна кількість робочих днів, що їх втратили за звітний період усі працівники, які хворіли; A – середньоденна втрата прибутку від невиробленої продукції в розрахунку на 1 день, грн.; B_3 – середній розмір виплат за один робочий день за листками непрацездатності.
4.	Річні втрати, зумовлені загальними захворюваннями працівників	$K_{33} = 100 * M_{33}/P$	P – обсяг виготовленої продукції за рік, грн.
5.	Сумарні витрати підприємства від травматизму та професійних захворювань працівників	$K_{y3} = K_{BT} + K_{33}$	
6.	Доцільність здійснення капіталовкладень з охорони праці [37, с.85]	$E_{KB} = P - Z$	P – отриманий економічний результат, грн.; Z – поточні капітальні витрати на заходи з покращення умов та охорони праці

продовження додатка Ц.3

1	2	3	4
Аналітичні показники ефективності заходів з охорони праці В. Корчагіна [96, с.39]			
1.	Економічний ефект при впровадженні заходів з охорони праці	$E_{\text{АТП}} = \Delta S * W_N - E_H(\text{ПФ} + K_{\text{ЕД}} - \omega \text{ПФ}) - P_{\text{ЕКС}}$	<p>ΔS – зниження собівартості продукції (одниці роботи);</p> <p>W_N – обсяг виробництва після реалізації науково-технічних заходів з охорони праці;</p> <p>E_H – нормативний коефіцієнт порівнюваної економічної ефективності капітальних вкладень;</p> <p>ПФ – середньорічна вартість виробничих основних засобів</p> <p>$K_{\text{ЕД}}$ – капіталовкладення на придбання, реконструкцію основних засобів з охорони праці, інші витрати з охорони праці, призначені для створення соціального ефекту;</p> <p>ω – коефіцієнт економічної еквівалентності, що враховує додаткові роботи з охорони праці</p>
2.	Коефіцієнт економічної еквівалентності, що враховує додаткові роботи з охорони праці	$\omega = W_B / W_H$	<p>W_B – обсяг виробництва продукції після запровадження заходів з охорони праці (фактичний);</p> <p>W_H – обсяг виробництва продукції після запровадження заходів з охорони праці (плановий).</p>

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азрилиян А.Н. Большой экономический словарь/ под ред. А.Н. Азрилияна. – 7-е изд., доп. – М.: Институт новой экономики, 2007. – 1472 с.
2. Акерлоф Дж. Рынок "лимонов": неопределенность качества и рыночный механизм [Электронный ресурс] – режим доступа: http://igiti.hse.ru/data/413/313/1234/5_1_4Akerl.pdf
3. Андерсен Б. Бизнес-процессы. Инструменты совершенствования/ Б. Андерсен. – М.: РИА "Стандарты и качество", 2003. – 272 с.
4. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика/ Пер. с англ.; Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой/ А. Апчерч. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 952 с.
5. Аристов О.В. Управление качеством: Учебное пособие для вузов / О.В. Аристов, И.Г. Леонов. – М.: ИНФРА-М, 2007. – 240 с.
6. Аткинсон Е.А. Управленческий учет, 3-е изд.: Пер. с англ./ Е.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг – М.: изд. дом "Вильямс", 2003. – 878 с.
7. Бабицкий А. Моделі економічного зростання і проблема підвищення суспільної продуктивності праці/ А. Бабицкий // Персонал, 2008. – № 1 – С. 22–28
8. Баканов М.И. Теория экономического анализа/ М.И. Баканов, М.В. Мельник, А.Д. Шеремет. – М.: Финансы и статистика, 2007. – 536 с.
9. Башнянин Г.І. Генеза ринкової економіки (політекономія, мікроекономіка, макроекономіка, економічний аналіз, економіка підприємства, менеджмент, маркетинг, фінанси, банки, інвестиції, біржова діяльність)/ За ред. Г.І. Башнянина і В.С. Іфтемічука. – К.: Магнолія плюс, 2004. – 688 с.

10. Башнянин Г.І. Метрологічні економічні системи: вступ у загальну теорію і методологію формування економічних параметрів/ Г.І. Башнянин. – Львів: Новий світ-2000, 2005. – 1083 с.
11. Бертонеш М. Управление денежными потоками/ М. Бертонеш, Р. Найт. – Спб: Питер, 2004. – 240 с.
12. Благов Ю.Е. Генезис концепции корпоративной социальной ответственности/ Ю.Е. Благов// Вестник С.-Петербургского университета. Сер. менеджмент (2), 2006. – С. 3-24.
13. Блауг М. Економічна теорія в ретроспективі/ М. Блауг; пер. з англ. І. Дзюб. – К.: Вид-во Соломії Павличко "Основи", 2001. – 617 с.
14. Боди З. Финансы: Пер. с англ./ З. Боди, Р. Мертон. – М.: Издательский дом "Вильямс", 2000. – 347 с.
15. Божко М.О. Розвиток машинобудування в Україні в контексті забезпечення розширеного відтворення економіки/ М.О. Божко// Економічний часопис-XXI, 2011. – №11-12. – С. 52-54
16. Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь/ За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця – Житомир: ПП "Рута", 2007. – 328 с.
17. Бутинець Ф.Ф. Економічний аналіз: Навч. посіб./ За ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 680 с.
18. Бутинець Ф.Ф. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі та аудиті/ за ред. Ф. Бутинця, М. Шигун . – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 352 с.
19. Великий тлумачний словник сучасної української мови/ [уклад і голов. ред. Бусел В.Т.]. – К., Ірпінь: ВТФ "Перун", 2007. – 1736 с.
20. Виплати працівникам: міжнародний стандарт бухгалтерського обліку №19 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011
21. Виплати працівникам: положення (стандарт) бухгалтерського обліку №26. – [чинний від 2003-28-10] [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>

