

**Київський національний торговельно-економічний
університет**

С.Я. Король

**СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ БІЗНЕСУ:
ТЕОРІЯ ТА МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ**

Монографія

Київ 2016

Розповсюдження і тиражування без офіційного дозволу КНТЕУ заборонено

УДК 657.6: 364.3

ББК У052.229

К 68

Науковий консультант А.А. Мазаракі, доктор економічних наук, професор, академік НАПН України, заслужений діяч науки і техніки України, ректор Київського національного торговельно-економічного університету

Автор С.Я. Король, канд. екон. наук, доц.

Рецензенти: О.М. Брадул, д-р екон. наук, проф., академік Академії економічних наук України, професор кафедри обліку, аналізу, аудиту та адміністрування підприємств ГМК Криворізького національного університету; І.Д. Лазаришина, д-р екон. наук., проф., завідувач кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування;

О.І. Янковська, канд. екон. наук, доцент кафедри менеджменту і адміністрування Житомирського державного університету імені Івана Франка, координатор освітніх програм Центру «Розвиток корпоративної соціальної відповідальності»;

В.М. Костюченко, д-р екон. наук, проф. кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торговельно-економічного університету;

К.О. Назарова, д-р екон. наук, проф. кафедри фінансового аудиту Київського національного торговельно-економічного університету

*Рекомендовано до друку вченою радою Київського національного торговельно-економічного університету
(протокол № 12 від 23 червня 2016 р.)*

Король С.Я.

К 68 Соціальна відповідальність бізнесу: теорія та методологія обліку : монографія / С.Я. Король. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2016. – 416 с.

ISBN 978-966-629-798-6

У монографії висвітлено теоретичні засади формування соціальної відповідальності бізнесу, соціальні аспекти еволюції та соціально-орієнтовані концепції бухгалтерського обліку, викладено теоретичні основи і методологічні засади бухгалтерського обліку на соціально відповідальному підприємстві та складання нефінансової звітності. Обґрунтовано спроможність бухгалтерського обліку надавати інформацію про соціальну відповідальність підприємства і забезпечувати формування нефінансової звітності. Запропоновано інноваційний підхід до бухгалтерського обліку на соціально відповідальному підприємстві.

Призначено для науковців, аспірантів, викладачів і студентів вищих навчальних закладів, фахівців з економіки, менеджменту та обліку.

УДК 657.6:364.3
ББК У052.229

ISBN 978-966-629-798-6

© Король С.Я., 2016
© Київський національний торговельно-економічний університет, 2016

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	5
СПИСОК СКОРОЧЕНЬ І АБРЕВІАТУР	8
Розділ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ БІЗНЕСУ	9
1.1. Генезис соціальної відповідальності бізнесу	9
1.2. Концепція соціальної відповідальності бізнесу	35
1.3. Чинники формування моделі соціальної відповідальності бізнесу	62
Висновки до розділу 1	93
Розділ 2. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	95
2.1. Соціальний аспект еволюції бухгалтерського обліку	95
2.2. Соціально-орієнтовані концепції бухгалтерського обліку	117
2.3. Система нормативного регулювання обліку соціальної відповідальності підприємства	144
Висновки до розділу 2	166
Розділ 3. МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	168
3.1. Іманентний зв'язок методології бухгалтерського обліку із соціальною відповідальністю підприємства	168
3.2. Функціональний потенціал бухгалтерського обліку соціальної відповідальності підприємства	189
3.3. Передумови пізнання і визнання соціальної відповідальності підприємства в бухгалтерському обліку	222
Висновки до розділу 3	246

Розділ 4. ФОРМАЛІЗАЦІЯ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА В ОБЛІКУ	247
4.1. Компаративний аналіз підходів до формування нефінансової звітності підприємства	247
4.2. Облікове пізнання фактів соціальної відповідальності підприємства	274
4.3. Методичні підходи до бухгалтерського обліку соціальної відповідальності підприємства	298
Висновки до розділу 4	317
ПІСЛЯМОВА	318
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	319
ДОДАТКИ	371

ПЕРЕДМОВА

Бізнес-середовище за нової моделі економічного розвитку наполегливо висуває вимоги щодо підвищення соціальної відповідальності бізнесу. Такі сучасні тенденції відображено у Глобальному договорі ООН і численних міжнародних нормативних документах, що стосуються економічного, екологічного і соціального впливу бізнесу на суспільство, яке вимагає забезпечення прозорості діяльності підприємства. Відповідно трансформуються інформаційні запити заінтересованих сторін, а стан соціальної відповідальності бізнесу та його оцінювання стають об'єктом суспільної уваги.

Нові орієнтири практики господарювання потребують від бізнесу врахування принципів соціальної відповідальності підприємств при виборі засобів досягнення основної мети підприємницької діяльності. Інформаційне забезпечення соціально відповідального управління потребує перегляду підходів до відображення фактів господарського життя підприємства в системі бухгалтерського обліку.

В Україні з 2005 р. до мережі Глобального договору ООН офіційно приєдналося понад 200 суб'єктів господарювання. Серед них представники різних галузей національної економіки. Проведений аналіз практики соціальної відповідальності бізнесу в Україні дає підстави стверджувати, що на сьогодні навіть за умови, що вітчизняне законодавство не мотивує бізнес до соціальної відповідальності, кількість таких підприємств продовжує зростати.

Визнаючи вплив господарської діяльності на суспільство, міжнародна спільнота професійних бухгалтерів і аудиторів прогнозує, що у подальшому підготовка нефінансової звітності і, зокрема, звітності зі стійкого розвитку стане одним із основних завдань бухгалтера.

Разом з тим, визнаючи принципи соціальної відповідальності, бізнес має переглянути способи досягнення своєї основної мети – отримання прибутку з урахуванням впливу господарської діяльності на всі заінтересовані сторони та суспільство в цілому. Інформація про економічні, екологічні та соціальні наслідки господарської діяльності підприємства стала актуальною для системи менеджменту. Проте існуюча система фінансової,

податкової, статистичної й управлінської звітності відображає лише окремі аспекти соціальної відповідальності підприємства, а нефінансова звітність, хоча і орієнтована на запити заінтересованих сторін, є фрагментарною. За таких умов неможливо оцінити соціальну відповідальність підприємства, забезпечити її контроль, аналіз і мотивацію до неї у процесі управління. Сучасна методологія бухгалтерського обліку, який має задовольняти інформаційні потреби лише першорядних користувачів, не дозволяє виконувати зазначені завдання.

Основна гіпотеза дослідження пов'язана з припущенням про те, що бухгалтерський облік спроможний забезпечити заінтересовані сторони найбільш повною, системною, верифікованою й адекватною їхнім запитам інформацією про соціальну відповідальність підприємства.

Метою наукового дослідження є обґрунтування теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку господарської діяльності на соціально відповідальному підприємстві для інформаційного забезпечення його керівників і заінтересованих сторін.

Монографія складається з передмови, чотирьох розділів, кожний з яких розкриває і уточнює конкретний аспект предметної області дослідження, висновків до розділів, післямови, списку використаних джерел та додатків.

Автор висловлює глибоку шану та щирю вдячність:

– науковому консультанту доктору економічних наук, професору, академіку НАПН України, ректору Київського національного торговельно-економічного університету Анатолію Антоновичу Мазаракі за схвалення напряму наукового пошуку, цінні поради щодо змісту монографії та визначення наукової проблеми;

рецензентам:

– доктору економічних наук, професору, академіку Академії економічних наук України, професору кафедри обліку, аналізу, аудиту та адміністрування підприємств ГМК Криворізького національного університету Олександрю Михайловичу Брадулу;

– доктору економічних наук, професору, завідувачу кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства та природокористування Інні Дмитрівні Лазаришиній;

– доктору економічних наук, професору кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торговельно-економічного університету Валентині Миколаївні Костюченко;

Передмова

– доктору економічних наук, професору кафедри фінансового аудиту Київського національного торговельно-економічного університету Карині Олександрівні Назаровій;

– кандидату економічних наук, доценту кафедри менеджменту і адміністрування Житомирського державного університету імені Івана Франка, координатору освітніх програм Центру «Розвиток корпоративної соціальної відповідальності» Ользі Іванівні Янковській,

а також:

– голові правління Центру «Розвиток корпоративної соціальної відповідальності» Саприкіній Марині Анатоліївні за фахові консультації у процесі наукового дослідження;

– кандидату технічних наук, доценту кафедри програмної інженерії та інформаційних систем, декану факультету бухгалтерського обліку, аудиту і економічної кібернетики Олександрю Анатолійовичу Харченку за розуміння та допомогу у виданні монографії;

– доктору економічних наук, професору, завідувачу кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торговельно-економічного університету Валерії Василівні Сопко за критичні зауваження та всебічну підтримку;

– кандидату економічних наук, доценту Аллі Василівні Алексеєвій за слушні поради, які сприяли покращенню дослідницького матеріалу монографії;

– працівникам кафедри бухгалтерського обліку Київського національного торговельно-економічного університету за професійні поради та дружню підтримку при підготовці монографії.

Окрему вдячність автор висловлює своєму чоловікові Петру Фомовичу, дітям і внукам.

Оскільки у монографії висвітлено деякі принципово нові теоретико-методологічні положення, автор буде вдячний за надані зауваження та пропозиції, слушні поради і науковий дискурс.

СПИСОК СКОРОЧЕНЬ І АБРЕВІАТУР

- ВПМ – Відомості про підходи до менеджменту
ГД ООН – Глобальний договір ООН
ЕОД – Елементарна одиниця даних
КСВ – Корпоративна соціальна відповідальність
МОП – Міжнародна організація праці
МСІЗ – Міжнародний стандарт інтегрованої звітності
МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності
МСФО – Міжнародні стандарти фінансового обліку
НПО – Неприбуткові організації
ПВТР – Правила внутрішнього трудового розпорядку
РІСВ – Рівень імплементації соціальної відповідальності
СВ – Соціальна відповідальність
СВБ – Соціальна відповідальність бізнесу
СВП – Соціальна відповідальність підприємства
СДІ – Спеціальна деталізація інформації
СУЯ – Система управління якістю
ФГЖ – Факт господарського життя
ФСВП – Факт соціальної відповідальності підприємства
IFAC – International Federation of Accountants / Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ)
ISO – International Organization for Standardization / Міжнародна організація зі стандартизації
OECD – Organization for Economic Cooperation and Development / Організація економічного співдружності та розвитку (ОЕСР)
SDGs – Sustainable Development Goals / Цілі сталого розвитку (ЦСР).

Розділ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ БІЗНЕСУ

Прийнятні ідеї вже неефективні,
а ефективні ідеї ще неприйнятні.
Стаффорд Бір

1.1. Генезис соціальної відповідальності бізнесу

На всіх етапах еволюції економічної науки спостерігаємо дуальність сприйняття потреб особистості: або людина розглядається як ресурс виробництва, або задоволення її потреб є метою виробництва і розподілу благ. Сучасні економісти сутність предмета економічної теорії пов'язують з *максимальним задоволенням потреб людей* за умови ефективного використання обмежених виробничих ресурсів та управління ними. З огляду на цей підхід, діяльність, яка спрямована на забезпечення потреб людей, посідає важливе місце в системі соціально-економічних відносин.

Зважаючи на такі всезагальні закони, як закон зростання продуктивності праці, закон зростання потреб, закон нагромадження, закон відтворення та інші, актуальність дослідження проблем задоволення потреб людей зростатиме. Це підтверджує і світова практика. В Україні ж з переходом до ринкових відносин відбулося загострення проблеми вибору шляхів задоволення потреб різноманітних верств населення на тлі диференціації доходів, проголошення соціальних пріоритетів, недосконалості вітчизняного законодавства, корупції, нестабільності національної економіки та глобалізації економічних процесів.

Американські економісти К. Макконнелл і С. Брю пов'язують «проблему економії» з двома фундаментальними фактами:

- матеріальні потреби суспільства, зокрема індивідуумів, які його складають, буквально безмежні;
- економічні ресурси, тобто засоби виробництва товарів та послуг обмежені або недостатні [207, с. 13].

Будь-яка діяльність людини пов'язана із задоволенням різноманітних потреб, які відображають її духовний рівень, соціальний статус, місце та роль у суспільстві. Переважно такі потреби формуються і задовольняються у процесі економічної діяльності, кінцева мета якої полягає у задоволенні матеріальних потреб людини.

Слід звернути увагу на те, що дефініція «потреби» відображає деякі споріднені категорії:

1) *потреба* – відчуття людиною браку (недостатку) чогонебудь, необхідності задовольнити щось (*первинні потреби*);

2) *потреба* – необхідність у задоволенні певних запитів, які мають специфічну форму і є похідними від культурного рівня й особистісного уявлення людини про спосіб задоволення первинних потреб;

3) *запити* – потреби, які враховують купівельну спроможність людини;

4) *товари* – об'єкти, які відповідають певним запитам, можуть задовольнити існуючі потреби [165, с. 47].

Зазначені категорії фактично утворюють логічну послідовність взаємопов'язаних понять. Так, у першому значенні потреба відображає базові прагнення людини, які можуть бути неусвідомлюваними. У другому значенні потреби набувають певної форми, яка, крім суто суб'єктивних мотивів, враховує об'єктивні умови. Саме вони через чітко виражені запити (третє визначення) претендують на задоволення через отримання певного товару чи послуги (четверте визначення).

Отже, потреба як об'єктивна необхідність у чому-небудь для підтримки життєдіяльності та розвитку того чи іншого суб'єкта є внутрішньою спонукою до будь-якої активності і відображає внутрішні спонукальні мотиви діяльності людей.

Існує об'єктивна необхідність у виокремленні «предметів», які є благами і мають потенційну здатність задовольнити певні людські потреби. Розуміння причинного зв'язку між благами та задоволенням людських потреб є основою для подальшого дослідження економічних категорій «блага» та «потреби».

Становить інтерес класифікація благ за змістом і доступністю. При цьому за першою ознакою розрізняють неуречевлені (здоров'я, спілкування, знання тощо) та уречевлені блага (дари природи і продукти праці: їжа, одяг, житло тощо). За другою ознакою виділяють необмежені (обсяги засобів для задоволення перевищують наявні людські потреби) та обмежені блага (обсяги засобів для задоволення менші ніж існуючі потреби). За економічною природою засоби задоволення фізіологічних, соціальних і духовних потреб людини є обмеженими та необмеженими благами природного походження або виготовленими (штучними).

У результаті цивілізаційних процесів відбуваються важливі якісні зміни економічної природи засобів задоволення потреб людини: збільшується частка обмежених благ і різноманітність штучних благ. Зокрема, протягом тривалого періоду пропозиція природного капіталу значно перевищувала попит, і суб'єкти економічної діяльності використовували природні ресурси та відновлювальну здатність біосфери, не витрачаючи зусиль на їх відновлення [61, с. 34]. Проте з другої половини ХХ ст. в результаті усвідомлення негативного впливу економічної діяльності людини на довкілля, недостатності природних ресурсів для задоволення існуючих потреб та їх вичерпності змінюється ставлення до благ природного походження. Відповідно до традиційних уречевлених благ додаються як об'єкт економічних відносин природні ресурси.

Обмежені блага посідають особливе місце в системі економічних відносин. Дослідження таких благ нерозривно пов'язане із визначенням умов їх походження або джерел утворення. Зокрема, переважна більшість обмежених благ, як і процес відновлення певних природних ресурсів, є результатом економічної діяльності людини.

В економічній літературі поняття «необмежені блага» й «обмежені блага» розрізняють за економічною природою і ототожнюють їх відповідно з неекономічними й економічними благами. Термін «*економічні блага*» запровадив А. Пезенті – представник суб'єктивістської школи економічної науки,

відомий італійський економіст. Він відносив до цієї категорії блага, які є *результатом економічної діяльності* і кількості яких недостатньо для задоволення існуючих потреб. При цьому неекономічними благами називалися блага, отримані від природи без прикладання людської праці. Оскільки нинішні блага природного походження все частіше потрапляють до категорії недоступних або обмежених у використанні, первинний підхід до визначення змісту понять «економічне благо» та «неекономічне благо» потребує уточнення. Отже, за економічною природою виокремимо такі блага:

1) *неекономічні* або необмежені, які людина отримує (зокрема, від природи) без прикладання її праці;

2) *економічні* або обмежені, які є предметом, результатом або об'єктом економічної діяльності людини.

Саме економічні блага, за Е. Бем-Баверком, є «ключем» до економічної діяльності людини [14]. Сучасна економічна енциклопедія визначає економічні блага як «сукупність матеріальних речей і послуг, які є предметом виробничої діяльності й обміну, використовуються для задоволення людських потреб і кількість яких обмежена порівняно з потребами, які вони задовольняють» [80]. Проте з кожним роком актуалізується потреба у забезпеченні прийняттого для існування людини природного середовища або, іншими словами, екологічна потреба. Для її забезпечення докладається все більше зусиль виробниками продукції, і яку, таким чином, можна віднести до суспільних економічних благ.

У контексті завдань нашого дослідження доцільно проаналізувати потреби, для задоволення яких використовуються економічні блага.

У науковій економічній літературі, зокрема [80; 81, с. 50–51; 222; 406, с. 23–25], до економічних потреб застосовують характеристики, які відображають особливості виникнення, засоби, терміновість і можливість задоволення, участь у відтворювальному процесі, кількісну визначеність, міру реалізації та ін. (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Характеристика економічних потреб людини

Ознака класифікації	Види економічних потреб	Призначення класифікації
За суб'єктами задоволення	особисті	Використовується при розробці соціальної політики підприємства на основі ідентифікації потреб соціальних груп; розподіл ресурсів залежить від виду економічної діяльності суб'єкта
	групові	
	суспільні	
За характером виникнення	первинні (базові)	Використовується при розробці виробничої і соціальної політики для визначення відповідальності суб'єкта господарювання за задоволення потреб заінтересованих сторін
	вторинні	
За терміновістю задоволення	першочергові	Застосовують до потреб фізичних і юридичних осіб при розробці соціальної політики; розподіл на ці види є суб'єктивним
	другорядні	
За кількісною визначеністю та мірою реалізації	абсолютні	Використовуються при розробці і обґрунтуванні стратегічних (абсолютні, дійсні) і тактичних (дійсні, платоспроможні і фактичні) напрямів соціально-економічної діяльності суб'єкта
	дійсні	
	платоспроможні	
	фактичні	
За часовим спрямуванням	поточні	Використовуються при розробці і обґрунтуванні стратегічних (майбутні) і тактичних (поточні) напрямів соціально-економічної діяльності
	майбутні	
За способом задоволення	індивідуальні	Використовується для аналізу потреб суб'єктів соціально-економічних відносин і визначення можливості їх задоволення та оптимізації використання ресурсів суб'єкта господарювання
	колективні	
За об'єктами задоволення	уречевлені	
	неуречевлені	

Для конкретного суб'єкта економічне благо є результатом його економічної діяльності або його права власності на певні засоби, або його належності до певної соціальної групи. На практиці задоволення економічних потреб людини має певне джерело, характер якого впливає на процес і спосіб задоволення існуючих потреб. Тому пропонуємо доповнити існуючі класифікації такою ознакою, як *джерело задоволення економічних потреб*, а саме:

- власні, задоволення яких безпосередньо пов'язане з реалізацією власної економічної активності суб'єкта;
- опосередковані, задоволення яких є результатом належності суб'єкта до певної групи або категорії.

Саме за таким критерієм будується система взаємовідносин у процесі виробництва, розподілу, обміну та споживання економічних благ, які забезпечують задоволення певних економічних потреб людини.

Для всіх суб'єктів соціально-економічних відносин, як справедливо зазначає М. Стародубська, спільним є бажання гармонійно співіснувати та мати можливість визначати умови такого симбіозу [345]. Це є основою для узгодження різних економічних потреб суб'єктів соціально-економічних відносин і формування їх економічних інтересів.

За результатами проведеного аналізу наукових публікацій визначено сутність категорії «економічні інтереси» (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Дефініція поняття «економічний інтерес»
у сучасній науковій літературі**

Автори	Підходи до визначення поняття
Н. Гражевська [81, с. 55]	Усвідомлене прагнення суб'єктів господарювання до задоволення економічних потреб, що є об'єктивним спонукальним мотивом їхньої господарської діяльності. Економічні інтереси відображають місце і роль суб'єктів господарювання у системі суспільного поділу праці та економічних відносин

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Закінчення табл. 1.2

Автори	Підходи до визначення поняття
П. Канапухін [110, с. 35]	Об'єктивні економічні відносини, що характеризують соціально-економічний статус суб'єкта та відображають його спрямованість на соціально-економічне самоствердження, тобто на збереження (покращення) його власного соціально-економічного становища, що досягається за допомогою задоволення потреб максимально оптимальним способом
Г. Климко, Л. Каніщенко, В. Пригода, М. Садовий [252, с. 83]	Реальні, зумовлені відносинами власності та принципом економічної вигоди мотив і стимул соціальних дій щодо задоволення динамічних систем індивідуальних потреб суб'єктів господарської діяльності. ...Є породженням і соціальним проявом потреби. ...Виникає, коли задоволення потреби усвідомлюється як конкретна мета (максимізація прибутку, привласнення товару, користування або володіння певним товаром тощо)
С. Юрій [406, с. 24]	Усвідомлені людьми економічні потреби; спонукальний мотив виробництва; реалізуються у господарській діяльності людей
Економічна енциклопедія [80]	Усвідомлені економічні потреби окремих людей, соціальних верств, класів і груп, об'єктивні спонукальні мотиви їх економічної діяльності, зумовлені розвитком їх потреб, досягнутим рівнем продуктивних сил, місцем у системі суспільного поділу праці, еволюцією відносин економічної власності та управління нею

Джерело: систематизовано автором.

Насамперед варто наголосити на об'єктивно-суб'єктивному характері економічних інтересів. Так, П. Канапухін зазначає, що «інтереси є об'єктивними за своєю природою (об'єктивність інтересів впливає з об'єктивності факторів їх формування: потреб і відносин власності), не є породженням свідомості або волі людей» [110, с. 25]. Однак з таким твердженням не погоджується Н. Гражевська, підкреслюючи, що економічні

інтереси «відображають місце і роль суб'єкта господарювання у системі суспільного поділу праці та економічних відносин» [81, с. 48].

У зв'язку із вищенаведеним становить інтерес така властивість економічних благ вищого порядку, як комплементарність. К. Менгер зауважує, що «ми у жодному разі не в змозі спожити одичне благо вищого порядку на задоволення наших потреб, якщо водночас не володіємо рештою (комплементарних) благ вищого порядку» [222]. Таким чином, виникає питання щодо можливості забезпечити комплементарність економічних благ, які належать певному суб'єкту, в системі соціально-економічних відносин. Іншими словами, можемо стверджувати, що економічні блага через визначені економічні потреби зумовлюють економічний інтерес та мету економічної діяльності певного суб'єкта господарювання. Відповідно економічні інтереси мають потенційну здатність не вступати у конфлікт, а формувати єдину систему мотивів і стимулів до дій суб'єкта за його соціально-економічним статусом.

Саме відносно конкретного суб'єкта соціально-економічних відносин і через «усвідомлення» ним такої реальності економічні інтереси стають дійсними та набувають конкретного змісту. Дієвість, реалізація економічних інтересів певного суб'єкта позитивно або негативно впливає на економічні інтереси інших суб'єктів даної системи соціально-економічних відносин.

Також слід звернути увагу на зв'язок між економічними інтересами та принципом економічної вигоди, на якому наголошують Г. Климко, В. Нестеренко, Л. Каніщенко та А. Чухно. Науковці стверджують, що даний принцип зумовлює економічні інтереси і як результат є мотивом і стимулом соціальних дій щодо задоволення динамічних систем індивідуальних потреб суб'єктів господарської діяльності [252, с. 84]. Враховуючи те, що принцип економічної вигоди відображає їх постійне прагнення до примноження прибутку, існує велика

вірогідність виникнення конфлікту інтересів при намаганні задовольнити економічні потреби різних груп заінтересованих сторін¹.

Узагальнення підходів до формулювання та характеристики поняття «економічні інтереси» [20; 72; 81; 106; 110; 252] дозволяє дійти таких висновків:

– характер економічних потреб та економічних благ, які використовуються для їх задоволення, не впливає на визначення змісту поняття «економічний інтерес»;

– зміст економічних інтересів залежить від місця людини в системі економічних відносин або від її соціальної ролі та безпосередньо пов'язаний з розподілом прав власності в економічній системі.

Надалі економічні інтереси будемо розглядати як усвідомлене прагнення людей до отримання економічних благ, яке спонукає їх до певних дій. Слід зауважити, що дійсний економічний інтерес завжди є стимулом (мотивом) економічної діяльності людей. При цьому будь-яка економічна діяльність через розподіл економічних благ і задоволення економічних потреб стосується економічних інтересів кількох суб'єктів соціально-економічних відносин – заінтересованих сторін (стейкхолдерів).

Н.І. Гражевська підкреслює, що проблема співвідношення та пріоритетності економічних інтересів різних економічних суб'єктів є дискусійною, а механізм їх узгодження визначається сутністю економічної системи [81, с. 51]. Оскільки відповідно до всезагального економічного закону розвиток

¹ **Заінтересований** – 1) походить від «заінтересовувати» – викликати інтерес, приваблювати якою-небудь вигодою, користю; 2) який має або може мати від кого-, чого-небудь користь, зв'язаний з кимсь, чимсь певною вигодою; **«інтерес»** – в одн.: користь, вигода, прибуток; у множ.: те, що йде на користь кому-, чому-небудь, відповідає чийсь прагненням, потребам; **зацікавлений** – 1) походить від «зацікавити», «зацікавлювати» – викликати цікавість у кого-небудь, привертати чиюсь увагу приваблювати вигодою, або можливістю здійснювати що-небудь певним чином; 2) який цікавиться чим-небудь, виявляє цікавість; **цікавість** – бажання, намагання дізнатись про щось в усіх подробицях; увага до кого-, чого-небудь; допитливість; те саме, що привабливість [326].

**Розділ 1. Теоретичні засади формування
соціальної відповідальності бізнесу**

економічних потреб людини відбувається безперервно, то остаточно розв'язати зазначену проблему неможливо. Її ситуативне вирішення щоразу вимагає інформації про доступні економічні блага та сформовані економічні потреби.

Відомо, що реалізація економічних інтересів окремих соціальних груп, як і окремих людей, здійснюється через систему економічних відносин. Розрізняють техніко-економічні, організаційно-економічні та соціально-економічні відносини, характер яких залежить від рівня взаємодії між людьми в економічній системі як суспільства в цілому (макрорівень), так і окремого суб'єкта господарювання (мікрорівень) (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

**Характеристика основних видів відносин між
соціальними групами в різних економічних системах**

Види відносин	Економічні системи	
	суспільства [81]	суб'єкта господарювання
Техніко-економічні відносини	відносини з приводу створення та використання знарядь та предметів праці у процесі виробництва, за допомогою яких вони впливають на сили природи і виробляють необхідні економічні блага	виникають у зв'язку із забезпеченням та використанням ресурсів під час виробництва продукції та послуг, доведенням їх до споживача та створенням умов для споживання
Організаційно-економічні відносини	відносини з приводу застосування способів і методів організації та управління суспільним виробництвом	виникають у зв'язку з реалізацією способів і методів організації та управління господарською діяльністю
Соціально-економічні відносини	відносини власності в економічному значенні цього поняття; виражають головне в економічній системі – створення умов для взаємодії працівника і засобів виробництва	виникають у зв'язку з розподілом економічних благ, які є ресурсом або результатом діяльності суб'єкта господарювання і відображають відносини (право) власності

Джерело: розроблено автором.

На підставі аналізу характеристики основних видів відносин в економічних системах суспільства та суб'єкта господарювання доходимо таких висновків:

1. Відносини між людьми, які склалися в економічній системі суспільства, трансформуються і виражаються в економічній системі на мікрорівні.

2. Усі види економічних відносин мають *соціальний характер*, оскільки складаються між людьми і відображають їх економічні інтереси.

Економічні відносини на мікрорівні прямо або опосередковано відображають економічні інтереси людей. Саме через інтереси, як зазначав Ф. Енгельс, виявляються економічні відносини кожного суспільства [404, с. 271]. Економічні інтереси відображають існуючі потреби суб'єктів відносин – працівників, суб'єктів господарювання, споживачів, їх об'єднань та держави в цілому. Оскільки економічний інтерес є стимулом економічної активності суб'єктів, він визначає їх поведінку та мотивує рішення. З одного боку, специфіка економічних інтересів залежить від об'єктивних умов, а з іншого, усвідомлення економічним суб'єктом цих інтересів зумовлює його поведінку. Вищевикладене необхідно враховувати при *визначенні* змісту соціальних відносин та плануванні соціально-економічної діяльності суб'єкта господарювання.

Подібно до людини, яка, «в принципі, не повинна нікому віддавати безоплатно результати власної праці, ділитися створеним доходом, але змушена погоджуватись на це, тому що живе в суспільстві і не вільна від нього» [339], *суб'єкт господарювання вступає у соціально-економічні відносини з представниками різних заінтересованих сторін для задоволення своїх економічних інтересів.*

Таким чином, господарська діяльність суб'єкта господарювання передбачає постійний нерозривний зв'язок між ним, як набувачем прав і відповідних зобов'язань щодо задоволення потреб інших сторін, та суб'єктами, щодо яких існують зобов'язання. Наявність такого зв'язку є результатом заінтересованості, яка може мати одно-, дво- або багатосторонній

характер. З огляду на необхідність вирішення зазначених проблем, актуальними є ідентифікація та класифікація заінтересованих сторін з урахуванням змісту їх потреб і умов задоволення.

В основу нашого дослідження економічних інтересів заінтересованих сторін покладено їх групування за спільністю інтересів, що визначають спільні норми та цілі діяльності. За результатами аналізу сучасного етапу розвитку соціально-економічних відносин, для суб'єкта господарювання найбільш важливими заінтересованими сторонами є власники (інвестори), персонал, постачальники ресурсів, покупці (споживачі) продукції та послуг, місцева громада та суспільство в цілому [154; 158 та ін.]. Вищенаведені заінтересовані сторони мають різні цілі та функції, динамічну структуру, а їх представники можуть ситуативно відігравати ту чи іншу роль, приєднуватися до різних сторін залежно від їх місця, яке вони посідають в системі соціально-економічних відносин.

Як зазначено вище, в основу соціально-економічних відносин покладено відносини власності. Саме з огляду на це можна встановити зв'язок між об'єктом власності та економічними благами, суб'єктом власності та соціальними групами, що входять до сфери інтересів суб'єкта господарювання. Проте для побудови соціально-економічних відносин має значення не стільки матеріальний, скільки правовий аспект відносин власності. Так, С. Юрій зазначає, що власність на засоби виробництва виражається у відносинах між суб'єктами з приводу володіння, користування, розпорядження засобами виробництва [405]. Крім того, існуючий розподіл прав власності є основним чинником розподілу результатів виробництва.

У суспільстві *відносини власності* регулюються відповідно до прав власності, які узаконені державою. Слід врахувати різноманітні прояви (елементи) права власності, які А. Оноре визначив як право володіння, право користування, право управління, право на дохід або володіння результатами використання благ, право суверена на використання, споживання,

зміну чи знищення блага, право на безпеку (захист), право на відповідальність та інші права [85]. Таким чином, з юридичної точки зору, *право на відповідальність розглядають як можливість використання блага для сплати боргу*. Проте, оскільки відносини власності не існують поза суспільством, таке право спричиняє виникнення соціальної відповідальності суб'єкта власності.

У контексті нашого дослідження відносини власності становлять інтерес і як економічна, і як правова категорія. Проте в економічному сенсі власність розглядаємо як об'єкт суспільно-виробничих відносин, що складаються між людьми щодо економічних благ, які використовуються, виробляються або на які здійснюється інший вплив у процесі діяльності суб'єктом господарювання. Як правова категорія власність на засоби виробництва дозволяє визначити належність окремих суб'єктів до певних груп заінтересованих сторін.

Право на користування тими чи іншими економічними благами суб'єкти отримують у результаті дотримання певних умов, зокрема:

1) права володіння засобами виробництва, нерухомістю, цінними паперами тощо, *яке дає право на дохід від їх використання;*

2) укладання трудової угоди, колективного договору, *яке дає право на дохід у формі оплати праці та соціального пакета, забезпечення умов праці тощо;*

3) проживання у певному регіоні і, як результат, належність до місцевої громади *дає право на користування соціально-культурними, спортивними, лікувальними та іншими закладами;*

4) права володіння товаром в обмін на грошові кошти та їх еквіваленти в результаті виконання вимог договору купівлі-продажу, який дає покупцю *право на його використання (споживання).*

Узагальнюючи названі умови, зазначимо, що саме право власності на певні ресурси безпосередньо надає вищенаведеним суб'єктам право на задоволення їх економічних інтересів.

Коротко охарактеризуємо специфіку інтересів ключових суб'єктів економічних відносин (табл. 1.4). Саме поняття «економічне благо» передбачає велику вірогідність виникнення конфлікту економічних інтересів суб'єктів соціально-економічних відносин.

Такий конфлікт має як суб'єктивну, так і об'єктивну основу. Він є наслідком певних умов господарювання в межах існуючої економічної системи, а також – суб'єктивізму та волонтаризму учасників соціально-економічних відносин, їх економічного становища. Оскільки суб'єкти права власності як учасники соціально-економічних відносин можуть поєднувати кілька ролей, конфлікт економічних інтересів може мати, крім зовнішнього, і внутрішній (особистісний) характер. У будь-якому разі економічні інтереси трансформуються у пошуках компромісу.

За цих умов економічна діяльність суб'єкта господарювання у своїй основі має суперечливі завдання та поєднує виробництво і розподіл економічних благ із задоволенням економічних потреб заінтересованих сторін – узгодженням власних і суспільних інтересів. Вироблені товари і послуги, якщо вони втілюють у собі економічні блага, є основою для задоволення потреб усіх суб'єктів економічних відносин. Проте коло осіб, економічні інтереси яких намагається задовольнити суб'єкт господарювання, не обмежується споживачами, для яких призначені вироблені ним товари та послуги. Можливі три варіанти співвідношення між виробленими й очікуваними благами: повне незадоволення, часткове задоволення і повне задоволення. Вірогідність виникнення будь-якої з цих ситуацій залежить від багатьох факторів, наприклад, від виду продукції та послуг, що виробляються, їх якості, вартості й обсягів виробництва.

У будь-якому разі, зазначав К. Маркс, «так звані *відносини розподілу* відповідають історично визначеним, специфічно громадським формам процесу виробництва і тим відносинам, в які вступають між собою люди в процесі відтворення свого людського життя, і виникають у цих формах і відносинах» [212, с. 962].

Таблиця 1.4

**Характеристика економічних інтересів суб'єктів
економічних відносин на основі реалізації права власності**

Суб'єкт права	Об'єкт права власності	Характеристика економічних інтересів суб'єктів	Об'єкт економічних інтересів
Держава	Природні ресурси, фінансові інститути, інфраструктура тощо	Пов'язані з виконанням функцій соціальної держави, передбачають створення правових основ економічних відносин, регулювання грошової системи, контроль над економікою, створення умов для забезпечення ринку товарів і послуг суспільного (загального) споживання	Податкові надходження, соціальні умови економічного життя, дотримання податкового, трудового, адміністративного та господарського законодавства
Найманий працівник	Трудові ресурси	Пов'язані з ефективним використанням своїх вмінь, знань, досвіду, навичок і виражається в максимізації доходу (компенсації)	Грошові кошти, умови праці та задоволення усвідомлених прагнень
Інвестор	Фінансові ресурси	Пов'язані з перспективою отримання дивідендів, тобто підвищенням прибутковості об'єкта інвестування	Грошові кошти та їх еквіваленти (прибуток)
Постачальник	Матеріальні та нематеріальні ресурси	Визначаються специфікою та якістю товарів і послуг, що пропонуються, та умовами постачання (надання)	Грошові кошти, умови розрахунку, що забезпечують отримання прибутку
Покупець (споживач)	Фінансові ресурси	Визначаються специфікою потреб та фінансовим потенціалом	Товари і послуги, умови розрахунку і споживання

**Розділ 1. Теоретичні засади формування
соціальної відповідальності бізнесу**

Закінчення табл. 1.4

Суб'єкт права	Об'єкт права власності	Характеристика економічних інтересів суб'єктів	Об'єкт економічних інтересів
Конкурент	Засоби виробництва, продукт виробництва, грошові кошти, робочі місця тощо	Визначаються специфікою потреб, фінансовим потенціалом, законодавством, обсягами діяльності, регіоном впливу та ринковими умовами (умови конкуренції)	Конкурентне середовище, що забезпечує отримання прибутку, частка ринку
Суб'єкт господарювання	Засоби виробництва, продукт виробництва, грошові кошти, робочі місця тощо	Визначаються специфікою діяльності суб'єкта, умовами господарювання, необхідністю отримання прибутку; виражаються у поточних, середнь-строккових і стратегічних цілях	Природні, матеріальні та трудові ресурси, грошові кошти, фінансові інститути, інфраструктура та частка ринку

Джерело: розроблено автором.

Взаємодія суб'єкта господарювання та заінтересованих сторін регулюється сукупністю формалізованих і неформалізованих правил. При цьому між такими правилами і заінтересованими сторонами існує нерозривний зв'язок:

- правила регулюють взаємовідносини між конкретними суб'єктами;
- соціально-економічний характер суб'єктів визначає необхідність встановлення, існування й удосконалення відповідних правил.

Варто зазначити, що розподіл економічних благ вимагає вартісної оцінки вкладу заінтересованих сторін у формування середовища діяльності суб'єкта господарювання. При цьому економічна категорія «вартість» становить інтерес у таких аспектах, як:

- 1) оцінювання економічних благ (ресурсів), які використовуються суб'єктом господарювання у процесі його діяльності, з урахуванням їх корисності – *споживча вартість*;

2) оцінювання економічних благ (продукції, роботи, послуги), які надаються суб'єктом господарювання за результатами його діяльності, для сприяння їх ефективному розподілу – *мінова вартість*.

Споживча і мінова вартість взаємопов'язані між собою, проте мають різні сфери застосування [217]. Основне призначення споживчої вартості виражається у потенційній здатності задовольнити потреби людини, мінова вартість показує, чи відповідає потенційна спроможність товару задовольняти потреби споживачів їх економічним інтересам.