22. Витрати на робочу силу за 2010 рік: статистичний бюлетень/ Державна служба статистики. – Офіц. вид. – Київ, 2011. – 75 с.
23. Витрати: положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16. – [чинний від 1999-31-12] [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
24. Вільямсон О.Е. Природа фірми: походження, еволюція і розвиток/ [За ред. О.Е. Вільямсона, С. Дж. Вінцера; Пер. з англ. А.В. Кузьменко]. – К.: А.С.К., 2002. – 336 с.
25. Внесок корпоративної соціальної відповідальності у сталий розвиток: Резолюція щодо корпоративної соціальної відповідальності [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ec.europa.eu>
26. Воробей В. Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу/ В. Воробей, І. Журовська. – К.: ТОВ "Інжиніринг", 2010. – 78 с.
27. Герасименко Г.В. Соціальні інвестиції підприємств: проблеми та перспективи розвитку в Україні/ Г.В. Герасименко// Вісник Хмельницького національного університету, 2010. – № 6. – Т. 2. – С. 130-133
28. Глобальний договір Організації об'єднаних націй [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.mlsp.gov.ua/labour/control/uk/publish/article%3Bjsessionid=07E30561B5BF4DDE28B50412BE5BA03D?art_id=88867&cat_id=34940
29. Гогіташвілі Г.Г. Управління охороною праці та ризиком за міжнародними стандартами: Навч. посіб./ Г.Г. Гогіташвілі, Є.Т. Карчевські, В.М. Лапін. – К.: Знання, 2007. – 367 с.
30. Голіков А.П. Економіка України: навч. посібник/ А.П. Голіков, Н.А. Казакова, О.А. Шуба. – К.: Знання, 2009. – 286 с.
31. Голов С. Ф. Глобальні тенденції розвитку фінансової звітності/ С.Ф. Голов// Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. "Обліково-аналітичні системи: глобальний і національний аспекти" 16-17 травня 2006 р. – Полтава: РВЦПУСКУ, 2006. – Ч1. – С. 198-200

32. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія/ С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
33. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – 3-тє вид./ С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2006. – 704 с.
34. Гольтберг А.А. Комплексний аналіз: підручник/ А.А. Гольтберг, М. В. Шеремета, М. В. Заболоцький, О. Б. Скасків. – Львів: Афіша, 2002. – 203 с.
35. Городянська Л.В. Управління інтелектуальним капіталом і забезпечення підприємств інтелектуальними ресурсами/ Л.В. Городянська// Актуальні проблеми економіки, 2008. – №1. – С. 127-132
36. Господарський кодекс України: за станом на 4 липня 2013 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
37. Грибан В.Г. Охорона праці. Навч. посібник 2-ге вид./ В.Г. Грибан, О.В. Негодченко. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 280 с.
38. Гуйда Л. Супутня продукція/ Л. Гуйда// Школа бухгалтера, 2006. – № 13 [Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://dtkk.com.ua>
39. Давидюк Т.В. Конвергенція бухгалтерської та соціальної звітності в частині людського капіталу: розвиток існуючих підходів/ Т.В. Давидюк// Економіка: реалії часу. – Одеський національний політехнічний університет, 2012. – № 3. – С. 123-129
40. Данилишин Б.М. Машинобудування в Україні: тенденції, проблеми, перспективи/ за ред. Б.М. Данилишина. – Ніжин: Аспект-Поліграф, 2007. – 308 с.
41. Дементій Л.В. Охорона праці в галузі/ Л.В. Дементій, Г.Л. Юсіна, Г.І. Чижиков. – Краматорськ: ДДМА, 2006. – 296 с.
42. Демина Т.А. Учет и анализ затрат предприятий на природоохранную деятельность / Т.А. Демина. – М. : Финансы и статистика, 1990. – 112 с.

43. Денисов В.П. Процессное управление машиностроительным предприятием: методолог. положения и практика: монография/ В.Т. Денисов. – Донецк, 2005. – 188 с.
44. Диксон Д. Экономический анализ воздействий на окружающую среду/ Д. Диксон, Л. Скура, Р. Карпентер, П. Шерман: – М.: Вита-Пресс, 2000. – 270 с.
45. Дипиаза С. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества/ С. Дипиаза (младший), Р. Экклз. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 212 с.
46. Діркес Ст. Інтеграція стратегічного управління витратами та вартісно-орієнтованого менеджменту в системі фінансового контролінгу підприємства/ Діркес Ст., Терещенко О.// Ринок цінних паперів України, 2007. – №5-6. – С. 3-13
47. Довкілля України 2009 рік: статистичний збірник [Електронний ресурс]/ Державна служба статистики. – Офіц. вид. – Київ, 2010. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
48. Довкілля України 2010 рік: статистичний збірник [Електронний ресурс]/ Державна служба статистики. – Офіц. вид. – Київ, 2011. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
49. Довкілля України 2011 рік: статистичний збірник [Електронний ресурс]/ Державна служба статистики. – Офіц. вид. – Київ, 2012. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
50. Довкілля України 2012 рік: статистичний збірник [Електронний ресурс]/ Державна служба статистики. – Офіц. вид. – Київ, 2013. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
51. Дорошенко Т.С. Великий комплексний словник української мови/ Т.С. Дорошенко. – Х.: Торсінг плюс, 2009. – 768 с.
52. Друкер П. Ф. Задачи менеджмента в XXI веке/ П.Ф. Друкер [Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://books.efaculty.kiev.ua>

53. Друкер П. Эффективное управление. Экономические задачи и оптимальные решения/ П. Друкер. Пер. с англ. М. Котельниковой. – Москва: ФАИР-ПРЕСС, 2003. – 288 с.
54. Друри К. Управленческий и производственный учет: пер. с англ./ К. Друри. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071с.
55. Дубров А.М. Многомерные статистические методы: учебник/ А. М. Дубров, В.С. Мхитарян, Л.И. Трошин. – Москва: Финансы и статистика, 2005. – 352 с.
56. Евдокимов Ф.И. Социальная ответственность предприятия как фактор экономического развития/ Ф.И. Евдокимов, М. В. Губская// Наукові праці Донецького національного технічного університету. Серія: Економічна. – Донецьк, 2004. – № 82. – С. 5-10.
57. Едошин А.М. Бухгалтерский учет в лесном хозяйстве. Учебник для техникумов. – 4е изд., перераб и доп./ А.М. Едошин. – М.: Лесная промышленность, 1981. – 296 с.
58. Емерсон Г. Двенадцать принципов производительности [Электронный ресурс] / Г. Емерсон. – Режим доступа: <http://www.finbook.biz>
59. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності: теорія, методологія, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) [Електронний ресурс]/ І.В.Жиглей. – Режим доступу:<http://zsas.zhitomir.org>
60. 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>
61. Жидецький В.Ц. Основи охорони праці: Підручник/ В.Ц. Жидецький. – К.: Знання, 2010. – 375 с.
62. Жлуктенко В.І. Економетрія: навч. посібник/ В.І.Жлуктенко, Н.К. Водзянова, С.С. Савіна, О.В. Колодінська; за заг. ред. к.е.н. проф.