Отже, вартість тісно пов'язана з мотивами та цілями діяльності всіх учасників економічних відносин. Вона впливає на ефективність розподілу та використання ресурсів і доходів. Саме тому в економічній теорії неодноразово здійснювалися спроби знайти основу для вирішення питання щодо забезпечення (фінансування) потреб суб'єктів економічних відносин через обґрунтування певних теорій вартості. В економічній науці існує кілька альтернативних теорій вартості, зокрема, трудової теорії вартості, теорії граничної корисності і суб'єктивної цінності блага.

Засновники трудової теорії вартості (В. Петті, А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс) та їх послідовники єдиним джерелом вартості визнають працю, яка «становить субстанцію або внутрішній її зміст» [81, с. 54]. Їх твердження ґрунтуються на суперечностях. Так, К. Маркс визнає вплив індивідуальних ділових здібностей капіталіста на додану вартість [211, с. 151], однак не вважає їх «еквівалентом», що заслуговує на винагороду [211, с. 892], як і капітал, який називає «надуманим джерелом багатства» [211, с. 887]. Таким чином, тільки за робітником як власником єдиного джерелоутворюючого фактору доданої вартості визнається першочергове право на задоволення економічних потреб. При цьому всі інші учасники процесу виробництва і споживання товарів і послуг позбавляються такого права.

На відміну від трудової концепції вартості існуючі концепції корисності пояснюють економічні процеси через

економічну категорію «попит», а основним фактором вартості визнають споживача та його потреби [14; 222]. З цього приводу критики маржиналістської (психологічної) школи [49, с. 73] зауважують, що існування потреби ще не означає, що існує можливість її задоволення. Адже вона залежить від економічної потужності споживача – його частки в суспільному продукті. Виникають питання і щодо теорії граничної корисності, яка подібно до маржиналістської теорії вартості визначає корисність товару через його суб'єктивне оцінювання споживачем [388]. Таке твердження є суб'єктивним, а отже, не може бути визнаним.

Розглянуті теорії (концепції) вартості, на думку сучасних економістів [13; 81; 101; 270; 349; 388], характеризуються вузькоглядністю, однобічністю, не перевірені експериментально та не доведені математично. Таким чином, жодна з них не може бути загально визнаною. Практика доводить, що цінність товару інтегрує в собі різноманітні фактори, в тому числі витрати живої й уречевленої праці, ступінь корисного ефекту, попит і пропозицію. У результаті проведеного аналізу доходимо висновку, що ідея виключно вартісного підходу до оцінки товару як економічного блага є неприйнятною, оскільки не дозволяє врахувати його корисність під час розподілу економічних благ (операцій обміну).

Натомість запропонований А. Маршаллом [217] синтез витратної концепції та концепції корисності дозволяє рівно-важно враховувати обидва фактори – витрати виробництва та корисність товару при формуванні його вартості. При цьому вартість товару є результатом взаємодії двох сфер діяльності – виробництва і обміну.

Проте, з огляду на необхідність задоволення економічних інтересів інших, ніж виробники та споживачі, заінтересованих сторін, ця концепція має бути доповнена з урахуванням об'єктивних умов виробництва й обміну товарами. У зв'язку з цим певний інтерес становить теорія альтернативної вартості, зокрема щодо необхідності прийняття альтернативного рішення. Вона пропонує серед інших мотивів вибору

враховувати вплив сторонніх факторів або зовнішніх умов прийняття рішення (наприклад, державного регулювання, монополію, конкуренцію і т. д.). Різниця між альтернативними вартостями блага (кращою на ринку та обраною вартістю блага) є ціною втрат суб'єкта або ціною компромісу, на який він готовий піти для того, щоб мати можливість придбати бажане благо за погоджених умов. Таким чином, вартість товару є результатом поєднання об'єктивних і суб'єктивних факторів, що виникають під час його виробництва і обміну.

У процесі економічної діяльності суб'єкт господарювання повинен обирати: які блага, якої якості і якої кількості виробляти, які ресурси та технології використати для виробництва благ, як розподілити вироблені блага. Щоразу вибір зумовлений превалюючою теорією вартості, що передбачає певний баланс економічних інтересів заінтересованих сторін і роль суб'єкта господарювання у їх задоволенні.

Як зазначалося вище, передумовою успішності економічної діяльності суб'єкта господарювання на основі задоволення потреб споживачів є правильне їх визначення та забезпечення в умовах використання обмежених ресурсів [81, с. 54]. Проте система «задоволення потреб споживачів – раціональне використання обмежених ресурсів – успіх підприємницької діяльності» є неповною. Її слід доповнити з урахуванням потреб інших стратегічно і тактично важливих для суб'єкта господарювання заінтересованих сторін відповідно до концепції стійкого розвитку. Таким чином, як «споживачів» у цьому контексті слід розглядати не лише покупців товарів і послуг, що виробляються, але й користувачів інших економічних благ, пов'язаних з діяльністю суб'єкта господарювання, який відповідно є «власником» об'єктів економічних інтересів заінтересованих сторін.

У результаті стан суспільного виробництва характеризується певним рівнем соціальних умов і соціальних благ – матеріальних, духовних, екологічних, психологічних тощо, які забезпечують якість життя людини і суспільства в цілому.

Розділ 1. Теоретичні засади формування соціальної відповідальності бізнесу

На підприємство як на суб'єкта задоволення економічних інтересів заінтересованих сторін впливають певні фактори:

– цивілізаційні процеси, які зумовлюють якісні зміни економічної природи засобів задоволення потреб людини, а саме збільшення частки обмежених благ. Прийняття рішення щодо виробництва та розподілу саме обмежених благ є найвищим пріоритетом в управлінні підприємством, оскільки забезпечує оптимальний фінансовий і соціальний результат господарської діяльності;

– система благ, які є результатом суспільного виробництва і призначені для задоволення економічних інтересів заінтересованих сторін, що споживають блага, джерелом яких є діяльність суб'єктів господарювання;

– система прав власності, яка дозволяє встановити зв'язок між суб'єктом власності та певними економічними благами, на користування якими претендують суб'єкт господарювання та заінтересовані сторони; ефективність підприємницької діяльності залежить від досягнутого балансу економічних інтересів заінтересованих сторін, які належать до сфери економічної активності суб'єкта господарювання;

– домінуюча концепція вартості, що значною мірою визначає суспільне уявлення про соціальну відповідальність бізнесу.

Вищенаведені фактори впливають на формування концепції соціальної відповідальності бізнесу. Варто зазначити, що ідея досягнення соціально-економічної гармонії в суспільстві, відповідальності бізнесу за свою діяльність виникла досить давно. Зокрема, витратні концепції вартості (теорія трудової вартості та теорія трьох факторів виробництва), по суті, є спробою врахувати і відшкодувати «борги» бізнесу за використання певних ресурсів перед їх власниками – власниками капіталу, матеріальних, трудових і природних ресурсів. Разом з тим, як зауважує Т. Савіна, бізнес не можна «розглядати виключно як економічний феномен, оскільки економічне і соціальне у ньому тісно пов'язані: прагнучи отримати прибуток, підприємець знаходить нові шляхи поєднати

фактори виробництва, виробляє продукцію (*економічне*), а у процесі трудової діяльності відтворюються умови життєдіяльності людей та суспільні відносини (*соціальне*). Для задоволення економічних потреб пов'язаних сторін необхідні ресурси, які можуть бути отримані лише на основі «економічного». Водночас практика підтверджує, що «відставання» соціальної компоненти не дозволяє збільшувати економічні результати. З високою ймовірністю можна стверджувати, що закономірність досягнення соціальних цілей заснована на економічному зростанні, яке, у свою чергу, залежить від ефективного використання соціального фактору [310, с. 7–8].

Відомо, що під впливом зовнішніх вимог, які до суб'єкта висуває суспільство та окремі його представники, формується відповідальність суб'єкта перед суспільством. А у разі сприймання цих вимог суб'єктом вони стають основою внутрішньої мотивації його діяльності (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Передумови реалізації відповідальності суб'єкта господарювання

Умова	Зміст умови	Особливості реалізації відповідальності суб'єктом господарювання
<i>Наявність норм</i>	Відповідальність пов'язана з нормами і може бути введена лише там, де ці норми існують	Узагальнює економічні та соціальні вимоги, які через усвідомлення можливості та необхідності їх реалізації формалізуються і перетворюються на систему зовнішніх (юридичних та етичних) і внутрішніх норм
<i>Наявність діяльності</i>	Відповідальність не можна відокремлювати від діяльності, яка є результатом реалізації тріади «контекст – норма – поведінка»	Діяльність суб'єкта є засобом реалізації його відповідальності згідно з існуючою (обраною) системою норм; бездіяльність може розцінюватись як прояв безвідповідальності

**Розділ 1. Теоретичні засади формування
соціальної відповідальності бізнесу**

Закінчення табл. 1.5

<i>Умова</i>	<i>Зміст умови</i>	<i>Особливості реалізації відповідальності суб'єктом господарювання</i>
<i>Наявність каузального зв'язку</i>	Суб'єкт має відповідати за свої дії і за їх наслідки, якщо буде встановлений їх каузальний зв'язок	Розширює розуміння каузального зв'язку: розглядає причинність і суміжність діяльності суб'єкта та подій за умови передування у часі як подій, так і діяльності (суб'єкт визнає свою відповідальність за вірогідні наслідки діяльності)
<i>Наявність свободи волі (свободи вибору)</i>	Поза власним вибором відсутня відповідальність індивіда, оскільки немає альтернативи дії. Обмежувальними факторами свободи волі є підзвітність та можливість звинувачень	Зумовлює багатоваріантність прояву соціальної відповідальності суб'єкта. У певних умовах обмежувальний фактор перетворюється на критерій. Суб'єкт господарювання шукає альтернативні рішення для досягнення мети діяльності у межах визнаної системи норм
<i>Передбачуваність наслідків дій суб'єкта</i>	Діяльність пов'язана з певними припущеннями щодо її наслідків. Якщо передбачити наслідки дій неможливо, то не може бути і будь-якої відповідальності	Вимагає свідомого ставлення суб'єкта до наслідків його діяльності і відповідального прийняття рішення. Причому відповідальність суб'єкта вимагає попередньої оцінки таких наслідків

Джерело: розроблено автором.

За результатами проведеного аналізу відповідальності як *філософської категорії* [203; 363] науковцями доведено, що:

- відповідальність суб'єкта має специфічний подвійний морально-правовий характер, який виражається у необхідності дотримання існуючих правових норм і виконання свого морального обов'язку;

– відповідальність суб'єкта відображає його залежність від суспільства та окремих заінтересованих сторін, що сприймається ним як визначальний мотив або підстава для прийняття рішень і вчинення певних дій;

– відповідальність передбачає баланс між схильністю (бажанням) та можливостями суб'єкта самотійно приймати рішення, а також його здатність робити правильний вибір і досягати певних результатів;

– відповідальність суб'єкта має два виміри модальності: (1) «відповідальність перед» і (2) «відповідальність за».

Традиційно відповідальність суб'єкта господарювання розуміють як зобов'язання відповідати за результати його економічної діяльності. Так, основними сферами відповідальності є:

– дотримання зобов'язань перед партнерами і працівниками;
– виконання зобов'язань перед бюджетом, у тому числі дотримання вимог податкового законодавства і платіжної дисципліни;

– дотримання стандартів і відповідальність за якість і безпеку товарів (послуг, робіт);

– відповідальність за використання земель та інших природних ресурсів;

– відповідальність за порушення митних правил і процедур;
– дотримання правил готівкових і безготівкових розрахунків;
– відповідальність за шкоду, яку заподіяно працівникам підприємства;

– відповідальність підприємства за інші порушення у певних сферах передбачена чинним законодавством і відповідними нормативно-правовими актами [80].

Відповідальність суб'єктів господарювання у певних сферах діяльності є юридичною або економічною. При цьому *юридична* відповідальність передбачає дотримання конкретних законів і норм державного регулювання та визначає права і обов'язки суб'єкта [218]. Вона є засобом державного примусу, заснована на засудженні дій правопорушника та виражається у визначенні для нього негативних наслідків [21].

Юридична відповідальність чітко визначена (вона або є, або її немає) і найменшою мірою залежить від волі суб'єкта, обмежена рамками державних і міжнародних нормативних документів.

Саме щодо юридичної відповідальності М.Х. Мескон, М. Альберт та Ф. Хедоурі зауважують, що у разі дотримання суб'єктом законодавства (тобто, якщо суб'єкт є юридично відповідальним), він не обов'язково також буде і соціально відповідальним [218].

В економіці відповідальність також передбачає необхідність або обов'язок відповідати за свої дії у майбутньому [21; 434]. При цьому суб'єкт відповідає за взяті на себе зобов'язання насамперед своїм майном, тобто відіграє в системі економічних відносин роль власника і як власник завжди несе *майнову відповідальність* перед іншими суб'єктами господарювання [405]. Основна відмінність соціальної відповідальності, на думку М.Х. Мескона, М. Альберта, Ф. Хедоурі, полягає у відсутності конкретних законів і норм державного регулювання [218]. Але інша не менш важлива її відмінність від юридичної відповідальності пов'язана з прагненням до запобігання негативним для суспільства наслідкам. Це чітко зазначено у принципах стійкого розвитку.

Разом з тим сучасні тенденції розвитку цивілізації об'єктивно зумовлюють зростання рівня свободи і ролі особистості в суспільстві, а отже, зростає моральна та соціальна відповідальність кожного за прогрес суспільства в цілому. *Моральна* складова відповідальності суб'єкта (фізичної особи) відображає його особисте розуміння свого місця і ролі у певному соціальному середовищі, державі, суспільстві. *Соціальна* складова відповідальності суб'єкта певною мірою є наслідком його залежності від соціального оточення, держави, суспільства. При цьому з усього різноманіття визначення змістового наповнення поняття «соціальний» [41] у даному контексті його слід розуміти як такий, що пов'язаний із життям і відносинами людей у суспільстві або спричинений умовами суспільного життя, певного середовища [326].

В існуючих умовах юридична, моральна й економічна відповідальність нерозривно пов'язані з відповідальністю суб'єкта господарювання за економічні, соціальні та екологічні наслідки своєї діяльності для суспільства. У бізнесі персональна відповідальність окремих індивідуумів за свої дії чи бездіяльність сконцентровано відображена у відповідальності суб'єкта господарювання за той вплив, який він має на пов'язаних з ним заінтересованих сторін у системі соціально-економічних відносин.

У сучасному контексті концепція соціальної відповідальності бізнесу почала формуватись в економічно розвинених країнах у XVIII ст. На початку XX ст. вона стала об'єктом наукових досліджень, а в середині 1970-х рр. виникло поняття «соціальна відповідальність бізнесу». На сьогодні у суспільстві вже існує запит на відповідальність бізнесу за наслідки своєї діяльності. Те, до чого нині звертається соціально відповідальний бізнес часто мало релігійний, благодійний або патерналістський характер. Під впливом інформаційно-технологічного прогресу та соціально-економічних перетворень зміст соціальної відповідальності змінювався. Одночасно з еволюцією суспільної свідомості відбулася переоцінка тих цінностей, які раніше здавалися непорушними. З часом інвестиційні інтереси, транснаціональні корпорації і неурядові організації у розвинених країнах також стали відігравати значну роль у просуванні концепції соціальної відповідальності бізнесу.

Основні фактори виникнення СВБ, її зміст і вплив на суспільно-економічний розвиток науковці досліджували з позицій філософії, соціології, економіки та права. Авторами найбільш значимих зарубіжних праць, що сформуваали теоретичні засади соціальної відповідальності бізнесу, є Р. Оуен, Д. Легран, Е. Карнегі, Ф. Хейєк, Ч. Тейлор, Х. Боуен, М. Фрідмен, Х. Фіта, К. Сміт, М. Бейкер, М. Хопкінс, І. Фрімен, А. Хаснаоуї, Т. Бредгард, О. Герземанн та інші вчені. Також становлять інтерес роботи вітчизняних дослідників А. Колота, С. Літовченка, Н. Нагорної, А. Єпіфанова, Т. Васильєвої,

О. Дудкіна та ін. Вагомий внесок у дослідження концепції соціальної відповідальності бізнесу зробили російські економісти В. Артемов, С. Братющенко, Т. Савіна, М. Солодка, Б. Цветкова, М. Черниш. Різні підходи до розуміння сутності та ролі соціальної відповідальності зумовили появу у науковій та спеціальній літературі, аналітичних записках і нормативних документах (проектах) близьких за змістом термінів: «корпоративна соціальна сприйнятливість», «корпоративна соціальна діяльність», «корпоративна соціальна добросовісність», «корпоративне громадянство», «корпоративна відповідальність», «корпоративна стійкість» та деяких інших. Вищенаведені терміни стосуються різних концепцій і рівнів відповідальності суб'єкта господарювання, характеризують еволюцію цього поняття та спроби розширення його меж. Разом з тим ці поняття демонструють термінологічну та змістовну невизначеність досліджуваного явища. Зокрема, нерідко постає проблема щодо правильного використання у зарубіжних і вітчизняних виданнях таких близьких за змістом дефініцій, як «соціальна відповідальність бізнесу» та «корпоративна соціальна відповідальність». Проведений морфологічний і лінгвістичний аналіз [464] доводить, що відмінність досліджуваних понять пов'язана насамперед з існуючими у розвинених країнах і в Україні традиціями підприємницької діяльності. Для характеристики відповідальності суб'єктів господарювання в нашому дослідженні за основу візьмемо термін «соціальна відповідальність бізнесу».

1.2. Концепція соціальної відповідальності бізнесу

Встановлено, що з еволюцією суспільної свідомості і переоцінкою суспільних цінностей відбувалася зміна змісту досліджуваного поняття. З другої половини ХХ ст. спостерігалися численні спроби науковців і практиків дати йому визначення (дод. А.1). Нижчеазначена дефініція, яку наводить М. Хопкінс, експерт у сфері СВБ, є, на наш погляд, найбільш коректною:

1. СБВ передбачає етичне або відповідальне ставлення до заінтересованих сторін. «Етичне або відповідальне» означає таке поведіння щодо основних заінтересованих сторін, яке вважається прийнятним згідно з міжнародними нормами.

2. Соціальна включає в себе економічну та екологічну відповідальність. Заінтересовані сторони існують як в середині фірми, так і поза нею.

3. У широкому контексті соціальна відповідальність передбачає підвищення стандартів життя як внутрішніх, так і зовнішніх сторін за умови збереження рентабельності корпорації [456].

Дослідник наголошує на більшості важливих характеристик соціальної відповідальності підприємства. Проте дане визначення буде неповним без урахування нижченаведених зауважень М. Хопкінса: «весь сенс цього руху полягає у заохоченні компаній до отримання прибутку на основі поєднання цього «процесу» з відповідальною поведінкою, що означає не лише прибуток за будь-яку ціну, але і зосередження уваги на тому, яким чином отриманий прибуток» [456]. Отже, первинна мета економічної діяльності – отримання прибутку залишається актуальною, але для соціально відповідального підприємства набуває значення необхідність відповідати економічним інтересам заінтересованих сторін. Всупереч об'єктивним законам ринку воно свідомо відмовляється від прагнення до максимізації прибутку, яке нав'язують йому умови конкурентного середовища та його власні економічні інтереси, і обирає певну стратегію, яка дозволить отримати підтримку заінтересованих сторін. У результаті підприємство виходить на такий рівень соціальної відповідальності, який може забезпечити прибутковість його господарської діяльності.

Найбільш лаконічним є визначення, запропоноване Б. Малленом, який характеризує соціальну відповідальність бізнесу як підхід до управління бізнес-процесами, щоб отримати загальний позитивний вплив на суспільство [468]. Дане визначення чітко вказує на імплементацію СБВ в економічну діяльність компаній, яка і приносить їй основний прибуток.

Можливість фінансування соціальних програм (заходів) і розмір соціальних інвестицій (зокрема, податкових платежів) має пряму залежність від економічної ефективності діяльності підприємства. Можна погодитись із твердженням М. Камзабаєвої про те, що прибуток є необхідною умовою фінансової спроможності підприємства вирішувати соціальні завдання, проте – не «реалізації соціальної відповідальності» [108]. Дотримання суб'єктом господарювання принципів Глобального договору ООН щодо прав людини, трудових відносин, обережного ставлення до довкілля та боротьби з корупцією не можна розцінювати як соціальні заходи чи соціальні інвестиції, натомість саме ці принципи покладено в основу СВБ.

На практиці розробка і впровадження концепцій СВБ змушує підприємства керуватись національними правовими документами і міжнародними нормами, враховувати нові способи ведення бізнесу на світовому ринку, а також сучасні зміни в компетенціях керівників і підходах до управління. Крім таких загальних інструментів «м'якого впливу» на корпоративну поведінку, як Трестороння декларація МОП, Глобальний договір ООН і Керівні принципи ОЕСР для багатонаціональних підприємств, соціальну відповідальність бізнесу просувають багато інших міжнародних і міжурядових організацій.

Розглянемо такі важливі аспекти досліджуваної проблеми.

Експерти Комісії ЄС [430] зазначають, що соціальна відповідальність стосується компаній, які беруть на себе відповідальність за свій вплив на суспільство. Як свідчать дані, вона стає все більш важливою для формування конкурентоспроможності підприємств, може принести вигоди з точки зору управління ризиками, зниження витрат, доступу до капіталу, взаємовідносин з клієнтами, управління людськими ресурсами й інноваційного потенціалу.

Всесвітня рада підприємців зі сталого розвитку (WBCSD) розкриває зміст досліджуваного поняття через зв'язок суб'єктів господарювання із заінтересованими сторонами і зазначає, що СВБ є «незмінною прихильністю бізнесу зробити свій

внесок в економічний розвиток, підвищення якості життя працівників та їх сімей, а також спільноти і суспільства в цілому» [495]. У широкому розумінні вона передбачає етичну поведінку суб'єктів господарювання відносно суспільства. Зокрема, це означає, що керівники повинні постійно враховувати потреби інших заінтересованих сторін, які мають законний інтерес у бізнесі, – не тільки акціонерів [429].

Організація Об'єднаних Націй з промислового розвитку (ЮНІДО) дає багатоаспектне визначення і вказує, що СВБ є «концепцією управління компаніями на основі інтеграції соціальних та екологічних проблем у їх ділову практику та взаємодії із заінтересованими сторонами (шлях досягнення балансу економічних, екологічних та соціальних імперативів – Triple bottom line), враховуючи у той же час очікування акціонерів і заінтересованих сторін» [497]. У результаті в усіх країнах, де компанії ведуть свій бізнес, концепція соціальної відповідальності бізнесу в її сучасному вигляді відображає підвищення суспільних вимог до їх поведінки та вимагає публічного звітування [500].

Неоднозначність у трактуванні даного поняття вимагає уточнення його змісту. Визначення поняття СВБ має відображати її основні характеристики. Як правило, дефініція будь-якого поняття відображає лише його істотні ознаки, якими воно відрізняється від інших, у тому числі від споріднених понять, і залишає поза своїм змістом деякі другорядні ознаки. Виділена сукупність істотних ознак, як зауважує А. Хворостянін, «має бути достатньою для виконання двох пізнавальних (гносеологічних) завдань для визначення: з'ясування властивостей визначуваного предмета та відмежування його від інших суміжних предметів або явищ» [370]. Визначимо істотні ознаки дефініції «соціальна відповідальність бізнесу».

Узагальнення різноманітних підходів до СВБ дозволяє виділити деякі аспекти, що визначають її сутність, зокрема, необхідність урахування економічних інтересів заінтересованих сторін, чинники вибору способів реалізації соціальної відповідальності, розподіл пріоритетів та зв'язок з господарською діяльністю суб'єкта господарювання.

Господарська діяльність підприємств є добровільною, а її соціальна спрямованість, начебто, беззаперечна. Водночас виникає питання щодо соціальної відповідальності як законодавчо визначеного вимушеного кроку або вільного вибору для суб'єктів господарювання. Вирішення даного питання актуальне з огляду на тривалий процес розробки концепції Національної стратегії соціальної відповідальності бізнесу в Україні.

В аналітичній записці однієї із провідних вітчизняних науково-дослідних установ – Інституту перспективних соціальних досліджень зазначається, що «у деякій літературі соціальна відповідальність ще визначена як така, що відповідає за дотримання норм і правил поза законодавством у сферах етики, екології, милосердя, жалю, співчуття і т.д. Все вищезазначене суперечить суті терміна «відповідальність» – суб'єктивному обов'язку відповідати за свої вчинки і дії, а також за їх наслідки. Тобто не може бути відповідальність добровільна – це абсурд! Не може відповідальність визначатись прозорою та етичною поведінкою!» [103]. Однак Х. Вілламайора не погоджується з цим твердженням і вважає, що СВБ є за визначенням добровільною [493]). Крім цих протилежних позицій, існує думка щодо добровільного вибору сфери відповідальності понад встановлений законодавством рівень.

Обґрунтуємо власну точку зору [463]. За визначенням поняття «відповідальність» може тлумачитись по-різному: як «покладений на когось» (стороння ініціатива) або «взятий на себе» (власна ініціатива) обов'язок відповідати за певну ділянку роботи, справу, чийсь дії, вчинки, слова. Жодна з цих позицій не виходить за межі трактування базового поняття. Натомість відмінності між ними пов'язані з ініціатором відповідальності. Можна навести деякі приклади сторонньої ініціативи. Так, у багатьох європейських країнах діяльність, яку в усьому світі визнано проявом СВБ, контролюється державою через обов'язкову звітність. У Бельгії, Нідерландах, Норвегії, Великобританії, Франції всі компанії або такі, що

котируються на біржі, повинні надавати інформацію про свій вплив на навколишнє природне середовище. У Данії це стосується компаній, які є найбільшими забруднювачами довкілля, у Швеції – державних підприємств. У Бельгії та Німеччині у складі річної звітності підприємства зобов'язані подавати соціальний звіт з інформацією про практику найму і розвитку працівників в компанії, загальний опис робочої сили, плинність кадрів, заходи щодо просування і професійної підготовки працівників та екологічний вплив. Отже, уряди не тільки стимулюють, але й певною мірою регулюють СВБ.

Історично такий підхід відповідає першому етапу розвитку СВБ. І досі більшість українських компаній знаходиться саме на цьому етапі, жорсткість вимог законодавства часто визначає небажання компаній продумувати власну соціальну відповідальність [343]. Разом з тим соціальна відповідальність європейських компаній не обмежується цим. Залишається чимало проблем, якими з власної ініціативи опікується бізнес, у сферах прав людини, стандартів праці та боротьби з корупцією. Цьому висновку відповідає твердження Н. Шип про те, що «у розвинених країнах з усталеними правилами підприємництва задоволення особистих інтересів можливе за умови принесення користі суспільству. ... Там соціальна відповідальність є морально-етичною складовою бізнесу, що здійснюється добровільно, без примусу і передбачає ведення відкритої, чесної конкуренції, соціальне і екологічне маркування продукції» [397].

Найбільш відомий у світі міжнародний документ щодо СВБ – Глобальний договір ООН також наголошує на добровільності СВБ. У свою чергу, Європейська Комісія розглядає СВБ як концепцію, на підставі якої компанії інтегрують соціальні питання та проблеми довкілля у своїх ділових операціях та співпраці зі стейкхолдерами на добровільній основі [341].

Національне законодавство фактично визначає юридичну (правову) відповідальність або, іншими словами, те, що можуть, а чого не повинні робити організації. Підприємство, яке

дотримується законів і нормативів, може бути визнане юридично відповідальним, проте водночас воно не обов'язково є соціально відповідальним [223, с. 143]. При цьому юридична відповідальність кардинально відрізняється від соціальної відповідальності за ініціатором і обсягом відповідальності (конкретний для законодавчо встановленої та варіативний для соціальної відповідальності). Сплата суб'єктами господарювання податкових платежів до місцевих і державних бюджетів пов'язана з юридичною відповідальністю бізнесу. Витрачання цих коштів, зокрема на фінансування соціальної сфери й інфраструктури, свідчить про соціальну відповідальність не бізнесу, а держави.

Більшість науковців погоджуються, що підприємство за звичайних умов створює «цінності» для суспільства неусвідомлювано. Проте саме свідомі дії у цьому напрямі свідчать про соціальну відповідальність підприємства [353]. Цим принципом, на нашу думку, слід керуватись і при визначенні рівня соціальної відповідальності підприємства: чим вищий рівень його соціальної відповідальності, тим більше добровільних зобов'язань перед заінтересованими сторонами бере на себе і виконує підприємство.

У такому разі може йтися про соціальну відповідальність, яка, за твердженням А. Колота, «імплементована у корпоративне управління як певний тип соціальних зобов'язань (здебільшого добровільних) перед працівниками, партнерами, державою, інститутами громадянського суспільства та суспільством у цілому» [129]. Тобто добровільність є ключем до ідентифікації СВБ. В іншому випадку – це зобов'язання або такий обов'язок, що є невідворотним, законодавчо визначеним і не має нічого спільного з СВБ. Інша справа, що нижню її межу визначає «нав'язана ззовні» (визначена національним законодавством) відповідальність. Саме там, де вона закінчується, починається добровільна соціальна відповідальність підприємства.

Науковці пропонують різні підходи до систематизації різноманітних практик і визначення пріоритетів СВБ [16; 28; 79; 129; 168;173; 310; 425; 431; 479; 484; 485; 494; 499 та ін.].

Переважає більшість дослідників, починаючи від А. Керролла [425, с. 42], розрізняють чотири рівні соціальної відповідальності бізнесу: економічний, юридичний, етичний та філантропічний. При цьому А. Керролл вважає, що основою піраміди і самої соціальної відповідальності є економічна відповідальність (*заробляння прибутку*). Наступними рівнями відповідальності є юридична (*досягнення економічних цілей в рамках правового поля*), етична (*не обов'язково закріплена в законі і безпосередньо не підпорядкована економічним інтересам підприємства*) і найвищим – філантропічна (в останніх публікаціях – дискреційна) відповідальність. Зважаючи на те, що кожний наступний рівень передбачає дотримання всіх умов і вимог попереднього рівня, принципово важливою є ієрархія цих рівнів. Так, слушною вважаємо думку про те, що етичний бізнес – це не бізнес, який «в тій чи іншій формі займається благодійністю, а бізнес, стандартні трансакції якого задовольняють не тільки економічному та правовому, але й етичному критеріям» [16, с. 20].

Проведений аналіз [290; 424, с. 500; 431, с. 47; 494, с. 37 та ін.] дозволив виявити національні особливості ранжування та змісту відповідальності бізнесу.

Запропонована А. Керроллом ієрархія пріоритетів на практиці виражається у виборі бізнесом різних стратегій соціальної відповідальності, існуванні певних суспільних очікувань і численних спробах науковців їх дослідити та узагальнити. Так, у США, Європі й Африці можна констатувати різноманітні пріоритети та неоднакове розуміння змісту відповідних обов'язків бізнесу. Наведена у табл. 1.6 характеристика ранжування пріоритетів СВБ у різних регіонах свідчить про хибність твердження А. Керролла щодо універсальності його моделі. Напевно, вона відображає стан справ у США, проте не за її межами. Дослідники вказують на те, що різні культури і

**Розділ 1. Теоретичні засади формування
соціальної відповідальності бізнесу**

субкультури не тільки даватимуть різні нюанси щодо значення кожного рівня, але можуть також визначити їх різне співвідношення (важливість), і поділяють думку про невідповідність пріоритетів за пірамідою А. Керролла практиці в Європі (Crane, A. & Matten, D.) та Африці (W. Visser) [431; 494].

Таблиця 1.6

**Регіональне ранжування пріоритетів
соціальної відповідальності бізнесу**

Регіон	Пріоритети СВБ	Обов'язок бізнесу
Америка (США)	Економічний	Забезпечити рентабельність і високу акціонерну вартість, що є фундаментом для всього іншого; виробляти продукцію та послуги, які вимагає суспільство, і продавати їх з прибутком (відповідальність перед акціонерами)
	Юридичний	Бізнес керується суспільними нормами добра і зла; дотримується встановлених правил
	Етичний	Бути етичним; робити те, що правильно, справедливо та чесно; запобігати заподіяння можливої шкоди
	Дискреційний (філантропічний)	Поза межами очікувань суспільства і здійснюється на власний розсуд, за власним рішенням; добровільна участь в реалізації соціальних програм
Європа	Юридичний	Дотримуватись встановлених правил (визначальна роль уряду/держави; широке законодавче регулювання)
	Економічний	Традиційно визначається з урахуванням інтересів широкого кола заінтересованих сторін, таких як акціонери, співробітники, місцеві громади
	Етичний	<i>Не розглядається через особливості національного законодавства, бізнес-культури, суспільну думку</i>
	Філантропічний	

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Закінчення табл. 1.6

Регіон	Пріоритети СВБ	Обов'язок бізнесу
Африка	Економічний	Забезпечити інвестиції, створювати робочі місця і платити податки
	Філантропічний	Виділяти кошти для корпоративних соціальних / суспільних проектів
	Юридичний	Забезпечити добрі відносини з державною бюрократичною системою
	Етичний	Прийняти добровільні кодекси управління та етики
Україна	Економічний	Забезпечувати прибутковість діяльності
	Юридичний	Виконувати вимоги нормативних документів
	Етичний	Робити те, що правильно, справедливо та чесно; запобігати заподіяння можливої шкоди
	Дискреційний	Діяти на власний розсуд або за власним рішенням поза межами очікувань суспільства; добровільно брати участь у соціальних програмах

Джерело: розроблено автором за [425; 431; 494].

Аналогічної думки дотримуємось і ми з огляду на наше бачення розподілу пріоритетів для бізнесу в Україні.

Вітчизняні науковці роблять інші акценти при визначенні рівнів СВБ. Так, Т. Савіна взяла за основу поєднання двох критеріїв – *зв'язок із законодавством та мотив відгуку на запити суспільства* [310, с. 7]. Подібні критерії визначення «рівнів розвитку соціальної відповідальності» використовують й інші автори [79, с. 65–67; 104, с. 76]. С. Братющенко розглядає мотивацію та зв'язки заходів соціальної відповідальності з економічними результатами діяльності підприємства. Він фактично залишає поза увагою посилення на законодавство і розглядає відповідальність підприємства в цілому у зв'язку зі способом досягнення економічної ефективності. Автор використовує доволі специфічну термінологію для характеристики визначених ним рівнів або «типів дій» підприємства,

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Закінчення табл. 1.1

Ознака класифікації	Види економічних потреб	Призначення класифікації
За участю у відтворювальному процесі	виробничі	Використовується для аналізу потреб суб'єктів соціально-економічних відносин, визначення можливості їх задоволення та оптимізації використання ресурсів суб'єкта
	невиробничі (особисті, споживчі)	
За умовами задоволення	обмежені	Використовується для аналізу потреб суб'єктів соціально-економічних відносин і визначення можливості їх задоволення за умови оптимізації розподілу ресурсів суб'єкта
	загальнодоступні	
За терміном використання (виконання)	короткострокові (разові)	Використовуються для планування витрат і результатів діяльності, а також при розробці і обґрунтуванні стратегічних і тактичних напрямів соціально-економічної діяльності
	довгострокові (багаторазові)	
За можливістю задоволення	які можуть бути задоволені	Використовується при розробці виробничої програми та соціальної політики підприємства
	які можуть бути незадоволені	
За джерелом фінансування	<i>власні</i>	<i>Використовується для визначення пріоритетів соціальної політики підприємства та розробки соціальних програм</i>
	<i>опосередковані</i>	

Джерело: розроблено автором.

За результатами проведеного аналізу встановлено, що поза увагою дослідників залишається класифікація економічних потреб за способом їх реалізації. Таким чином, ключові ознаки економічних потреб вимагають уточнення. За частиною наведених вище ознак класифікації (суб'єкт задоволення, характер виявлення, терміновість задоволення, кількісна визначеність та міра реалізації, часове спрямування, участь у відтворювальному процесі, можливість задоволення) розподіл економічних потреб має суб'єктивний, а за іншими (об'єкт задоволення, спосіб вияву, спосіб, умови та джерело задоволення) – об'єктивний характер.

а саме: соціальна обструкція, соціальні зобов'язання, соціальний відгук і соціальний внесок [28, с. 171]. При цьому соціальна обструкція характеризується відсутністю будь-яких дій, спрямованих на вирішення соціальних проблем і проблем навколишнього середовища, відмовою від усіх зобов'язань і недобросовісними діями, тобто навіть формально не є соціальною відповідальністю. Наступний рівень – «соціальні зобов'язання» передбачає дії організації, спрямовані тільки на те, що потрібно за законом, і нічого більше. Ідеологія діяльності компанії зводиться до отримання прибутку. Тактика таких підприємств відповідає *формальному* (Т. Савіна) *або базовому* (О. Дудкін) *рівню* соціальної відповідальності. «Соціальний відгук» передбачає, що компанія виконує не тільки економічні, юридичні та етичні вимоги, але й бере добровільну участь у соціальних програмах, не виявляючи при цьому власної ініціативи в пошуку можливостей. Іншими словами, це є *добровільно-примусова неформальна* соціальна відповідальність (Т. Савіна). Компанія, дії якої С. Братющенко відносить до типу «соціальний внесок», вважає себе відповідальним членом суспільства і проявляє ініціативу у пошуку можливості зробити свій внесок у розвиток суспільства, що відповідає *рівню відкритої* соціальної відповідальності (Т. Савіна).

Як свідчить проведений аналіз зарубіжних і вітчизняних публікацій [28, с. 171; 79, с. 65–67; 104, с. 76; 290; 310, с. 7; 424, с. 500; 431, с. 47; 494, с. 37 та ін.], все різноманіття науково обґрунтованих і практично апробованих підходів до СВБ можна узагальнити таким чином:

1) *егоїстичний (соціальна обструкція)*: базується на аксіомі «у бізнесі не має місця етиці», а максимальний прибуток є єдиним обов'язком бізнесу (прерогатива належить інтересам власників бізнесу; мета діяльності пов'язана з максимізацією прибутку; чітке відокремлення від будь-яких соціальних зобов'язань);

2) *формальний (соціальні зобов'язання)*: будь-які дії, що не виходять за межі чинного законодавства, є соціально

відповідальними; соціальна відповідальність ототожнюється з юридичною – діяльність за *принципом* *законослухняного громадянина*;

3) *прагматичний (соціальний внесок)*: передбачає діяльність, спрямовану на задоволення економічних потреб заінтересованих сторін понад вимоги законодавства на основі дотримання економічних інтересів суб'єкта господарювання – стратегічне управління підприємством за *принципом соціальної відповідальності*;

4) *альтруїстичний (соціальний відгук)*: господарська діяльність враховує інтереси пов'язаних сторін; орієнтована на вимоги заінтересованих сторін і передбачає використання ресурсів бізнесу на благодійну діяльність – діяльність за *морально-етичними принципами*.