- С.І. Наконечного. – К.: Видавництво Європейського університету, 2005. – 552 с.
63. Жуков Э.Л. Технология машиностроения: в 2 кн., кн. 2. Производство деталей машин: учеб. пособ. для вузов / Э. Л. Жуков, И. И. Козарь, С. Л. Мурашкин; под. ред. С. Л. Мурашкина. – М.: Высш. шк., 2003. – 295 с.
64. Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи: міжнародний стандарт бухгалтерського обліку №37 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051
65. Загальні вимоги до фінансової звітності: положення (стандарт) бухгалтерського обліку №1 [чинний від 07 лютого 2013р.]. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>
66. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: монографія/ З.В. Задорожний. – Тернопіль: Економічна думка, 2006 – 336 с.
67. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності: теорія та методологія: монографія/ І.В. Замула. – Ж: ЖДТУ, 2010. – 439 с.
68. Заробітна плата робітників у світі. Звіт ООН [Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://www.rate1.com.ua>
69. Збірник нормативно-правових актів Європейського союзу у сфері охорони навколишнього середовища. – Львів: Екоправо-Львів, 2004. – 192 с.
70. Звіти [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.svb.org.ua/reports>
71. Здрок В.В. Економетрія: підручник/ В.В. Здрок, Т.Я. Лагоцький. – К.: Знання, 2010. – 541 с.
72. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: [Учеб. для вузов] / В.Б. Ивашкевич. – М.: Экономист, 2003. – 618 с.
73. Ивлев В.А. Что такое функционально-стоимостной анализ процессов и систем /В.А. Ивлев, Т.В. Попова// (В сборнике "TQM-XXI. Проблемы,

- опыт, перспективы". Вып. 4./ Под ред. В.А. Качалова и В.Л. Рождественского. – М.: ИздАТ, 2000. – С. 169 -188.
74. Інструкція із статистики заробітної плати №114: за станом на 27 січ. 2004р. [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>
75. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291: за станом на 27 черв. 2013 р. [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
76. Історія Motorola: матеріал із Вікіпедії – вільної енциклопедії [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org/wiki/Motorola>
77. Каплан Р. Сбалансированная система показателей: от стратегии к действию/ Р. Каплан, Д. Нортон. – М.: ЗАО "Олимп-Бизнес", 2003. – 214 с.
78. Каплан Р. Функционально-стоимостной анализ: практическое применение: пер. с англ./ Р. Каплан, Р. Купер. – М.: ООО "И.Д. Вильямс", 2008. – 352 с.
79. Караванський С. Практичний словник синонімів української мови. 3-тє вид., опрацьоване і доповнене/ С. Караванський. – Львів: БаК, 2008. – 512с.
80. Керб Л. П. Основи охорони праці: Навчальний посібник/ Л.П. Керб. – К.: КНЕУ, 2003. – 215 с.
81. Кислый В.Н. Экологизация управления предприятием: монография/ В.Н. Кислый, Е.В. Лапин, Н.А. Трофименко. – Суми: ВТД "Университетская книга", 2002. – 238 с.
82. Кіндрацька Г. І. Економічний аналіз: Теорія і практика: Підручник / За ред. проф. А. Г. Загороднього. / Г. І. Кіндрацька, М. С. Білик, А. Г. Загородній. – Вид. 2-е, перероб. і доп. – Львів: "Магнолія 2006", 2007. – 440 с.

83. Кіотський протокол до Рамкової конвенції Організації Об'єднаних Націй про зміну клімату. – [чинний від 2004-04-02] [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU97421.html
84. Клименко Л.П. Системи технологій/ Л.П. Клименко, С.М. Соловійов, Г.Л. Норд. – М.: МДГУ ім. Петра Могили, 2007. – 600 с.
85. Кодекс Законів про працю України: за станом на 4 лип. 2013р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>
86. Козюк В.В. Історія економіки та економічної думки: від ранніх цивілізацій до початку ХХ ст.: навч. посіб./ В.В. Козюк [та ін.]; за ред. В.В. Козюка, Л.А. Родіонової. – К.: Знання, 2011. – 566 с.
87. Козюк В.В. Історія економіки та економічної думки: ХХ – початок ХХІ ст.: навч. посіб. / В.В. Козюк [та ін.]; за ред. В.В. Козюка, Л.А. Родіонової. – К.: Знання, 2011. – 582 с.
88. Кондратюк О.М. Облік і аналіз екологічних витрат промислових підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит (за видами економічної діяльності)"/ О.М. Кондратюк. – К., 2008. – 260 с.
89. Кондукова Э.В. АВС: себестоимость без искажений/ Э.В. Кондукова. – М.: Эксмо, 2008. – 288 с.
90. Коновалова Л.Н. Управление социальными программами компании/ Л.Н. Коновалова, М. Н. Корсаков, В.Н. Якимец/ под ред. С.Е. Литовченко – М.: Ассоциация менеджеров, 2005. – 152 с.
91. Корж А.В. Экономический анализ премий качества / А.В. Корж, Б.И. Герасимов, А.Ю. Сизикин. Под науч. ред. д-ра экон. наук Б.И. Герасимова. –Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2006. – 80 с.
92. Король С. Я. Нефінансова звітність підприємства/ С. Я. Король// Вісник КНТЕУ. – 2011. – № 6. – С. 102-113

93. Король С. Я. Роль управлінського обліку в досягненні соціальної відповідальності бізнесу/ С. Я. Король// Вісник КНТЕУ. – 2009. – № 1. – С. 80-87
94. Король С. Я. Соціальна діяльність підприємства як об'єкт обліку/ С. Я. Король// Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців: міжн. наук.-практ. конф., 28-29 жовтня 2010 р. –Х.: ХДУХТ, 2010. – С. 93-94
95. Король С. Я. Социальная ответственность бизнеса в системе учета/ С. Я. Король// Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита и контроля в условиях открытой экономики: междун. научно-практ. конф., г. Душанбе 6-7 июля 2012 г. – Душанбе: ОИПБА РТ, 2012. – С. 89-92
96. Корчагин В.А. Эффективность мероприятий по охране труда/ В.А. Корчагин. – К.: Будівельник, 1985. – 80 с.
97. Котлер Ф. Корпоративна соціальна відповідальність. Як зробити якомога більше добра для вашої компанії та суспільства/ Пер. з англ. С. Яринич/ Ф. Котлер, Н. Лі. – К.: Стандарт, 2005. – 302 с.
98. Коуз Р. Фирма, рынок и право / Р. Коуз// Пер. с англ. Пинскером Б. М.: Новое издательство, 2007. – 224 с.
99. Коупленд Т. Стоимость компаний: оценка и управление. 3-е изд., перераб. и доп.: пер. с англ./ Т. Коупленд, Т. Коллер, Дж. Муррин. – М.: ЗАО "Олимп-Бизнес", 2005. – 576 с.
100. Крупка Я. Д. Трансформація фінансової звітності щодо інвестиційної діяльності/ Я. Д. Крупка// Наукові записки: збірник наукових праць кафедри економічного аналізу. – 2000. – С. 209-211.
101. Крупка Я.Д. Облік і аналіз інвестиційної діяльності підприємств: методологія та організація: дис. ... доктора економічних наук: 08.06.04/ Ярослав Дмитрович Крупка. – Тернопіль, 2002. – 419 с.
102. Крупка Я.Д. Про нормативно-правове регулювання обліку інвестиційної діяльності підприємств / Я.Д. Крупка // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009.– № 3.– С. 22-29.

103. Кузьмін О.Є. Оцінювання та регулювання інноваційної діяльності в умовах трансформацій машинобудівних підприємств: монографія/ О.Є. Кузьмін, О.В. Князь, Л.В. Марчук, Н.В. Шуляр. – Львів: Видавництво ПП "Вежа і Ко", 2009. – 172 с.
104. Кукоба В.П. Корпоративна соціальна відповідальність підприємства: аспекти сучасного обліку та аудиту витрат/ В.П. Кукоба// Ефективна економіка [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua>
105. Купчик М.П. Основи охорони праці: Підручник / М.П. Купчик, М.П. Гандзюк, І. Ф. Степанець та ін. – К.: Основа, 2000. – 416 с.
106. Кучеренко Т. Фінансова звітність як складова економічних наук / Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 9. – С. 21–29.
107. Лень В. С. Управлінський облік: Навч. посіб. / В.С. Лень – К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с.
108. Лугінін О.Є. Економетрія: навч. пос./ О.Є. Лугінін, С.В. Білоусов. – Київ: ЦНЛ, 2005. – 278 с.
109. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления/ Э. Майер. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 360 с.
110. Малюга Н. Екологічні витрати: класифікація та бухгалтерське відображення/ Н. Малюга, І. Замула// Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – С. 35-41
111. Маркс К. Сочинения, т. 20, 2 изд./ К. Маркс, Ф. Энгельс. – М.: Государственное издательство политической литературы, 1961. – 827 с.
112. Матвієнко О.В. Основи інформаційного менеджменту: Навчальний посібник/ О.В. Матвієнко. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 128 с.
113. Мельник Л.Г. Економіка підприємства: навч. Посібник/ Л.Г. Мельник, О.І. Корінцева. – Суми: ВТД "Університетська книга", 2004. – 412 с.

114. Мельник Л.Г. Основи екології. Екологічна економіка та управління природокористуванням: підручник/ за ред. Л.Г. Мельника, М.К. Шапочки . – Суми: Університетська книга, 2008. – 759 с.
115. Менеджмент якості (ISO 9000) [Електронний ресурс]. – Режим доступу <http://www.iso.staratel.com/ISO9000/index.html>
116. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року №433// Все про бухгалтерський облік. – № 33. – С. 48-60
117. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие управленческих решений/ Д. Миддлтон. – М.: Аудит, 1977. – 401 с.
118. Михаліцька Н.Я. Застосування показника доданої економічної вартості як критерію приросту ринкової вартості підприємства/ Н.Я. Михаліцька// Національний лісотехнічний університет України, 2009. – Вип. 19.13. – С. 204-209
119. Мних Є.В. Економічний аналіз: підручник/ Є.В. Мних – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 412 с.
120. Морозова Е.В. Методика учета затрат на природопользование/ Е.В. Морозова// Бухгалтерский учет. – 2008. – №1. – С. 76-79
121. Мосягин В. И. Совершенствование учета капитальных вложений в охрану природы. – М.: Аспект Пресс, 1998. – 125 с.
122. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник: у 2т. т.1/ С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій. [за ред. С.В. Мочерного]. – Львів: Світ, 2005. – 616 с.
123. Мочерний С.В. Економічний енциклопедичний словник: у 2т. т.2/ С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко, С.І. Юрій. [за ред. С.В. Мочерного]. – Львів: Світ, 2006. – 568 с.
124. 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.

125. Назарова Г.В. Управління соціально-трудовою сферою підприємства: монографія/ Г.В. Назарова, С.Ю. Гончарова, Н.В. Водницька; за заг. ред. докт. екон. наук, професора Назарової Г.В. – Харків: вид. ХНЕУ, 2010. – 324 с.
126. Наконечний С.І. Економетрія: Навчальний посібник/ С.І. Наконечний. – К.: КНЕУ, 2008. – 356 с.
127. Нападівська Л.В. Управлінський облік: підруч. для вузів/ Л.В. Нападівська. – 2-е вид., доопрац. та доповнене. – К: Київський нац. торг. - екон. ун-т., 2010. – 648 с.
128. Напрями діяльності Міжнародної організації праці [Електронний ресурс]. – режим доступу:<http://www.ilo.org.ua>
129. Нематеріальні активи. – [Чинний від 1999-18-10] [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua /laws/show/z0750-99](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99) (Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №8).
130. Нидлз Б. Принципи бухгалтерського учета/ Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 496 с.
131. Новак І. Соціальний пакет як механізм удосконалення оплати праці/ І. Новак// Україна: аспекти праці. – 2008. – № 2. – С. 6-12
132. Норт Д. Институты, институциональные изменения и функционирование экономики. – М.: Фонд экономической книги "НАЧАЛА", 1997. – 345 с.
133. Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення: міжнародний стандарт бухгалтерського обліку №26 [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua /laws/show/929_011](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011)
134. Огляд та результати Корпоративного форуму зі сталого розвитку Ріо+20: звіт із форуму у Ріо де Жанейро [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ec.europa.eu>
135. Панков Д.А. Финансовый кризис и бухгалтерский учет: взгляд Беларуси/ Д. А. Панков // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку,

- контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. – 2009. – Вип. 1 (13). – С. 31–48.
136. Папінко В.З. Олік і аналіз природоохоронної діяльності підприємств хімічної промисловості України: дис. ... кандидата екон. наук: 08.06.04/ Віта Зіновіївна Папінко. – Тернопіль., 2004. – 262 с.
137. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології: монографія/ В.М. Пархоменко. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 560 с.
138. Пигу А. Экономическая теория благосостояния, т.1. пер. с англ./ А. Пигу – М. "Прогрес", 1985. – 511 с.
139. Пигу А. Экономическая теория благосостояния, т.2. пер. с англ./ А. Пигу – М. "Прогрес", 1985. – 453 с.
140. Податковий кодекс України: станом на 24 жовт. 2013 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
141. Попова Т.Д. Управленческий учет и контроль в системе обеспечения качества продукции. Экономический поиск по страницам докторских диссертаций / Под ред. В.Ю. Наливайского, С.Р. Левиной. Ростов н/д: Изд-во РГЭУ "РИНХ", 2000. – 115 с.
142. Попова Т.Д. Учет затрат на качество/ Т.Д. Попова// Бухгалтерский учет, 2001. – № 11. – С. 71-72
143. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: Підручник. – 3-тє вид., перероб. і доп.// П.Я. Попович. – К.: Знання, 2008. – 630 с.
144. Попович П.Я. Організація і методологія операційного аналізу: монографія/ П.Я. Попович. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 260 с.
145. Праця України у 2013 році: статистичний бюлетень [Електронний ресурс] /Державна служба статистики. – Офіц. вид. – Київ, 2014. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>

146. Про благодійну діяльність та благодійні організації: за станом на 5 груд. 2013р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5073-17> – (Закон України № № 5073-VI від 5 липня 2012 р.).
147. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: за станом на 11 жовт. 2013р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> – (Закон України № 996 – XIV від 16 липня 1999р.)
148. Про інвестиційну діяльність: за станом на 10 жовт. 2013 [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1560-12> – (Закон України № 1560-XII від 18 вересня 1991 р.)
149. Про інститути спільного інвестування: за станом на 15 лип. 2014. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5080-17> (Закон України № 5080-VI від 05 липня 2012 р.)
150. Про недержавне пенсійне забезпечення: за станом на 09 вер. 2013р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1057-15> (Закон України № 1057-IV від 9 липня 2003р.)
151. Про оплату праці: за станом на 04 лип. 2013 р. [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-вр> (Закон України № 108/95 ВР від 24 березня 1995р.)
152. Пушкар М.С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація/ М.С. Пушкар, М.Г. Чумаченко. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 335 с.
153. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.
154. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2007. – 359 с.
155. Пушкар М.С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль: монографія/ М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 140 с.

156. Пушкар М.С. Управлінський облік / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Поліграф, 1999. – 164 с.
157. Пушкар М.С. Філософія обліку: монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
158. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підручник / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
159. Разу М.Л. Управление проектом. Основы проектного управления: учебник/ коллектив авторов; под. ред. проф. М.Л. Разу. – 4-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2012. – 760 с.
160. Рамкова конвенція Організації Об'єднаних Націй про зміну клімату [Електронний ресурс] – режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_044
161. Рахлин К.М. К вопросу о затратах на качество/ К.М. Рахлин, А.К. Куташов, В.В. Крет // Стандарты и качество, 1982. – № 4. – С. 37-38
162. Рахлин К.М. Методология классификации затрат на качество/ К.М. Рахлин, Л.Е. Скрипко// Стандарты и качество, 1997. – № 3. – С. 45-47
163. Редченко К. І. Стратегічний аналіз у бізнесі: навч. посіб. / Редченко К. І.; [2-е вид., доп.]. – Львів: Альтаїр-2002, 2003. – 272 с.
164. Рейтинг найбільш соціально відповідальних компаній світу за 2012 р. // The Daily Beast [Електронний ресурс] – режим доступу: <http://www.thedailybeast.com>
165. Ру Д. Управління/ Пер. з фр. Т. Мусієнко та І. Реслер/ Д. Ру, Д. Сулье. – К.: Основи, 1995. – 447 с.
166. Руководство по экономике качества. Часть 1. "Модель затрат на процесс": стандарт Великої Британії BS 6143:1992 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.klubok.net>
167. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Навч. Посібник. – 2-ге вид., випр. і доп./ Г.В. Савицька. – К.: Знання, 2005. – 662 с.

168. Савченко Р.О. Управління якістю продукції в системі управлінського обліку/ Р.О. Савченко// Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації/ Збірник наукових праць. Випуск 1. – К.: ДП "Інформаційно-аналітичне агентство", 2008. – С. 110-114.
169. Сазонець І.Л. Розміщення продуктивних сил/ І.Л. Сазонець, В.В. Джинджаян, О.О. Чубар. – К.: ЦНЛ, 2006. – 320 с.
170. Сеньо П.С. Теорія ймовірностей та математична статистика: Підручник – 2-ге вид., перероб. і доп. / П.С. Сеньо– К.: Знання, 2007. – 556 с.
171. Серединська В.М. Економічний аналіз. Навчальний посібник/ В.М. Серединська, О.М. Загородна, Р.В. Федорович. – Тернопіль: Астон, 2010. – 624 с.
172. Середня заробітна плата за видами промислової діяльності за місяць у 2012 р.[Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
173. Скопенко О.І. Сучасний словник іншомовних слів: Близько 20 тис. слів і словосполучень/ Уклали О.І. Скопенко, Т.В. Цимбалюк. – К.: Довіра, 2006. – 789 с.
174. Словник іншомовних слів/ за ред. акад. АН УРСР О.С. Мельничука. – Київ: Головна редакція УРЕ, 1985. – 966 с.
175. Смирнов О. Витрати на навчання співробітників: оподаткування та бух. облік/ О. Смирнов// Все про бухгалтерський облік, 2013. – № 34. – С. 13-18
176. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Електронний ресурс]/ А. Смит. – Режим доступу: <http://www.litportal.kiev.ua>
177. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней/ Я.В. Соколов. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
178. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: [учебник] / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.