Вважаємо за необхідне підкреслити, що наведені підходи до соціальної відповідальності не можна сприймати як ієрархічну структуру і намагатись перетворити її на піраміду. Егоїстичний підхід не здатен продукувати щось подібне соціальній відповідальності. Щодо вибору підприємством формального підходу слухним є зауваження експертів про те, що компанія за звичайних умов створює «цінності» для суспільства несвідомо. Свідомі дії у цьому напрямку є свідчення СВБ, усвідомлення корпоративного громадянства [353]. Зазначене дає підстави стверджувати, що на даному рівні соціальна відповідальність ще не стала одним із основних принципів діяльності підприємства, а перед його керівництвом і персоналом не ставиться завдання бути соціально відповідальним. Разом з тим на цьому рівні не тільки не заперечується соціальна відповідальність підприємства, але і допускається можливість переходу до прагматичного або альтруїстичного підходів.

Вибір альтруїстичного підходу може історично передувати або слідувати за вибором прагматичного, зумовлювати проведення разових або періодичних (систематичних) благодійних заходів. При порівнянні прагматичного й альтруїстичного підходів необхідно враховувати характерні для них пріоритети й особливості діяльності. Альтруїстичний підхід

(наприклад, разова або періодична благодійна діяльність), на відміну від філантропічного рівня відповідальності у піраміді А. Керролла, на практиці не є доказом його повномасштабної юридичної, економічної або етичної відповідальності. Разом з тим він є проявом дискреційної відповідальності, яка за визначенням Р. Дафта, «виключно добровільна та керована бажанням компанії внести свій внесок у розвиток суспільства, не передбачена вимогами економіки, права чи моралі. Дискреційні заходи передбачають безкорисливе виділення бізнесом коштів на благодійні потреби... Дискреційна відповідальність є вищою формою соціальної відповідальності, тому що вона виходить за межі очікувань суспільства відносно можливого внеску бізнесу у підвищення добробуту населення» [69].

З іншого боку, прагматичний підхід передбачає чітке виконання вимог законодавства (юридична відповідальність) та дотримання норм ділової етики у взаємовідносинах з діловими партнерами, конкурентами та споживачами (етична відповідальність), а також забезпечення прибутковості підприємства (економічна відповідальність). При цьому у міжнародній практиці економічна відповідальність підприємств означає, що бізнес *не має права отримувати завищені прибутки за рахунок інших компаній і громадськості* [470, с. 91; 471].

Прагматичний підхід повною мірою відповідає умовам використання «економічного підходу», який, на думку К. Макконнелла і С. Брю [207, с. 13], спирається на таку основу, як недостатність ресурсів і необхідність вибору, припущення про раціональний егоїзм (раціональну поведінку), маржинальний аналіз (зіставлення витрат і вигід). У даному разі превалюють власні економічні інтереси суб'єкта господарювання, однак не виключають можливість урахування і економічних інтересів заінтересованих сторін.

Формально намагання інтегрувати прагматичний та альтруїстичні підходи є некоректним. Вони несумісні з огляду на різні пріоритети економічних інтересів. Прагматичний підхід, на відміну від альтруїстичного, не заперечує поєднання

соціальної відповідальності з необхідністю вирішувати суто практичні завдання через її інтеграцію у тактику і стратегію управління основною діяльністю підприємства.

Виділені аспекти є основою ідентифікації СВБ. Тобто основними ознаками сучасного цивілізованого бізнесу слід вважати таке управління бізнес-процесами, яке спрямоване на отримання прибутку на основі принципів, які забезпечують загальний позитивний вплив на суспільство. Можна припустити, що прихильність підприємства до суспільних інтересів у короткій перспективі не принесе суттєвого збільшення прибутку. Навпаки, «звертаючи увагу на те, яким чином отриманий прибуток», йому доведеться дещо поступитися своїми економічними інтересами.

За висновками експертів Центру перспективних соціальних досліджень [342], як керівники підприємств, так й інші заінтересовані сторони, не маючи чіткого уявлення про соціальну відповідальність, по-різному інтерпретують її складові і саму сутність такої діяльності. Варто зазначити, що це заважає досягненню взаєморозуміння між різними сторонами соціально-економічних відносин і, як результат, виникає проблема ідентифікації й оцінки діяльності бізнесу щодо його соціальної відповідальності [147]. Вироблені науковою спільнотою теоретичні концепції стали своєрідною реакцією на зміну ставлення бізнесу та суспільства до соціальної відповідальності, а також на необхідність переходу від філософсько-етичної концепції СВБ (обов'язок працювати на поліпшення життя суспільства) до діє-орієнтованої управлінської концепції соціальної чутливості бізнесу [499, с. 150].

На нашу думку, прагматичний підхід поєднує економічну, юридичну та дискреційну відповідальність (див. табл. 1.6). Класичне визначення поняття «соціальна відповідальність бізнесу» враховує економічні, правові, етичні, а також дискреційні очікування, які суспільство пов'язує з бізнесом. Зауважимо, якщо щодо суті даного поняття та його основних складових (економічної, юридичної та етичної) дискусії тривають і донині, то найменш зрозумілою є дискреційна

складова обов'язків бізнесу. Навіть А. Керролл вагався між обранням дискреційної чи філантропічної відповідальності [423, с. 286].

Про дискусійний характер дискреційної відповідальності бізнесу також зазначають Д. Веттен, Г. Рандс і П. Годфрі [498]. Зокрема, А. Керролл вважає, що СВБ, яка виходить за межі отримання прибутку і норм закону, потребує роз'яснень [423, с. 276]. М. Селвакумар і М. Нагалакшмі підкреслюють, що мета СВБ досягається тоді, коли діяльність суб'єкта господарювання відповідає або перевищує очікування всіх заінтересованих сторін [484]. Постає питання, яке місце у такій системі координат відводиться дискреційній відповідальності бізнесу як внеску, який не передбачений вимогами економіки, права або моралі. Можна припустити, що дискреційна відповідальність бізнесу починається там, де «звичайні» очікування всіх заінтересованих сторін виконані. Однак не зрозуміло, на які заінтересовані сторони і очікування при цьому спрямована дискреційна відповідальність.

На думку Р. Дафта, дискреційна відповідальність є суто добровільною та спрямовується *виключно бажанням компанії* зробити свій внесок у розвиток суспільства [69, с. 143]. Натомість, як слушно зауважує А. Керролл, неможливо розрізнити «суто добровільне» і те, що здійснюється відповідно до суспільних норм, і пропонує використовувати такий критерій, як волонтаризм для визначення надетичного рівня відповідальності [423, с. 276]. Подібної позиції дотримуються М. Селвакумар і М. Нагалакшмі та розглядають дискреційну відповідальність як щедрі благодійні внески, які не дають підприємству ніякої економічної вигоди, а отже, воно їх *не очікує* [484]. Тобто, на відміну від економічної, юридичної і етичної відповідальності, рішення в частині дискреційної відповідальності приймаються не лише добровільно, а всупереч економічним інтересам *суб'єкт іде на певні «жертви»*. На практиці це повинно означати, що підприємство не тільки не розраховує на відповідні економічні вигоди, але і *намагається їх уникнути*, зокрема через надання непрямої або анонімної благодійної допомоги.

Варто зауважити, що у перекладі з французької дискреційний (*discretionnaire*) означає залежний від власного розсуду або той, що діє на власний розсуд. Зазначене, навіть з коригуванням на волюнтаризм, не має нічого спільного із філантропією. За первинним значенням досліджуваного поняття Д. Кріллі, С. Шнейдер і М. Золло визначають соціально відповідальну поведінку (SRB) як дискреційні рішення і заходи, що бізнес використовує для підвищення соціального благополуччя (*робити добро*), а також щоб запобігти негативним наслідкам для суспільства (*не нашкодити*) [432, с. 5]. Більш конкретно висловлюється С. Чакраборті [426]: СВБ є прагненням до поліпшення добробуту всього співтовариства через *дискреційну ділову практику* і пожертвування корпоративних ресурсів. Однак це не благодійність, а бізнес-стратегічне ядро організації, де СВБ є способом забезпечення конкурентоспроможності. Саме конкретні заходи для реалізації економічної, етичної і навіть юридичної відповідальності (понад формальні імперативні норми та неформальний тиск) є результатом добровільного вибору компанії або рішенням її керівництва. Такий рівень відповідальності є дискреційним.

Пропоновані зарубіжними та вітчизняними науковцями концепції СВБ переважно відображають ставлення до неї заінтересованих сторін, які мають певні вимоги до бізнесу, та їх економічні інтереси. Відповідні визначення суті концепції СВБ відтворює характер і склад цих вимог. З іншого боку, для суб'єктів господарювання, які у своїй діяльності враховують ці вимоги й економічні інтереси, неформальний підхід до СВБ означає певні зобов'язання, діяльність (окремі заходи) щодо їх виконання або принципи діяльності в цілому. Якщо заінтересованим сторонам більшою мірою притаманне філософсько-етичне розуміння концепції СВБ, то бізнесу – дієорієнтований управлінський підхід. Для ідентифікації цього підходу до СВБ будемо використовувати термін «соціальна відповідальність підприємства».

СВБ переважно розглядають як відгук на економічні потреби заінтересованих сторін, її істотні характеристики

пов'язані з ними. У науковій літературі висвітлено різні підходи до характеристики та групування заінтересованих сторін. При цьому основна увага приділяється їх ролі у формуванні та реалізації СВП. Деякі науковці розглядають заінтересовані сторони не тільки як об'єкти, але і як суб'єкти соціальної відповідальності [79, с. 76; 365, с. 1]. Погоджуючись з даною тезою, варто зазначити, що для нашого дослідження соціальна відповідальність заінтересованих сторін становить інтерес з точки зору її впливу на оцінку стану соціальної відповідальності окремого підприємства (зокрема, як ланки ланцюга постачання [457]).

Щодо деталізації заінтересованих сторін як об'єктів соціальної відповідальності науковці використовують різні підходи [68; 79; 129; 181; 210; 233; 243; 365; 389]. Як свідчить проведений аналіз, існуючі відмінності у поглядах науковців пов'язані зі сферою їх наукових досліджень. Так, О. Данілова відповідальність перед персоналом розглядає на макрорівні, а «ключове завдання» СВБ вбачає у «формуванні і розвитку інтелектуального капіталу нації» [68, с. 5]. Натомість, А. Колот у своїй класифікації наголошує на зобов'язаннях підприємства перед працівниками, партнерами, державою, інститутами громадянського суспільства та суспільством у цілому [129, с. 8]. Така деталізація, можливо, достатня для дослідження еволюції соціальної відповідальності на макрорівні, проте на мікрорівні для управління соціально відповідальною поведінкою суб'єкта господарювання її необхідно уточнити. Разом з тим Т. Шевченко [389, с. 131], Л. Фролова і Ю. Юрченко [365, с. 131] виділяють занадто широке коло заінтересованих сторін, серед яких представники державної і муніципальної влади, соціальні та суспільні групи, споживачі, постачальники, конкуренти, фінансові установи, роздрібні підприємства, інформаційно-консалтингові фірми, торговельно-сервісні фірми, рекламні фірми та ЗМІ, інституціональні інвестори, дилери-розповсюджувачі, акціонери, а також менеджери вищої ланки та працівники підприємства. Такий список містить надмірну деталізацію: за характером впливу на підприємство певні заінтересовані сторони недоцільно виділяти в окремі групи.

О. Дудкін хоча і вважає, що при розгляді взаємодії підприємства із заінтересованими сторонами необхідно досліджувати «якогомога ширший комплекс відносин» [79, с. 32], називає вісім груп заінтересованих сторін, а саме: топ-менеджери, акціонери/інвестори, персонал підприємства, споживачі, компанії-партнери, місцева громада, громадські організації та органи влади [79, с. 38]. Наведене групування відносно чітко визначає склад заінтересованих сторін. Разом з тим група «партнери» є неоднозначною. У цивілізованій бізнес-практиці до партнерів відносять постачальників і конкурентів. Відносини з конкурентами не меншою мірою демонструють рівень соціальної відповідальності підприємства, ніж його взаємовідносини з постачальниками (конкурентне співробітництво). На конкурентах як потенційних партнерах акцентують увагу О. Гребешкова, Г. Махова, О. Шубін, Д. Махносов, О. Паливода та інші дослідники [63, с. 25; 400, с. 376; 256, с. 11]. Враховуючи те, що постачальники і конкуренти мають неоднаковий вплив на суб'єкта господарювання, різні умови і об'єкт соціально-економічних відносин, їх доцільно виділяти в окремі групи.

Найбільш повно структуру заінтересованих сторін має визначати міжнародний стандарт системи менеджменту ІС CSR-26000 – 2011 «Соціальна відповідальність організації. Вимоги», який призначений для формулювання організаціями своєї політики і цілей у сфері соціальної відповідальності та розробки на її основі програми дій. Його автори підкреслюють, що поняття СВБ загалом включає виробництво продукції і надання послуг належної якості, задоволення інтересів споживачів, дотримання прав персоналу на працю, виконання вимог до безпеки та гігієни праці, до промислової безпеки та охорони навколишнього середовища, ресурсозбереження, участь у соціальних заходах та підтримці ініціатив місцевого співтовариства, сумлінне ведення бізнесу [462, с. 4]. У стандарті безпосередньо йдеться про покупців/споживачів продукції/послуг, персонал підприємства та місцеве співтовариство, а також опосередковано – про постачальників

і конкурентів, але залишаються поза увагою акціонери / власники, інвестори та держава. Можна припустити, що мотивом для цього є переважна увага останніх до двох складових СВБ – економічної та юридичної (акціонерів/власників, інвесторів, держави). Щодо інших суб'єктів, то представники бізнесу прагнуть надати органам влади, контрольним і наглядовим органам, громадськості та засобам масової інформації документальні свідчення свого відповідального ставлення до соціального аспекту власної діяльності [462, с. 4]. Тобто вищевказані групи стандарт визначає не як об'єкти соціальної відповідальності, а як користувачів нефінансової звітності підприємства.

Проведене дослідження в цілому підтвердило коректність щодо визначення заінтересованих сторін як учасників системи соціально-економічних відносин суб'єкта господарювання. У подальшому дослідженні до заінтересованих сторін, з урахуванням економічних інтересів яких і зобов'язань перед якими на соціально відповідальному підприємстві приймаються рішення, будемо відносити:

- акціонерів/власників та інвесторів (постачальників фінансового капіталу);
- персонал (працівників підприємства);
- споживачів/покупців;
- постачальників;
- конкурентів;
- місцеву громаду;
- державу.

Визначені заінтересовані сторони стосовно підприємства мають різноманітні економічні інтереси, у неоднаковий спосіб залучені до господарської діяльності підприємства і різною мірою впливають на неї. Тому для поглиблення розуміння змісту СВБ розглянемо важливі для нашого дослідження підходи до класифікації заінтересованих сторін.

Найбільш поширеною у наукових публікаціях є класифікація заінтересованих сторін відносно підприємства на внутрішніх і зовнішніх [98; 108; 181; 193; 210; 215; 244 та ін.].

Особливу увагу дослідники приділяють внутрішнім заінтересованим сторонам, до яких автори відносять працівників підприємства (О. Дудкін, М. Камзабаєва, А. Колот, Л. Нікітіна, Н. Огороднікова, Л. Фролова, Ю. Юрченко, І. Манцуров, О. Нусінова, А. Лахіна), членів їх родин, колишніх працівників (Н. Огороднікова, М. Камзабаєва) та акціонерів/власників підприємства (О. Дудкін, Л. Нікітіна, Н. Огороднікова). Аналітичні дані свідчать, що керівники підприємств розуміють соціальну відповідальність як зобов'язання насамперед перед персоналом і приділяють йому найбільше уваги у соціальних програмах.

Отже, у науковій літературі є три основні варіанти визначення внутрішніх заінтересованих сторін, а саме:

- 1) працівники підприємства;
- 2) працівники підприємства та постачальники засобів виробництва і фінансового капіталу;
- 3) працівники підприємства, члени їх сімей та колишні працівники, які перебувають на пенсії.

Найбільш повно і коректно враховує критерій розподілу економічних благ між групами заінтересованих сторін, а також світову практику третій варіант, який будемо використовувати у нашому дослідженні.

Спираючись на зв'язок заінтересованих сторін з підприємством, науковці розрізняють *внутрішню* і *зовнішню* СВБ. Щодо внутрішньої відповідальності існують різні визначення. Так, на думку О. Лещенко та О. Корчагіної, внутрішня соціальна відповідальність «обмежена простором компанії і зазвичай спрямована на її працівників, розвиток корпоративної культури» [193]. Н. Огороднікова стверджує, що «у загальному вигляді до внутрішньої соціальної відповідальності підприємства належать: забезпечення стабільності заробітної плати, робота зі створення умов безпеки праці персоналу, додаткове медичне й соціальне страхування персоналу, розвиток людських ресурсів через навчальні програми і програми підготовки та підвищення кваліфікації, надання допомоги працівникам підприємства в критичних ситуаціях,

підтримка ветеранів праці й подібні програми. Внутрішньої сфери відповідальності стосуються питання як соціально-економічного становища працівників підприємства, так і проблеми членів їх родин, а також соціальне забезпечення колишніх працівників» [108, с. 19; 244, с. 46]. Інші науковці до *внутрішньої* соціальної відповідальності відносять: «роботу зі створення умов безпеки праці персоналу, забезпечення стабільності заробітної плати, а також індексацію в умовах інфляції і її своєчасну виплату, використання програм додаткового медичного та соціального страхування співробітників і членів їх сімей, розвиток людських ресурсів через навчальні програми та програми підготовки і підвищення кваліфікації, надання допомоги працівникам підприємства в критичних ситуаціях та підтримка ветеранів, які вийшли на пенсію» [51].

Поняття «зовнішня соціальна відповідальність» також інтерпретують по-різному. Зокрема, О. Лещенко та О. Корчагіна вважають, що «зовнішня соціальна відповідальність орієнтує компанію на місцеві спільноти та розвиток території, де вона функціонує. Це відповідальність перед населенням і зовнішніми контактними групами (споживачами, інвесторами, акціонерами, органами влади, громадськими організаціями, засобами масової інформації)» [193]. На думку Н. Огороднікової, зовнішня соціальна відповідальність бізнесу передбачає такі «напрями діяльності, як виконання обов'язків перед бюджетом і державними цільовими фондами, спонсорство й корпоративну добродійність, сприяння охороні навколишнього середовища через використання екологічно орієнтованих технологій» [244, с. 46]. Інші автори до зовнішньої відносять відповідальність перед споживачами товарів і послуг через випуск якісної продукції, яка відповідає галузевим стандартам, спонсорство і корпоративну благодійність, розраховані на зовнішніх реципієнтів, сприяння охороні навколишнього середовища через використання екологічно орієнтованих технологій, взаємодію з місцевим співтовариством і місцевою владою щодо розвитку території, готовність брати участь у запобіганні кризовим ситуаціям [51].