179. Соколов Я.В. Основи теорії бухгалтерського учета/ Я.В. Соколов. – М: Финанси и статистика, 2003. – 496 с.
180. Соціальна відповідальність бізнесу: матеріал з Вікіпедії – вільної енциклопедії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org>
181. Соціальна відповідальність бізнесу: розуміння та впровадження [Електронний ресурс]. – Київ, 2005 – Режим доступу: <http://www.un.org.ua>
182. Соціальна відповідальність: принципи та рекомендації щодо звітності [Електронний ресурс]/ Розроблено Експертною радою Форуму соціально відповідального бізнесу України. – Режим доступу: <http://www.civicua.org>
183. Соціальні інститути [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://uk.wikipedia.org>
184. Соціальні стратегії [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.oecd.org
185. Соціально відповідальна діяльність МакДональдс [Електронний ресурс] – Режим доступу: www.aboutmcdonalds.com
186. Стан умов праці найманих працівників у 2010 році: статистичний бюлетень [Електронний ресурс] /Державна служба статистики. – Офіц. вид. – Київ, 2011. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
187. Стан умов праці найманих працівників у 2011 році: статистичний бюлетень /Державна служба статистики. – Київ, 2012. – 26 с.
188. Стан умов праці найманих працівників у 2012 році: статистичний бюлетень [Електронний ресурс] /Державна служба статистики. – Офіц. вид. – Київ, 2013. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
189. Стігліц Дж. Асиметрія інформації [Електронний ресурс]/ Дж. Стігліц// День, 2011. – № 233. – Режим доступу: <http://www.day.kiev.ua>
190. Стратегія "Бачення 2050" [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.wbcsd.org>

191. Стратегія "Європа 2020" [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ec.europa.eu>
192. Стратегія "Підприємництво 2020: роль бізнесу в Україні" [Електронний ресурс] – Режим доступу: csr-ukraine.org
193. Стрибулевич Т.О. Облік і аналіз соціальних витрат на підприємстві: управлінський аспект: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)/ Т.О. Стрибулевич. – К., 2012. – 25 с.
194. Сустенко Е.Н. Основы менеджмента: учебн. пособ./ Е.Н. Сустенко, М.І. Пасько. – М.: ИНФРА-М, 2005. – 240 с.
195. Сутність соціально відповідальної діяльності [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://www.corporate-citizen.org.ua>
196. Тарасова С.В. Экономическая теория благосостояния: Учеб. пособие для вузов/ С.В. Тарасова – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 239 с.
197. Терещенко О. Управління вартістю підприємства в системі контролінгу/ О. Терещенко, С. Приймак // Ринок цінних паперів України. – 2007. – № 1-2. – С. 53-60
198. Ткач О.Й. Пенсійна програма підприємства: досвід і технологія/ О.Й. Ткач. – Київ: видавництво ПП "КОРВІН ПРЕС", 2007. – 280 с.
199. Травматизм на виробництві у 2011 році: статистичний бюлетень/ Державна служба статистики. – Київ, 2012. – 150 с.
200. Травматизм на виробництві у 2012 році: статистичний бюлетень/ Державна служба статистики. – Офіц. вид. – Київ, 2013. – 146 с.
201. Травматизм на виробництві у 2013 році: статистичний бюлетень/ Державна служба статистики. – Офіц. вид. – Київ, 2014. – 146 с.
202. Управління соціальною відповідальністю: міжнародний стандарт ISO 26000 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iso.org>
203. Фабоции Ф. Управление инвестициями: пер. с. англ./ Ф. Фабоции. – М.: ИНФРА-М, 2000. – 932 с.

204. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат/ Г. Фандель; Пер. з нім. під керівництвом і наук. ред. М.Г. Грещака. – К.: Таксон, 2006. – 520 с.
205. Фаріон І.Д. Стратегічний аналіз: Навчальний посібник для студентів і аспірантів/ І.Д. Фаріон. – Тернопіль: ТНЕУ, 2009. – 635 с.
206. Фаріон І.Д. Управлінський облік: Підручник / І.Д. Фаріон, Т.М. Писаренко [за ред. д.е.н., проф. І.Д. Фаріона]. – Тернопіль: ТНЕУ, 2009. – 850 с.
207. Фейгенбаум А. Контроль качества продукции /А. Фейгенбаум. – М.: Экономика, 1986. – 476 с.
208. Функционально-стоимостный анализ издержек производства / [Под ред. Б. И. Майданчика]. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 432 с.
209. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга/ Д. Хан; пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 800 с.
210. Харрингтон Дж. Управление качеством в американских корпорациях: сокр. пер. с англ./ Дж. Харрингтон. – М.: Экономика, 1990. – 271 с.
211. Хеддервик К. Финансовый и экономический анализ деятельности предприятий/ К. Хеддервик. – Международная организация труда: пер. с англ. Д.П. Лукичева, А.О. Лукичевой/ Под. ред. Ю.Н. Воропаева. – М.: Финансы и статистика, 1996. – 192 с.
212. Хейне П. Экономический образ мышления//П. Хейне, П. Боутке, Д. Причитко, 10-е издание: Пер. с англ. – М.: Издательский дом "Вильямс", 2005. – 544 с.
213. Хома І.Б. Економіко-математичні методи аналізу діяльності підприємств: навч.-метод. посіб. / І. Б. Хома, В. В. Турко. – 2-ге вид. – Львів : Львівська політехніка, 2012. – 328 с.
214. Хомин П. Облікове забезпечення звітності про фінансові результати має бути методологічно обґрунтованим / П. Хомин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 6. – С. 9-15.

215. Хорин А. Н. Рыночно ориентированная финансовая отчетность: баланс корпоративного капитала / А.Н. Хорин // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 15. – С. 39-44
216. Хорнгрен Ч.Г. Бухгалтерский учет: управленческий аспект/ Ч.Г. Хорнгрен, Дж. Фостер. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 415с.
217. Центр корпоративного громадянства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.corporate-citizen.org.ua>
218. Циганенко В. Соціальний пакет: що включити і як запровадити/ В. Циганенко// Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 39. – С. 3-5.
219. Чумаченко М.Г. Бухгалтерський облік: минуле, сучасне... майбутнє/ М.Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 1. – С. 2-12.
220. Чумаченко М.Г. Економічний аналіз: Навч. посіб./ За ред. проф. М.Г. Чумаченка. – К.: КНЕУ, 2001. – 540 с.
221. Чумаченко М.Г. Контролінг у дію/ М.Г. Чумаченко// Економіка та держава. – 2007. – № 11. – С. 25-29
222. Чумаченко М.Г. Контролінг: основи трансформації повноважень головного бухгалтера/ М.Г. Чумаченко, С.Петренко// Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 9. – С. 10-16
223. Чумаченко М.Г. Сучасний підхід до розвитку фінансової звітності відповідно до основних напрямів інституціональних теорій// М.Г. Чумаченко, Т. Кучеренко// Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 8. – С. 12-19
224. Чумаченко М.Г. Управлінський облік потребує підтримки/ М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 5. – С. 3-7.
225. Чухно А.А. Інституціонально-інформаційна економіка: підручник/А.А. Чухно, П.М. Леоненко, П.І. Юхименко; за ред. акад. НАН України А.А. Чухна. – К.: Знання, 2011. – 687 с.
226. Швець Л.І. Актуальні питання обліку соціальних витрат у цілях управління ними/ Л.І. Швець// Культура народів причерномор'я. – 2013. – № 253. – С. 78-82

227. Швець Л.І. Актуальні питання формування і обліку соціальних витрат/ Л.І. Швець// Збірник тез доповідей студентів, виголошених на студентській науковій конференції "Науково-дослідна робота студентів: формування особистості майбутнього вченого, фахівця високої кваліфікації". – Тернопіль: Економічна думка, 2010. – С. 183-185
228. Швець Л.І. Актуальність і методика відображення витрат на охорону праці машинобудівних підприємств в обліку/ Л.І. Швець// Соціально-економічний розвиток суспільства в контексті інтеграційних процесів: збірник тез наукових робіт учасників міжнародної науково-практичної конференції. – Одеса: ГО "Центр економічних досліджень та розвитку", 2013. – Ч.2. – С. 94-97
229. Швець Л.І. Актуальність створення оперативної облікової інформації про соціальні витрати для менеджменту підприємства / Л.І. Швець// Стратегічні напрями державної економічної та соціальної політики у 2013 році: XIX Міжнародна науково-практична конференція, (м. Київ, 15-16 березня 2013 р.)/ Київ: Аналітичний центр "Нова економіка", 2013. – С. 58-61
230. Швець Л.І. Витрати соціально відповідальної діяльності бізнесу/ Л.І. Швець// Вісник Житомирського державного технічного університету/ економічні науки. –2010. – № 2. – Ч. 2 – С. 163-168
231. Швець Л.І. Значення управлінського обліку у підготовці інформації для менеджменту підприємства / Л.І. Швець// Матеріали VIII міжнародно-практичної інтернет конференції "Розвиток України в XXI столітті: економічні, соціальні, екологічні, гуманітарні та правові проблеми". – Тернопіль: Економічна думка, 2010. – С.63-65
232. Швець Л.І. Ідентифікація витрат соціально відповідальної діяльності залежно від розмірів підприємства/ Л.І. Швець// Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали II між нар. наук.-практ. конф., 29-30 листопада 2012 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – С. 182-184

233. Швець Л.І. Інформаційна асиметрія узагальнення соціальних втрат в обліку та звітності: контрольний аспект/ Л.І. Швець// Розвиток науки і аудиторської діяльності в Україні за 20 років/ матеріали науково-практичної конференції, 26-27 квітня 2013 р. – Тернопільський національний економічний університет – Тернопіль, 2013. – С. 129-132
234. Швець Л.І. Контролінг управління якістю продукції/ Л.І. Швець// Контролінг в Україні: сучасний стан і тенденції розвитку: матеріали круглого столу, Тернопіль, 12 червня 2012 р./ Тернопільський національний економічний університет – Тернопіль, 2012. – С. 93-97
235. Швець Л.І. Концептуальні засади організації соціально орієнтованого обліку на підприємстві/ Л.І. Швець, Я.Д. Крупка// Наука молода. – 2010. – № 13 – С. 246-249
236. Швець Л.І. Міжнародні норми корпоративної соціальної відповідальності/ Л.І. Швець// Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2012. – № 4. – С. 131-135
237. Швець Л.І. Облік в умовах розвитку соціальної відповідальності бізнесу/ Л.І. Швець// Збірник тез доповідей Восьмої Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених "Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ: національна ідентичність та тенденції глобалізації". – Тернопіль: Економічна думка, 2010. – Ч.2. – С.428-430.
238. Швець Л.І. Облік витрат на якість продукції у формуванні конкурентоспроможності вітчизняного бізнесу/ Л.І. Швець// Матеріали міжнародної науково-практичної конференції "Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі". – Тернопіль, 2010. – С. 355-358
239. Швець Л.І. Облік витрат на якість як ключовий фактор досягнення конкурентних переваг вітчизняного бізнесу/ Л.І. Швець// Наука молода. – 2010. – № 14 – С. 228-232
240. Швець Л.І. Обліковий вимір екстерналій/ Л.І. Швець// Методологічні проблеми та шляхи удосконалення системи обліку, аналізу, ревізії та