Виявлені відмінності у визначенні внутрішньої та зовнішньої соціальної відповідальності в цілому відображають існуючу практику. За даними дослідження, проведеного у 2014 р. Російською асоціацією менеджерів спільно з Вищою школою менеджменту Санкт-Петербурзького державного університету за підтримки групи компаній «Новард», при визначенні адресатів власних соціальних інвестицій тільки 8 з 25 компаній вказують на «широке коло «внутрішніх» і «зовнішніх» заінтересованих сторін» [74, с. 16].

Таким чином, зовнішня соціальна відповідальність визначається переважно як діяльність, спрямована на зовнішніх заінтересованих сторін. Враховуючи склад внутрішніх заінтересованих сторін, до зовнішніх відносимо акціонерів/власників, інвесторів, споживачів/покупців, постачальників, конкурентів, місцеву громаду та державу.

На основі групування заінтересованих сторін за другим підходом розрізняють СВБ:

1) *обмежену* (у вузькому значенні), яка спрямована на економічні інтереси виключно внутрішніх заінтересованих сторін і реалізується на мікрорівні;

2) *повну* (у широкому розумінні), яка враховує правомірні вимоги всіх заінтересованих сторін і реалізується як на мікро-, так і на макрорівні.

Спостерігається безпосередній зв'язок між соціальною відповідальністю у вузькому значенні цього поняття і внутрішньою. При цьому повна соціальна відповідальність, крім внутрішньої, включає і зовнішню сферу діяльності. З урахуванням поділу сфери впливу підприємства на чотири рівні (внутрішній, місцевий/регіональний, державний і міжнародний) зазначимо, що соціальна відповідальність у повному значенні спрямована на заінтересованих сторін, які мають економічні інтереси на всіх рівнях економіки.

Групування заінтересованих сторін на внутрішніх і зовнішніх М. Камзабаєва поклала в основу виокремлення рівнів СВБ, а саме:

1) створення передумов соціальної відповідальності (ефективна економічна діяльність, сплата податків, забезпечення достойної оплати праці);

2) здійснення соціальних інвестицій внутрішнього спрямування (створення прийнятних умов праці, охорона здоров'я працівників, покращення житлових і соціально-культурних умов для працівників та членів їх сімей);

3) інвестування коштів у вирішення проблем регіону (зниження рівня злочинності, допомога людям з певними захворюваннями, організація дозвілля молоді, покращення екології) [108].

Зауважимо, що обмеження СВБ певним колом заінтересованих сторін можливо на практиці, проте концептуально некоректне. Соціальну відповідальність слід розглядати як єдиний підхід до управління одночасно внутрішнім і зовнішнім середовищем. Якщо підприємство здійснює соціальні інвестиції внутрішнього спрямування і водночас використовує технології або випускає продукцію, яка заподіює незворотну шкоду довкіллю, його не можна вважати соціально відповідальним.

Поділяємо думку науковців про необхідність визначення досліджуваної дефініції без конкретизації об'єктів відповідальності, тобто переліку заінтересованих сторін. У загальнонауковому значенні некоректно розглядати соціальну відповідальність виключно як компенсаційні виплати персоналу, внески до фондів соціального страхування, сплату податків тощо. У будь-якому разі суб'єкти господарювання можуть надавати перевагу певним групам заінтересованих сторін, проте на цій основі не можна робити загальні висновки та формально обмежувати концепцію СВБ – вибір пов'язаних сторін неоднозначний, а їх потреби постійно змінюються. Результати проведеного дослідження [140] переконливо доводять, що об'єктами соціальної відповідальності підприємства насамперед

є ті організації та особи, на які згідно з розумними очікуваннями суттєво впливають його діяльність, продукція та/або послуги і які, в свою чергу, можуть мати вплив на його здатність успішно реалізовувати свою стратегію і досягати поставленої мети. Це уможливить підвищення ефективності соціально-економічної політики компанії.

Переважає більшість зарубіжних і вітчизняних науковців та практиків дотримуються думки про те, що не можна розглядати СВП окремо від його основної діяльності. Якщо порівнювати прагматичний та альтруїстичний підходи до СВБ, то слід підкреслити, що зазначене повною мірою стосується лише першого з них. Зокрема, С. Туркін зауважує, що найбільш відповідальні підприємства замість звичної благодійності переходять до соціальних інвестицій, а соціальний інвестор застосовує прагматичний підхід, який він розглядає не як акт безкорисливості чи благородний душевний порив, а як плано-мірну серйозну роботу з поєднання своїх інтересів з інтересами суспільства [355, с. 7]. До того ж, і А. Керролл погоджується, що на практиці філантропія часто безпосередньо заснована на економічному інтересі [483, с. 506].

Результати проведеного дослідження підтверджують, що сучасну СВБ слід розглядати як раціональний відгук підприємства на систему суперечливих економічних інтересів заінтересованих сторін, що забезпечує соціально-економічну ефективність суб'єкта господарювання та стійкий розвиток суспільства в цілому. Така соціальна відповідальність має суб'єктивний характер як відповідальність тих, хто приймає рішення, перед тими, на кого ці рішення мають економічний, екологічний чи соціальний вплив. Цей підхід визнано такими авторитетними міжнародними організаціями, як Глобальний договір ООН, Міжнародна некомерційна організація «Бізнес за соціальну відповідальність», Міжнародна торгова палата, Міжнародна організація зі стандартизації, Європейська комісія, і покладено в основу міжнародних нормативних документів [419; 420; 451; 460; 462; 467; 488]. Відображення зазначеної думки у визначенні поняття «соціальна відповідальність бізнесу»

розглянуто у працях М. Фрідмана, В. Карагода, А. Колота, О. Маліновської, Н. Нагорної, Т. Савіної, Б. Райзберг, Л. Лозовської, О. Стародубцевої й інших дослідників (див. дод. А.1).

Міжнародний стандарт ІС CSR 26000: 2011 «Соціальна відповідальність організації. Вимоги», який відображає бачення СВБ заінтересованими сторонами, також передбачає інтеграцію «соціально відповідальної поведінки в стратегії, системи, практики і процеси» та «діяльність всієї організації і застосовується у її взаємодіях» [462, с. 5–6]. Дану позицію підтримує Європейська комісія, наголошуючи на її добровільній основі [451], а також Міжнародна некомерційна організація «Бізнес за соціальну відповідальність» та Міжнародна торгова палата [419; 420].

За даними аналітичного дослідження State of Corporate Responsibility and Sustainability report, проведеного міжнародною організацією «Міжнародний економічний форум» у 2016 р., 88, 85 і 90% суб'єктів господарювання у Північній Америці, Європі та Азіатсько-Тихоокеанському регіоні заявили, що СВБ стає все більш важливою частиною їх бізнес-стратегії [488]. Отримані експертами результати свідчать про те, що принципи Глобального договору ООН та стійкого розвитку в останні десятиріччя стають ключовим підходом до бізнесу. Зокрема, 93% респондентів погодилися з тим, що при розробці стратегії ланцюга постачання слід враховувати принципи СВБ та положення Настанови Міжнародної торгової палати щодо відповідального постачання [457]. У цілому ж респонденти цілком переконані щодо необхідності їх інтеграції в усіх напрямках господарської діяльності підприємства (маркетинг і комунікації, постачання і закупівлі, управління людськими ресурсами, науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи).

Імплементація СВБ в основну діяльність суб'єктів господарювання означає визнання прагматичного підходу до її реалізації. Проведене дослідження переконує, що найбільш коректно і повно сучасне розуміння сутності СВБ відображає прагматичний підхід до неї на основі інтеграції соціальної

відповідальності в основну діяльність підприємств. Тому при подальшому дослідженні основну увагу буде зосереджено на ньому.

Досягнення згоди між заінтересованими сторонами та бізнесом щодо добровільності СВБ та її імплементації в основну діяльність суб'єктів господарювання свідчить про зрілість суспільства і виваженість даної концепції. Саме прагматичний підхід до СВБ зумовлює необхідність соціально відповідального управління, яке вимагає її відповідного інформаційно-облікового забезпечення [156]. Необхідність і вимоги до такого забезпечення безпосередньо залежать від рівня імплементації соціальної відповідальності (РІСВ) у господарську діяльність підприємства. Проведене дослідження підходів до СВБ дає підстави виокремити вищенаведені РІСВ та загальні вимоги до інформаційно-облікового забезпечення:

1) підприємство не визнає принципів соціальної відповідальності – не має необхідності у спеціальній інформації;

2) підприємство забезпечує відповідальність у межах законодавства – відсутній об'єкт для спеціальної інформації;

3) підприємство дотримується альтруїстичного підходу до соціальної відповідальності – не має запиту на спеціальну інформацію про наслідки соціально-орієнтованих заходів;

4) підприємство дотримується прагматичного підходу до соціальної відповідальності на основі часткової імплементації принципів соціальної відповідальності у господарську діяльність (відповідно до прийнятої соціальної політики (програми) підприємство здійснює заходи, які відповідають економічним інтересам певних заінтересованих сторін і мають позитивний соціальний та/або екологічний вплив на суспільство в цілому); складає нефінансову звітність у довільній формі, оскільки зацікавлене в отриманні інформації про соціальні витрати і вигоди, а також тієї, що необхідна для складання нефінансового звіту;

5) підприємство дотримується прагматичного підходу до соціальної відповідальності на основі повної імплементації принципів соціальної відповідальності у його господарську діяльність та з урахуванням її економічних, соціальних та

Розділ 1. Теоретичні засади формування соціальної відповідальності бізнесу

екологічних наслідків для всіх заінтересованих сторін; складає нефінансову звітність – облікова інформація повинна відображати всі аспекти соціальної відповідальності, які мають вплив на об'єкти бухгалтерського обліку, і використовується для визначення показників нефінансового звіту.

Проведене дослідження наукових публікацій, міжнародних нормативних документів, практики виникнення та становлення СВБ дозволило виявити її істотні характеристики, а саме:

- добровільні засади вибору рівня реалізації підприємствами;
- прагматичний дискреційний підхід до забезпечення економічних потреб заінтересованих сторін;
- комплексний підхід до визначення заінтересованих сторін, на потреби яких орієнтоване підприємство;
- імплементацію в основну діяльність підприємства.

Об'єктивно в суспільстві існує два підходи до розуміння соціальної відповідальності бізнесу: у заінтересованих сторін та у представників бізнесу.

З точки зору суспільства, *соціальна відповідальність бізнесу* – це концепція, яка ґрунтується на презумпції паритетності економічних інтересів заінтересованих сторін і відображає очікування суспільства щодо ролі підприємств, організацій та установ у розв'язанні економічних, екологічних і соціальних проблем.

Натомість, з точки зору бізнесу, *соціальна відповідальність підприємства* являє собою концепцію господарської діяльності, одним із основних завдань якої є постійне покращення економічного, соціального й екологічного впливу на суспільство згідно з принципами Глобального договору ООН [490]. Соціальна відповідальність підприємства повинна забезпечувати його соціально-економічну ефективність і стійкий розвиток суспільства в цілому.

Отже, соціальна відповідальність підприємства – це характеристика або спосіб здійснення його господарської діяльності, який передбачає виконання адитивних детермінованих зобов'язань перед суспільством та окремими заінтересованими сторонами на добровільній і прагматичній основі.

Для цього соціально відповідальне підприємство (організація, установа) не тільки здійснює комплекс соціальних програм у тих чи інших пріоритетних для нього напрямках, але й імплементує принципи соціальної відповідальності у тактику та довгострокову стратегію господарської діяльності.

Реалізація соціальної відповідальності підприємством вимагає нового, соціально відповідального підходу до управління на основі імплементатії принципів соціальної відповідальності у господарську діяльність. Соціально відповідальне управління підприємством вимагає інформації про економічні, соціальні й екологічні наслідки його господарської діяльності. Заінтересовані сторони, у свою чергу, потребують інформації для оцінки рівня соціальної відповідальності конкретного підприємства та виконання ним взятих зобов'язань.

Численні дослідження концепції соціальної відповідальності бізнесу підтверджують готовність української наукової спільноти до переходу від теоретичного дослідження даного феномену до визначення і обґрунтування оптимальних шляхів її практичної реалізації.

1.3. Чинники формування моделі соціальної відповідальності бізнесу

Соціальну відповідальність суб'єктів господарювання формують конкретні соціально-економічні умови [146].

Існуючі розбіжності у визначенні суті СВП відповідають закону відповідності організаційної та національної культури. Згідно з цим законом «модель соціального управління й господарювання, прийнята для однієї країни (регіону), може виявитися незадовільною й недієвою для інших через різницю у вияві особливостей національної культури» [401]. Тобто ефективна соціальна політика, як і модель СВБ, мають «національний» характер. Так, для китайських споживачів соціально відповідальна компанія виробляє безпечні, високоякісні продукти, для німців вона надає безпечну роботу, у Південній Африці – робить позитивний внесок у соціальні потреби, такі

як охорона здоров'я та освіта. І навіть в Європі триває дискусія про соціальну відповідальність бізнесу.

Розвиток практики соціальної відповідальності бізнесу у різних країнах світу має неоднакову історію. У західних країнах «відбувалася *еволюція поглядів*» на дану тему, а в Україні цей процес зумовлений «особливостями процесу зміни типу економіки» [104, с. 65].

Відмінності в національних культурних та підприємницьких традиціях, активності та вимогах держави, громадськості та інших суспільних інститутах, суспільно-економічного укладу, а також інші чинники зумовили формування декількох національних моделей СВБ. У сучасній науковій літературі приділяється значна увага їх вивченню та систематизації. Національні моделі соціальної відповідальності досліджують Т. Бредгард [29], О. Дудкін [79], І. Жиглей [86], Д. Маттен, Дж. Мун [469], С. Матяж, Д. Перекрестов, І. Поваріч, В. Шабашев [265], С. Мельник [221], М. Портер, Х. Такеуті, М. Сакакибара [279], І. Посохов [281], Є. Скляр, І. Зверкович [324], О. Солодуха [336], П. Уочман, М. Форстер [360], О. Цуцієва, А. Гобозова [377], О. Шевчук [390], Н. Шип [397], Г. Щокін [401] та інші зарубіжні і вітчизняні вчені.

Для характеристики національних моделей соціальної відповідальності бізнесу науковці використовують різноманітні ознаки, серед яких національні традиції, форма реалізації, роль держави, громадськості або інших установ у її формуванні, методи і способи регламентації та мотивації діяльності бізнес-структур, спрямовані на посилення їх внеску у розвиток суспільства, напрям розвитку економіки, суспільно-економічний уклад, особливості функціонування громадських інститутів та правові норми конкретних країн, система пріоритетів і ранжування заінтересованих сторін, зв'язок соціальної відповідальності з основною діяльністю компанії, тенденціями публікування соціальної звітності.

Численні дослідження національних моделей соціальної відповідальності лише підтверджують актуальність питання, сформульованого І. Посоховим: «якою мірою до сучасної

України, що розвиває конкурентоспроможну економіку, може бути застосована практика розвитку країн з розвиненим ринковим господарством?» [281]. Відповідь на дане запитання вимагає вивчення основних національних моделей СВБ та факторів, які визначили їх особливості.

Вчені мають різні погляди щодо складу національних моделей СВБ. Так, Д. Перекрестов, І. Поварич, В. Шабашев [265, с. 139] виділяють американську, британську моделі КСВ і модель континентальної Європи (європейську); Є. Скляр, І. Зверкович [324] – американську, європейську, британську, російську; О. Цуцієва та А. Гобозова [377] – американо-канадську, європейську, японську й ісламську; О. Лазоренко, Р. Колишко, С. Куц, С. Летенко [280, с. 25], О. Дудкін [79] – американську, європейську, азіатську (японську) моделі.

Зокрема, О. Дудкін виділяє деякі чинники, які вплинули на формування моделей соціальної відповідальності бізнесу в різних країнах, а саме відмінності у національних традиціях, правових нормах, напрямках розвитку економіки, стилях управління, суспільно-економічних укладів і функціонування громадських інститутів певних країн [79, с. 23].

Разом з тим до найвагоміших чинників доцільно віднести існуючі відносини власності та дію основного економічного закону. Оскільки частка власності, яка належить акціонеру, суттєво впливає на формування його інтересів, одним із найбільш впливових факторів слід визнати структуру власності в країні. Так, для США та Великобританії характерна розпорошена власність. Портфельні інвестори утримують близько 44% у США і 50% всіх акцій у Великобританії, домогосподарства відповідно – близько 36% і 30%. Таким чином кількість акціонерів, що утримують невеликі пакети акцій у США і Великобританії, загалом становить близько 80%. У Німеччині та Японії кількість міноритарних акціонерів приблизно в два рази менша (35 і 46% відповідно). У цих країнах домінують великі власники – нефінансові компанії та банки. Разом з державною їх частка становить близько 57% у Німеччині та 47% – в Японії [390, с. 19].

Позиція міноритарних акціонерів щодо оцінки результатів діяльності та їх ставлення до соціальної відповідальності компанії визначаються тим, що вони мають дуже обмежені можливості брати участь у прийнятті рішень і отримують обмежене число кількісних фінансових показників. Отже, такі акціонери мають здебільшого на меті фінансові інтереси, вимагають максимізації поточних фінансових результатів. Це накладає обмеження на реалізацію довгострокових (у тому числі соціальних) проектів, програми професійної підготовки, стримує підвищення рівня заробітної плати та різних соціальних виплат і програм працівникам підприємств. На противагу міноритарним акціонерам великі власники широко представлені у спеціальному органі управління компанією, що здійснює контроль за менеджментом і приймає стратегічні рішення. Вони мають не тільки поточні фінансові інтереси, але й стратегічні пріоритети. Тому для них короткострокові фінансові показники є другорядними при розрахунку прибутку у довгостроковому періоді, реалізації масштабних інвестиційних проектів і не впливають на рішення про надання високих соціальних гарантій.

Отже, у розвинених країнах концентрація капіталу за інших рівних умов може впливати на розвиток СВБ. Проте чітка система мотивації рішень власників бізнесу у сфері соціальної відповідальності, яка існує на Заході, притаманна не всім капіталістичним країнам. Зокрема в Японії, незважаючи на домінування великих власників, дослідники зазначають про слабкий контроль компаній акціонерами [279].

В Україні на 1 січня 2014 р. частка акціонерних товариств становила 1,8 % підприємств [357, с. 54]. Більшість цих підприємств мають значну кількість міноритарних акціонерів, які в сукупності володіють лише кількома відсотками загальної кількості акцій і не тільки не мають впливу на соціально-економічну політику компанії, але й не можуть захистити свої інтереси. За даними Держкомстату України, у 2013 р. загальні доходи 20 % найбільш забезпечених громадян

у три рази перевищували доходи 20 % найменш забезпечених верств населення (квінтільний коефіцієнт фондів) [357, с. 185]. Статистичні дані свідчать про значну концентрацію власності. За цією ознакою Україна наближена до США, Канади та Великобританії. За аналогією із західними країнами можна було б очікувати відповідної соціальної активності і від великого вітчизняного бізнесу. Проте за результатами дослідження виявлено, що існує доволі низька прихильність вітчизняного бізнесу до принципів соціальної відповідальності: серед найбільших вітчизняних підприємств, з яких сформовано список «Гвардія 500», інформацію для участі у рейтингу соціальної відповідальності подають менше десяти відсотків підприємств, зокрема, у 2011 р. – 39, 2013 р. – 41 [301; 302 та ін.].