- аудиту в Україні: Тези доповідей наукової конференції професорсько-викладацького складу "Економічні, правові, інформаційні та гуманітарні проблеми розвитку України в умовах проведення системних реформ", 11 квітня 2012 р. – Тернопіль, 2012. – С. 64-66
241. Швець Л.І. Питання аналізу соціальних витрат підприємств/ Л.І. Швець// Вісник чернівецького торговельно-економічного інституту. – 2013. – Вип. IV (52). Економічні науки. – С. 34-39
242. Швець Л.І. Питання обліку пенсійних проектів підприємницьких структур/ Л.І. Швець// Збірник тез доповідей Десятої Ювілейної Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених, 21-23 лютого 2013 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2013. – Ч.2. – С. 349-351
243. Швець Л.І. Планування соціальних витрат за стадіями життєвого циклу продукту/ Л.І. Швець// Облік і фінанси. – 2013 – № 3 (61). – С. 149-154
244. Швець Л.І. Роль і значення соціально орієнтованого обліку/ Л.І. Швець, Я.Д. Крупка//Актуальні проблеми і перспективи розвитку економіки України: матеріали другої науково-практичної конференції молодих науковців, аспірантів, здобувачів і студентів. – Луцьк: Волинський національний університет ім. Лесі Українки, 2009. – С. 623-624
245. Швець Л.І. Соціальна діяльність підприємств: податкові наслідки/ Л.І. Швець//Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: матеріали Дев'ятої Міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених, яка відбулася у Тернопільському національному економічному університеті 23-24 лютого 2012 р. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – Ч.2. – С. 360-361
246. Швець Л.І. Соціальний пакет: структура та спосіб запровадження на підприємстві/ Л.І. Швець, П.Я. Попович// Економічний аналіз: збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ. – 2010. – Випуск 5. – С. 217-220
247. Швець Л.І. Соціальні інститути як засіб контролю за діяльністю підприємств/ Л.І. Швець// Контроль як фактор економічної безпеки

- підприємства: матеріали круглого столу. – Тернопільський національний економічний університет – Тернопіль, 2012. – С. 77-81
248. Швець Л.І. Соціально орієнтований облік: зміст та перспективи розвитку/ Л.І. Швець, Я.Д. Крупка// Матеріали підсумкової науково-практичної конференції II туру Всеукраїнського конкурсу студентських наукових робіт з напрямку "Бухгалтерський облік, аналіз і аудит". – Запоріжжя, 2010. – С. 150-153
249. Швець Л.І. Узагальнення соціальних витрат у звітності підприємств/ Л.І. Швець// Галицький економічний вісник: науковий журнал. – 2013. – № 4 (43). – С. 164-172
250. Шевчук В.Р. Стратегічний управлінський облік: Навч. посібник [для студентів вищ. навч. закл.]/ В.Р. Шевчук; за ред. О.М. Ковалюка. – К.: Алерта, 2009. – 176 с.
251. Шегда А.В. Менеджмент: Підручник/ А.В. Шегда. – К.: Знання, 2004. – 687 с.
252. Щодо відображення в обліку операції з реалізації зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва: за станом на 28 лист. 2013 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua> (Лист ДПС України від 30.01.2013 № 1445/6/15-1415).
253. Яневич Н.Я. Соціальні інвестиції: сутність і класифікація [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://ena.lp.edu.ua:8080>
254. Baron D.P. A positive theory of moral management, social pressure, and corporate social performance/ D.P. Baron// Journal of economics and management strategy. – volume 18. – № 4, winter 2009. – P. 7-43.
255. Business reporting: Report of the Special Committee on Financial Reporting (Jenkins Committee), American Institute of Certified Public Accountants [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.aicpa.org>
256. Businessfor Social Responsibility, Introduction [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.br.org>

257. Carroll A. B. Ethical challenges for business in the new millennium: Corporate social responsibility and models of management morality/ A. B. Carroll. – Guilford: CT: Dushkin/McGraw-Hill, – 2001. – P. 200-203.
258. Carroll A.B. The pyramid of corporate social responsibility: Toward the moral management of organizational stakeholders/ A.B.Carroll// Business horizons. – 1991. – № 34. – P. 39-48
259. Carroll A.B. Corporate social responsibility: evolution of a definitional construct/ A.B.Carroll// Business & Society. – September 1999. – № 3. – P. 268-295
260. Citizenship Report 2012 ConAgraFoods [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.investor.conagrafoods.com
261. Dahlsrud A. How Corporate Social Responsibility is Defined: an Analysis of Definitions [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.mcxindia.com>
262. Davis K. Can Business Afford to Ignore Social Responsibilities?/ K. Davis// California Management, 1960. – № 2. – P. 70-77.
263. Dell and the environment [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.us.dell.com>
264. Elkington J. Enter the Triple Bottom Line [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.johnelkington.com>
265. Environmental management – Environmental assessment of sites and organizations: ISO 14015:2001 [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.iso.org>
266. Gond J.-P. Corporate Social Responsibility in Retrospect and Prospect: Exploring the Life-Cycle of an Essentially Contested Concept / J.-P. Gond, J. Moon // International Centre for Corporate Social Responsibility, 2011. – № 59. – 40 p.
267. Gray R. Accounting for the environment// R. Gray, J. Bebbington, D.Walters. – London: Paul Chapman publishing LTD. – 348 p.

268. Leading the way in communication on progress [Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.globalreporting.org
269. Littleton A.C. Accounting Theory [Электронный ресурс]: Continuity and Change/ A.C. Littleton, V.K. Zimmerman. – N.Y., 1962 – Режим доступа: <http://www.jstor.org>
270. Shvetz L. Accounting Treatment of Pension Plans Elements at Ukrainian Enterprises/ Lyudmyla Shvetz// European Applied Sciences. – 2013. – № 3.– P. 173-175
271. Stout D. Implementing Time-Driven Activity-Based Costing at a Medium-Sized Electronics Company/ D. Stout, A. Propri// Management accounting quarterly. – 2011. – spring. – P. 1-11
272. Sustainability reporting guidelines – version 3.1[Электронный ресурс]. – Режим доступа: www.globalreporting.org
273. The ISO 14000 family of International Standards. Environmental management [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.iso.org>
274. Tomorrow's Company: the Role of Business in Changing World, Royal Society for the Encouragement of the Arts [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.thersa.org>
275. UK Government Response to European Commission Green Paper on Corporate Social Responsibility. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://europa.eu.int>
276. World Business Council for Sustainable Development. Corporate Social Responsibility [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.wbcsd.ch>