Для аналізу моделі соціальної відповідальності теоретичний і практичний інтерес становить їх поділ на відкриті та приховані, за термінологією Д. Маттена та Дж. Муна [265, с. 139; 377; 469]. Принципова відмінність цих моделей визначається таким чином: бізнес самостійно визначає міру свого внеску в розвиток суспільства або офіційні та неофіційні інститути узагальнюють суспільні інтереси, які трансформуються в обов'язкові вимоги до бізнесу. Отже, відкрита форма передбачає добровільне і самостійне взяття компанією на себе відповідальності за вирішення суспільно важливих проблем (характерно для США, Канади). Разом з тим прихована (закрита) форма пов'язана з провідною роллю офіційних і неофіційних інститутів, які представляють суспільні інтереси, здійснюють регулювання та контроль практики соціальної відповідальності бізнесу. При такій системі пріоритетів соціальна відповідальність компаній орієнтована на акціонерів і працівників (наприклад, у країнах Європи, Японії, Китаї, ісламських країнах). Т. Бредгард так характеризує ситуацію в Європі: «політичні діячі висунули нову хвилю вимог до приватних фірм. Напевне, сучасні бізнес-менеджери переживають справжній натиск заінтересованих груп» [29, с. 51].

**Розділ 1. Теоретичні засади формування
соціальної відповідальності бізнесу**

В Україні вплив офіційних інститутів на становлення соціальної відповідальності є слабким, неформалізованим, чітко невираженим. Неофіційні інститути (наприклад, ГО «Центр «Розвиток КСВ» та ГО «Спільнота СВБ») займають активну позицію. Крім того, історичні традиції господарювання, менталітет українського народу та світові тенденції щодо посилення соціальної спрямованості підприємницької діяльності сприяють розвитку соціальної відповідальності вітчизняного бізнесу (не тільки корпорацій, але й середніх підприємств).

Розглянемо групування ініціатив соціальної відповідальності Т. Бредгардом за такими двома ознаками: джерело ініціативи та сфера соціальної відповідальності бізнесу (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

**Двофакторна типологія соціально відповідального
бізнесу за Т. Бредгардом**

Ініціатор Сфера	Бізнес	Влада
Соціетальна відповідальність	(1) взаємодія між бізнесом і суспільством: зумовлена намірами бізнес-спільноти поліпшити свою репутацію і необхідністю забезпечувати ринок товарами та послугами, які пов'язані з діяльністю компанії і якими держава не може забезпечити повною мірою населення через недостатність розвитку її соціальної сфери	(3) взаємодія між бізнесом і владою: передбачає активну роль у її формуванні уряду та соціальних партнерів, які прагнуть підвищити рівень прозорості та згуртованості існуючих бізнес-практик, а також комунікативними методами спонукати інші компанії дотримуватись такої поведінки

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Закінчення табл. 1.7

Ініціатор Сфера	Бізнес	Влада
Відповідальність на рівні ринку праці	(2) взаємодія у бізнесі: орієнтована на відповідальність компанії на ринку праці (практика найму, підтримка, розвиток і ротація робочої сили; компанії дотримуються законодавства у сфері охорони здоров'я та безпеки праці, зайнятості або добровільно прагнуть до більш високих стандартів)	(4) компроміс між політикою зайнятості та бізнесом: ініціатива належить владі та соціальним партнерам і орієнтована на відповідальність компанії на ринку праці (як роботодавця) відповідно до державної політики у сфері зайнятості

Джерело: розроблено автором на основі [29, с. 51].

Фактично Т. Бредгард розглядає СВБ як механізм взаємодії або досягнення балансу у відносинах між бізнесом і суспільством, бізнесом і владою, між бізнесом і політикою зайнятості та внутрішнього балансу (всередині бізнесу). За ознакою «ініціатор» можна безпосередньо прослідкувати зв'язок типології Т. Бредгарда з класифікацією моделей соціальної відповідальності Д. Маттена і Дж. Муна. Проте застосування двофакторної моделі дозволило Т. Бредгарду більш глибоко дослідити існуючі моделі. При першому і другому типах ініціатива щодо змісту та обсягів соціальної відповідальності належить бізнесу, у той час як державі і громадським організаціям відведені другорядні ролі.

Отже, ці типи моделей мають відкриту форму. При третьому і четвертому типах моделі соціальної відповідальності щодо ініціатора ситуація протилежна. Навіть за різних рівнів вимог щодо обсягів (сфери) соціальної відповідальності їх слід віднести до закритої форми. Т. Бредгард наводить такі

приклади належності країн до запропонованих ним типів: до першого він відносить США, до третього – Великобританію та Нідерланди; до четвертого – Данію [29, с. 52].

Ініціатор визначає і сферу СВБ. При різних ініціаторах сфера відповідальності може бути подібною. Так само за однаковим ініціатором сфера може бути різною. Для американської моделі пріоритетними заінтересованими сторонами є суспільство, акціонери, потенційні інвестори, персонал компанії і споживачі.

У рамках європейської моделі бізнес віддає перевагу інтересам персоналу, споживачів, місцевої громади та акціонерів, (популярними об'єктами інвестицій є муніципальні утворення, де розташовані виробничі потужності компанії; природоохоронна діяльність; розвиток науки, освіти і технології; добродійні внески за участю працівників компанії; програми приведення діяльності компанії у відповідність до світових галузевих стандартів). Проблеми зайнятості населення розглядаються у нерозривному зв'язку з перспективою соціального розвитку. Так, в Японії особливого значення набувають постачальники і споживачі, а також взаємовідносини з персоналом як важливим активом компанії та акціонерами. Регулювання зайнятості населення традиційно пов'язане з реалізацією принципу довічного найму співробітників. При цьому японські корпорації більше уваги приділяють проблемам захисту навколишнього середовища та взаємодії з місцевими спільнотами.

Варто наголосити ще на такій особливості наведених типів СВБ, як баланс між обов'язками, покладеними на бізнес національним законодавством, та добровільністю такої діяльності. За умови активної ролі уряду та соціальних партнерів соціетальна відповідальність бізнесу майже не залишає йому можливості вибору.

Існують певні проблеми щодо застосування запропонованої Т. Бредгардом типології до українського бізнес-середовища. Так, Конституція України декларує ряд гарантій стосовно зайнятості населення, забезпечення екологічної безпеки, підприємництва. Законодавство ставить завдання перед суб'єктами господарювання у сфері оподаткування, якості продукції

і послуг, а відповідні недержавні та громадські утворення намагаються вплинути на формування соціальної відповідальності вітчизняного бізнесу. Проте численні порушення вимог законодавства та кількість соціально відповідальних підприємств України свідчать про доволі низьку прихильність вітчизняного бізнесу до принципів соціальної відповідальності. Хоча ознаки створення умов для соціальної відповідальності за третім типом Т. Бредгарда в Україні існують, але на практиці потенціал взаємної відповідальності бізнесу, влади і суспільства не використаний.

О. Дудкін вважає *ступінь участі держави* у процесах соціалізації бізнесової діяльності одним із визначальних факторів формування національної моделі [79, с. 25] та виділяє такі три типи моделі СВБ:

1. Активне втручання держави, характеристикою якої є надання соціальних благ на загальній основі та з урахуванням інтересів усіх сторін.

2. Обмежене втручання держави у вирішення соціальних проблем, що характеризується другорядним впливом уряду, при цьому основна роль відводиться підприємствам (Японія).

3. Реактивне втручання держави за мінімальної участі владних інститутів у вирішенні соціальних питань (США). Держава визначає мінімальні правові вимоги і систему стимулів. Її активне втручання є реакцією на неспроможність економічної системи до вирішення окремих питань.

Що ж до Японії слід враховувати те, що держава довгий час брала участь у стратегічному плануванні розвитку промисловості країни, а також її сильні культурні традиції, які певною мірою компенсують недостатність державного регулювання. У Китаї держава здійснює суворий контроль за економікою, відіграє вирішальну роль в економічному розвитку країни і займає активну позицію щодо питань зайнятості та соціальної політики. Ефективності державної політики Китаю у соціальній сфері також сприяють сильні культурні традиції країни, які зумовлені прагненням приносити більше користі суспільству.

**Розділ 1. Теоретичні засади формування
соціальної відповідальності бізнесу**

Про традиції благодійності у нижчезазначених країнах і регіонах свідчать дані світового рейтингу благодійності (CAF World Giving Index), які вказують на регіональні відмінності (табл. 1.8). Найщедрішим є населення найбільш знедолених країн світу. До двадцяти країн з найвищим рейтингом (TOP 20) належать лише п'ять найбільших економік світу. Варто наголосити на явних особливостях ставлення до благодійності громадян англо-саксонських країн, країн континентальної Європи та країн Азіатського регіону.

Таблиця 1.8

Характеристика участі населення континентів та деяких країн у благодійних заходах, 2011–2015 рр.

Країна	Частка населення (місце у рейтингу)	Види благодійної допомоги		
		безпосередня допомога незнайомцю	грошові пожертви, %	волонтерська робота, %
Океанія	60	66	72	42
• Нова Зеландія	58 (4)	68	66	41
• Австралія	58 (5)	66	70	37
Азія	36	49	38	22
• М'янма	63 (1)	50	63	89
• Шрі Ланка	51 (9)	56	51	47
• Катар	47 (10)	71	55	16
• Японія	26 (102)	28	24	26
• Китай	12 (144)	23	8	4
Америка	35	52	31	24
• США	61 (2)	75	63	44
• Канада	58 (5)	66	67	41
Європа	34	44	38	19
• Ірландія	58 (3)	64	73	38
• Велика Британія	55 (7)	62	75	28
• Нідерланди	54 (8)	54	72	36
• Україна	29 (89)	35	38	13
Африка	29	52	16	19

Джерело: складено автором за [421].

Так, США зазвичай посідає перше місце у світовому рейтингу благодійності. В країні благодійність має підтримку держави і суспільства. На це, зокрема, вказує дослідження фонду Giving USA Foundation та увага до них ЗМІ. У 2015 р. обсяг пожертвувань на благодійність у США становив 373 млрд дол. або понад 1,44% ВВП [356]. З цієї суми лише 18,45 млрд дол. є результатом корпоративної благодійності, понад дві третини – це пожертви приватних осіб, з яких 264 млрд дол. становлять невеликі благодійні внески у розмірі 10–20 дол. Це, як і основні одержувачі пожертвувань (релігійні організації), є спільним для США та найбідніших країн світу. На другому місці серед одержувачів у США – проекти в галузі освіти, далі у порядку зменшення – соціальні служби, благодійні фонди, охорона здоров'я, правозахисні організації, культура і мистецтво, міжнародна благодійність і природоохоронні проекти.

В Європі благодійність є менш популярною у зв'язку з високим рівнем податків, вимогами до екологічно та соціально відповідальної практики і відсутністю пільг. Як наслідок європейські компанії беруть участь у філантропічних акціях виключно через юридично закріплені механізми – норми, стандарти та закони відповідних держав, і знаходяться під постійним контролем громадськості [79, с. 24]. Разом з тим у ряді європейських країн, як і у США, існують окремі механізми заохочення компаній до благодійної діяльності. Так, у Німеччині в обмін на пожертвування видається спеціальний сертифікат, що дозволяє зменшити базу оподаткування у розмірі суми пожертв. Більш того, широке визнання суспільства і влади отримують найбільш активні меценати [360].

Ситуація в Японії відрізняється тим, що благодійні організації в основному допомагають мешканцям інших країн, зокрема, велику частку фінансових потоків спрямовано на виконання цільових благодійних програм в країнах третього світу) [17].

За умовами реалізації благодійності Україна відрізняється від усіх вищезазначених країн. Серед країн-сусідів найближчою у світовому рейтингу є Румунія, яка посідає 93-тє місце. Білорусь (103-тє місце), Молдова (120-тє місце) та РФ (129-тє місце) дещо відстають, а Польща випереджає (78-е місце) Україну. Останніми роками умови для реалізації благодійних намірів громадян і підприємств в Україні покращились. Зокрема, тільки у 2015 р. на 57 % збільшилася кількість благодійних організацій – 15384 структури [346]. За даними Держкомстату України, за результатами діяльності громадських організацій у 2015 р. на благодійну діяльність витрачено 1902970,7 тис. грн.

Щодо благодійності з точки зору СВБ спостерігається використання такого стратегічного підходу, який передбачає участь у міжкорпоративних спеціальних програмах та фандрайзингових програмах, інвестиційних через благодійні організації, створення корпоративних фондів або відкриття спеціальних рахунків, залучення і поєднання зусиль працівників і клієнтів, а також зв'язок з основою діяльністю і системою цінностей підприємства. Такий підхід забезпечує підприємству репутаційні переваги, прозорість благодійної діяльності та дозволяє контролювати її ефективність. Одночасно у більшості країн він дозволяє оптимізувати податкове навантаження. Нині використовують цей підхід, зокрема, 70% компаній зі списку FTSE 100.

Для розуміння особливостей національних моделей СВБ важливо звернути увагу на *мотиви*, які спонукають компанії до соціальної активності. О. Лазоренко, Р. Колишко й інші дослідники зауважують, що для американської і європейської моделей характерний меркантилізм. Але якщо базою першої є корпоративні інтереси, то другої – державні (держава заінтересована у благополучному і стабільному суспільстві) [280, с. 27]. Важливою особливістю європейської моделі є зв'язок соціально відповідальної діяльності компанії з досягненням нею бізнес-цілей. Майже всі ініціативи, що фінансуються компаніями в рамках такої моделі, мають безпосередньо

стосуватися підвищення прибутку і є частиною стратегії створення додаткової інвестиційної привабливості компанії. Сучасна японська СВБ (так звана Total Responsibility Management) заснована на тому, що не можна обмежуватися тільки організаційним розвитком та отриманням прибутку. Вона базується «на правильному сприйнятті буття, суспільства і навколишнього світу, усвідомленні своєї відповідальності перед суспільством і прагненні до прогресу цивілізації в цілому» [280, с. 31].

Соціально відповідальні орієнтири та обрані бізнесом мотиви вдало ілюструють їх ставлення до публікації нефінансової звітності. Так, за даними аналітичних досліджень КПМГ, серед компаній групи G250 дві треті тих, які не публікують нефінансові звіти, – це компанії зі США [254, с. 8].

Національні моделі СВБ значною мірою мірою є відображенням *бізнес-культури національної спільноти*. Це явище, за Г. Хофстеде, пов'язане з так званим програмуванням колективного менталітету, відповідно до якого певна група людей відрізняється від інших за основними цінностями, які формують організаційну культуру. Голландський вчений на основі проведеного дослідження у європейських країнах і вивчення національних культур у сфері соціального управління виділив фактори, що впливають на стиль менеджменту, а саме:

а) дистанціювання влади сприяє її централізації (Бельгія, Франція, Португалія), а незначний розрив між рівнями влади – децентралізації (Австрія, Данія, США, Німеччина);

б) колективізм сприяє розвитку колективних і сімейних підприємств (Португалія, Греція), а індивідуалізм стимулює пошуки особистої винагороди та соціальну мобільність (США);

в) «чоловічий» показник сприяє змаганню й елітаризму (Австрія, Німеччина, Англія, Ірландія, Італія), а «жіночий» стимулює розвиток солідарності (Швеція, Норвегія, Данія, Фінляндія, Нідерланди);

г) відмова від ризику визначає схильність до регламентації та посилення владності (Бельгія, Іспанія, Франція, Греція, Португалія), відповідно прагнення до ризику заохочує опортунізм і толерантність (Данія, Ірландія, Англія, Швеція) [401].

Аналіз японської моделі за факторами Г. Хофстеда дозволяє виділити такі її особливості, як колективізм, високий рівень солідарності, схильність до регламентації та посилення владності в умовах централізації влади. Соціальна відповідальність корпорації в Японії та Китаї значною мірою підтримується культурними традиціями країн.

Не можна не звернути увагу на характеристику результатів економічних реформ у Китаї: збільшення розриву у доходах між різними соціальними групами і накопичення значної соціальної диференціації. Це сприймається як серйозний «виклик уряду країни, який вимагає заходів з урегулювання інтересів різних соціальних груп, розвитку гармонійних відносин і вирішення протиріч і конфліктів у соціальному житті з метою зміцнення соціальної справедливості» [378]. Враховуючи, що в цілому управління реформою соціальної сфери в Китаї знаходиться на стадії становлення, для вирішення соціальних проблем і протиріч планується запровадити більш ефективне управління суспільством на основі визначення ролі в управлінні соціальною сферою держави, громадянських організацій і системи соціального управління. Наведена характеристика стану проблеми та передумов її подолання у Китаї, на перший погляд, відповідає ситуації і в Україні. Проте відмінності щодо стану економіки, бізнес-культур і, зокрема, ставлення влади до проблеми демонструють ті величезні суперечності, які має подолати українське суспільство.

Перевагою японської та китайської моделей є сприятливі зовнішні умови для формування та реалізації соціальної відповідальності бізнесу. Слушною є думка деяких дослідників стосовно того, що майбутнє менеджменту пов'язане із поєднанням західного акценту на успіх та східного – на внутрішню гармонію [35].

Проведений аналіз дозволяє стверджувати, що:

- загальна світова тенденція пов'язана з підвищенням СВБ за різними національними моделями;
- модель СВБ формується під впливом існуючої соціально-економічної системи, яка поряд із загальними ознаками має особливості, що визначають алгоритм її поведінки та модель управління.

Зазначене в цілому підтверджує *закон відповідності організаційної й національної культури*: модель соціального управління й господарювання, прийнята для однієї країни (регіону), може виявитися незадовільною й недієвою для інших через різницю у виявленні особливостей національної культури [401]. Тобто ефективна соціальна політика, як і модель СВБ, мають «національний» характер. Цьому висновку відповідає твердження Т. Бредгарда щодо міждержавного порівняння СВБ: «те, що в одній країні вважається добровільною соціальною відповідальністю, в іншій може виявитись правовим зобов'язанням» [29, с. 51].

Узагальнення проведеного дослідження умов та стану СВБ в окремих регіонах світу дозволило визначити ключові фактори, які визначають особливості національних моделей, та запропонувати «фактор-карти» для англосаксонських країн, країн континентальної Європи та ряду країн азіатського регіону (дод. А.2).

Виявлені відмінності між національними моделями СВБ дають підстави стверджувати, що єдине, загальновизнане тлумачення поняття «соціальна відповідальність бізнесу» із зазначенням конкретного переліку основних заінтересованих сторін, цілей та заходів, які відповідають даному поняттю, неможливе. Таке визначення має в цілому відображати ставлення бізнесу до принципів соціальної відповідальності і враховувати основні сутнісні характеристики даного явища, розглянуті вище.

Саме у такому контексті слід розглядати стан СВБ в Україні. Для підтвердження даної думки розглянемо основні фактори та їх вплив на формування вітчизняної моделі СВБ.

Історичні корені соціальної відповідальності підприємницьких структур в Україні досить давні і мають неоднозначний вплив на формування соціальної відповідальності бізнесу. З одного соку, співчуття ближньому є одним із ключових принципів християнства. Суть християнської етики полягає у наданні переваги духовно-моральним мотивам над матеріальними.

Як зазначає Е. Епштайн [402], «всі три монотеїстичні релігії Заходу наповнені вченнями, які стосуються етичних аспектів економічної діяльності». Так, іслам дозволяє бізнес (торгівлю) саме на умовах справедливості, чесності, етичних дій (недопустимість отримання надмірних прибутків, підтримки дій, заборонених релігією). Головне у християнському підході до справи є моральне співвіднесення цілей підприємницької діяльності з принципами християнської моралі (дод. А.3). Усі вищенаведені релігії не допускають нечесну, недобросовісну, неетичну економічну діяльність. Перераховані вище правила впливають на формування практики соціально-економічних відносин. Традиції милосердя, закладені християнством, здавна виражалися у меценатській діяльності українських підприємців до 1917 р.

В. Шаповал на основі ґрунтовного дослідження впливу світових релігій на ділову етику робить висновок про наявність різноманітних моральних стандартів у тій чи іншій частині світу, що пояснює істотним впливом релігійних особливостей, і зауважує, що «саме на основі релігійних настанов значною мірою формувались моральні норми і цінності, а релігійний світогляд у цілому впливав на тип господарювання в окремих регіонах світу. Україна не є винятком. Релігійною системою, яка вплинула на формування української ділової етики, є православ'я» [384, с. 93].

Слід зазначити, що в Україні, як і в країнах Західної Європи, основою формування та поширення соціальної відповідальності була приватна власність. Соціально відповідальна поведінка вітчизняного бізнесу має давні традиції. Звичаї українського меценатства у XVI–XVII ст. започаткували князь К. Острозький, гетьмани П. Сагайдачний та І. Мазепа, митрополит П. Могила, княжна Р. Вишневецька та пані Г. Гулевичівна. У XIX ст. – на поч. XX ст. їх справу продовжили підприємці та промисловці Ф. Симиренко та В. Симиренко, М. Терещенко та його сини, родина Яхненків, О. Алчевський, Л. Бродський, культурно-освітні та громадські діячі М. Аркас, Г. Галаган, В. Дідушицький, Б. Ханенко, Є. Милорадович-Скоропадська, К. Скаржинська та ін. [308; 359; 384, с. 94–95]. Їх благодійна діяльність поширювалася на сфери культури і мистецтва, науки і просвіти, ктиторства й охорони здоров'я, а також на інші соціально важливі заходи.

Однак упродовж XX ст. викорінювали приватне підприємство. За радянської влади в умовах командно-адміністративної системи управління принцип добровільності часто порушувався. Відповідно у суспільстві сформувалося недовірливе ставлення до будь-якої добровільної діяльності, яка часто сприймається або як примусова, або як небезкорислива. Разом з тим не можна ігнорувати той факт, що незважаючи на відсутність «у радянській економіці поняття «корпоративна соціальна політика», ... радянські підприємства проводили майже весь спектр заходів, який нині прийнято до неї відносити, і з точки зору соціалізації радянська економічна модель на той момент була більш прогресивною, ніж західна» [298]. Проте особливістю соціального партнерства в умовах радянської економіки є те, що воно «мало виключно внутрішню спрямованість і поширювалося тільки на трудові відносини роботодавців і працівників» [108, с. 4].

Нині в Україні триває процес формування національної моделі СВБ (рис. 1.2). Слід враховувати, що майже весь великий український бізнес виник у 1990-х рр. на активах, створених у часи так званої загальнонародної власності, з використанням відверто негативних методів, що не сприяло позитивному ставленню до нього більшості населення України. Як зазначає американський економіст Д. Корнер, «інституційна законність зменшилася. Проблеми нестійкості, пов'язані з навколишнім середовищем, зросли. Соціальна структура ще більше зруйнована» [466]. На сьогодні в нашій країні, як зауважує В. Шаповал, не повністю діє фундаментальний принцип ринкової економіки: принцип недоторканності приватної власності [384, с. 94–95]. З іншого боку, відновлення традицій меценатства пов'язане із сучасними процесами в економіці України: низьким рівнем державного соціального забезпечення, виходом вітчизняних компаній на світові ринки та необхідністю відповідати існуючим міжнародним стандартам бізнесу.

Нині процес пошуку власної моделі СВБ нерозривно пов'язаний з подальшим культурно-історичним і соціально-економічним розвитком країни та формуванням сучасної парадигми управління підприємством.

Перехід українських підприємств від декларації до реалізації на практиці принципів соціальної відповідальності безпосередньо залежить від виконання державою своїх інституційних обов'язків. З огляду на загальний позитивний кореляційний зв'язок між рівнем соціальної відповідальності держави та бізнес-спільноти, важливо визначити зміст соціальної відповідальності держави Україна.

Соціальна відповідальність бізнесу: теорія та методологія обліку

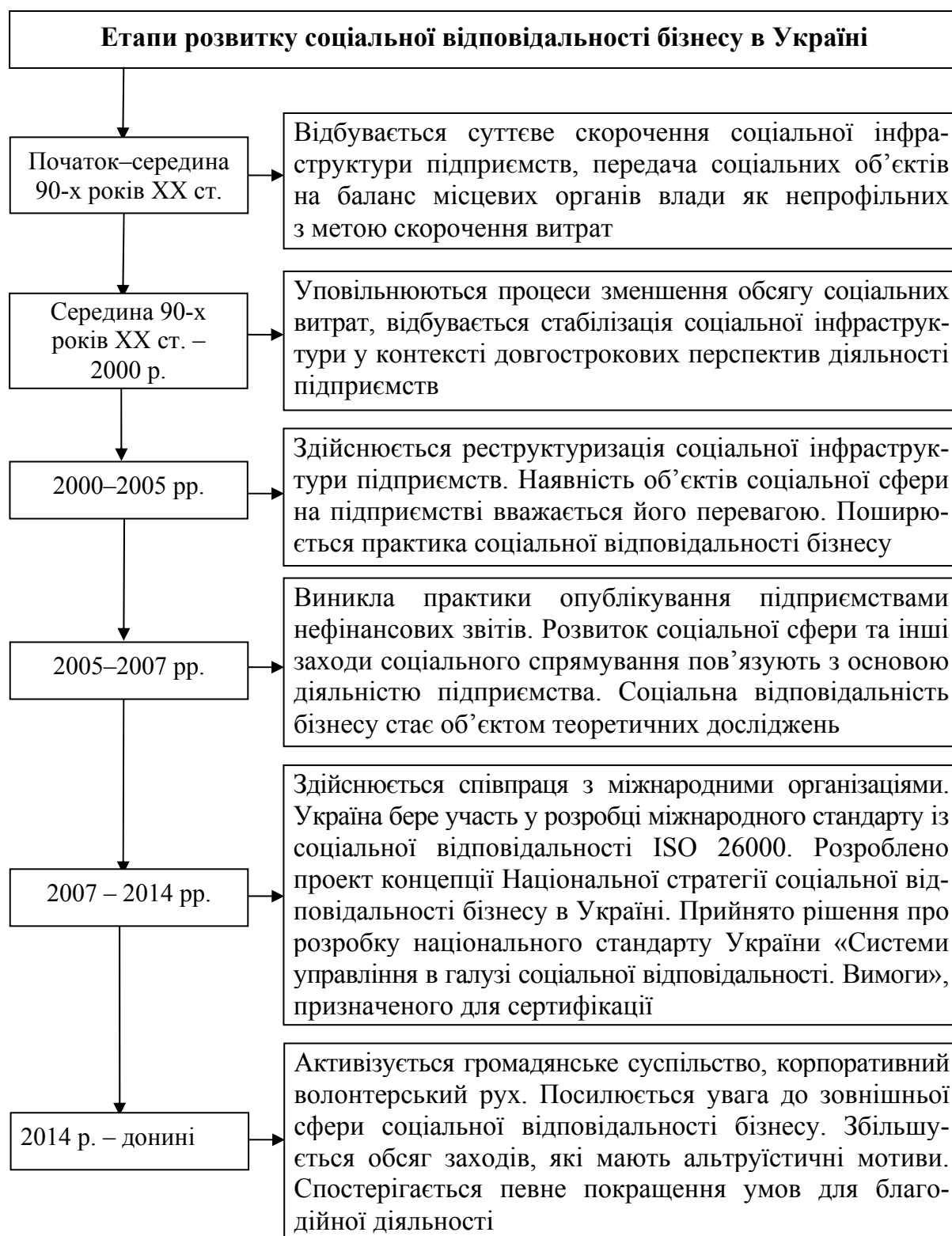


Рис. 1.2. Історія становлення соціальної відповідальності бізнесу в Україні

Джерело: складено автором.

Розділ 1. Теоретичні засади формування соціальної відповідальності бізнесу

За українським законодавством *суб'єктами відповідальності* за свою діяльність є *держава* (безпосередньо через органи місцевого самоврядування, органи виконавчої влади, розпорядників бюджетних коштів та ін.), *суб'єкт господарювання* (суб'єкт підприємницької діяльності, платник податків, суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності, власник майна, банк-поручитель та ін.) та *фізична особа* (громадянин, власник майна, суб'єкт підприємницької діяльності, керівник бюджетної установи, працівник органу міліції, працівник органу державної податкової служби, інші службові або посадові особи). Слід звичайно враховувати, що функції таких суб'єктів і зміст їх відповідальності є різними (рис. 1.3), але, безумовно, вони повинні бути узгоджені в єдиній системі соціально-економічних відносин усіх суб'єктів.

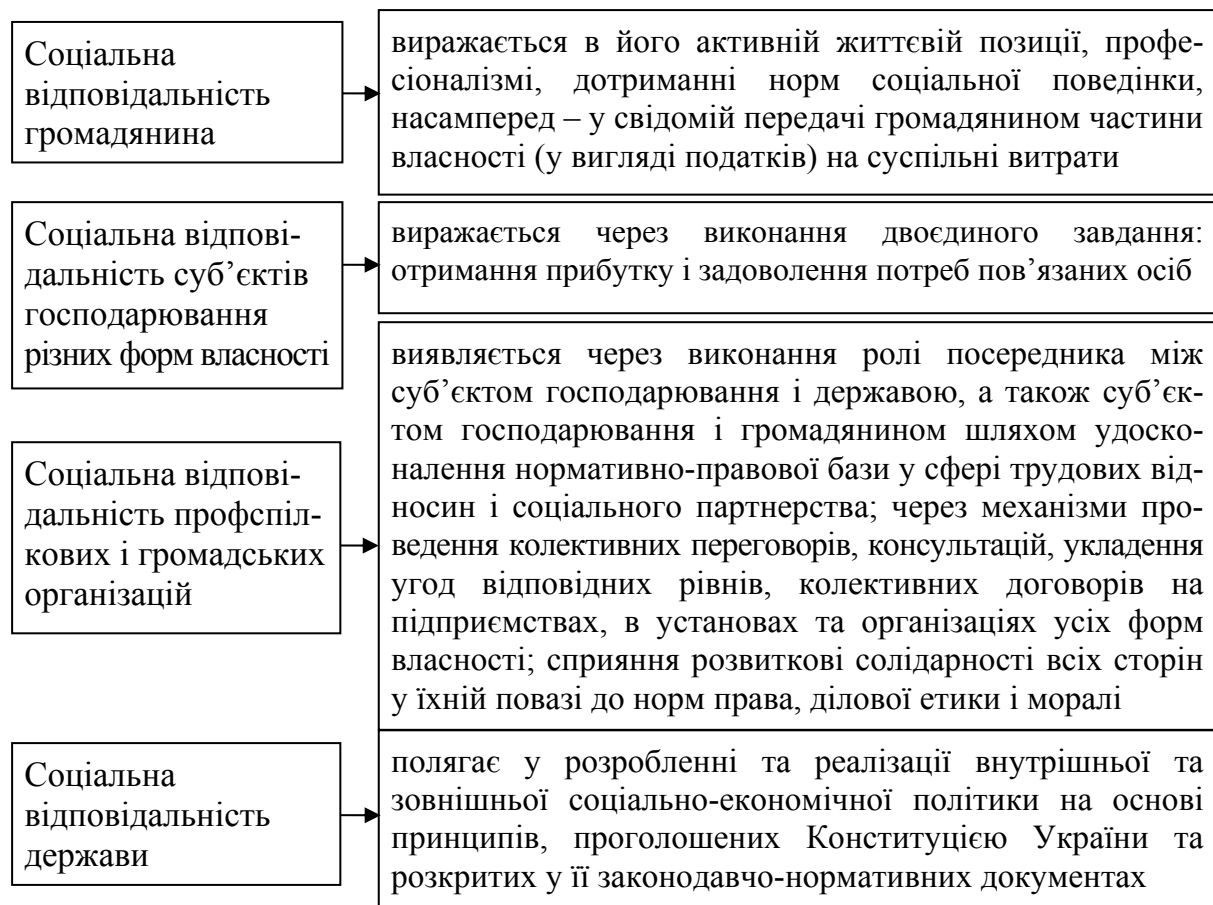


Рис. 1.3. Зміст соціальної відповідальності суб'єктів

Джерело: розроблено на основі [251].

Ключова роль у досягненні балансу соціальної відповідальності в суспільстві належить державі. Вона впливає на діяльність суб'єктів господарювання безпосередньо через фінансування певних напрямів економіки або опосередковано через систему правових та економічних регуляторів. Англійський економіст Дж. М. Кейнс обґрунтував необхідність державного регулювання ринкової економіки, яке передбачає вплив держави на відтворювальні процеси в економіці за допомогою прямого інвестування, правових та економічних важелів для досягнення цілей і пріоритетів державної соціально-економічної політики. Мета державного регулювання підприємницької діяльності полягає у створенні відповідних умов у бюджетно-податковій, грошово-кредитній та адміністративній сферах. Створені в результаті умови є стимулом або гальмом для підвищення СВБ.

Соціальні пріоритети, визначені Конституцією України, в умовах сьогодення відображають «не стільки реальну дійсність, скільки прагнення та орієнтацію Української держави» [261, с. 3]. В Україні рівень соціального забезпечення є свідченням того, що держава неналежним чином виконує або взагалі не виконує декларовані функції. Фактично значну частину соціальної відповідальності держави покладено на підприємства державної і недержавної форми власності. На сьогодні від підприємств вимагається своєчасна й у повному обсязі сплата податків і заробітної плати, виконання договірних зобов'язань, забезпечення якості продукції і послуг, екологічно безпечна технологія виробництва, економне та ефективне використання природних ресурсів, фінансування та надання іншої допомоги на покращення соціальної інфраструктури у регіоні тощо [149]. Однак така державна політика не підтримується жодними преференціями соціально відповідальному бізнесу, не гарантує підтримку соціально-орієнтованої підприємницької діяльності органами влади на місцях. Тому на сучасному етапі розвиток СВБ в Україні відбувається не завдяки, а всупереч створеним в країні законодавчим та адміністративним умовам.

Розділ 1. Теоретичні засади формування соціальної відповідальності бізнесу

Відповідно до затверджених законодавчо-нормативних документів держава має не тільки встановлювати, але й гарантувати виконання зобов'язань щодо прав громадян як платників податків, працівників підприємств, споживачів товарів (робіт, послуг), мешканців регіону та ін. З іншого боку, держава повинна забезпечити рівні умови для всіх суб'єктів господарювання. Завдяки цим заходам вона визначає бажану поведінку для бізнесу, долучає компанії приватного і державного секторів до спільного виконання соціально важливих завдань, матеріально стимулює бізнес до соціально відповідальної діяльності тощо.

Якщо держава обмежує або деформує дискреційну діяльність підприємств, вона повинна брати на себе відповідальність за її економічні та соціальні результати.

Узагальнюючи викладене, зазначимо, що соціальна держава має бути заінтересована у поширенні практики соціальної відповідальності бізнесу і створювати всіма доступними засобами необхідні умови для узгодження завдань суб'єктів господарювання з державною економічною, екологічною і соціальною політикою. Проведений аналіз вітчизняного законодавства доводить, що загальні принципи господарювання, визначені Господарським кодексом України, залишають простір для дискреційної соціальної відповідальності суб'єкта господарювання. Потенційно цьому повинні сприяти проголошені державою принципи забезпечення економічної багатоманітності та рівного захисту державою усіх суб'єктів господарювання; свободи підприємницької діяльності, вільний рух капіталів, товарів та послуг на території України [62, ст. 10]. Економічна, екологічна та соціальна політика держави безпосередньо стосуються діяльності суб'єктів господарювання, оскільки впливають на вибір ними стратегії соціально-економічної діяльності, умови розподілу і використання своїх ресурсів.

Держава володіє певними засобами регулювання господарської діяльності для впливу на соціально-економічну ситуацію в Україні та сприяння розвитку соціальної відповідальності вітчизняного бізнесу [138; 139]. До них, зокрема,

належать державне замовлення, ліцензування, патентування і квотування, сертифікація та стандартизація, застосування нормативів та лімітів, регулювання цін і тарифів, надання інвестиційних, податкових та інших пільг, надання дотацій, компенсацій, цільових інновацій та субсидій) [62, ст. 12]. Вищенаведені засоби слід розглядати у двох аспектах: як інструменти соціальної відповідальності держави та як засіб впливу на СВП. Встановлені законодавством засоби державного регулювання господарської діяльності повинні сприяти позитивному ставленню вітчизняних підприємств до етичних норм і міжнародних норм бізнесу, а саме: повністю взяти на себе затрати на виробництво, забезпечити відкритість перед вкладниками і споживачами, уникати будь-яких дій, що перешкоджають конкуренції або фіксують ціни, дотримуватись законів. Господарський кодекс України визначає завдання соціальної діяльності підприємства, значна частина яких на практиці не виконується, зокрема, медичне обслуговування, забезпечення житлом, путівками в оздоровчі та профілактичні заклади, іншими соціальними послугами і пільгами працівників, пенсіонерів та інвалідів, які працювали до виходу на пенсію на підприємстві, створення робочих місць для працевлаштування неповнолітніх, інвалідів, інших категорій громадян, які потребують соціального захисту, та ін. Крім того, Кодекс законів України про працю та інші нормативні документи покладають на підприємства широкі зобов'язання щодо його працівників. При цьому реалізація цих завдань і зобов'язань на практиці повною мірою не контролюється і не виконується самою державою, а також більшістю суб'єктів господарювання.

Державна політика позначилася на ставленні вітчизняного бізнесу до діалогу із заінтересованими сторонами. За результатами проведеного дослідження, «саме взаємодії з групами впливу українські підприємці приділяють недостатньо уваги при формуванні СВБ» [408].

Ситуація, що нині склалася в Україні, пов'язана з існуванням глибоких інституційних проблем, які не тільки заважають розвитку підприємництва, але і формують негативний погляд на СВБ в суспільстві.

Впровадження у повсякденну господарську діяльність принципів соціальної відповідальності вимагає розробки практичних рекомендацій, які ґрунтуються на конкретних даних про умови діяльності суб'єкта господарювання, критеріях їх оцінки та вибору оптимального рішення серед існуючих альтернатив.

Серед умов, на яких Л. Бальцерович наголошував як на оптимальних для забезпечення швидкого соціально-економічного розвитку країни [9], на нашу думку, суттєвий вплив на формування інституту СВБ мають такі:

1. Макроекономічна стабільність як передумова розробки і послідовної реалізації бізнесом комплексної зваженої довгострокової соціальної політики.

2. Вільний ринок і конкуренція, які забезпечують вільний вибір напрямів соціальної діяльності, об'єктів, предмета і засобів реалізації СВБ.

3. Домінування приватної форми власності, що сприяє підвищенню рівня потреб заінтересованих сторін і появи нових способів їх задоволення.

4. Еластичний ринок праці та орієнтовані на розвиток трудові відносини, які сприяють досягненню балансу між особистими потребами людини і можливостями їх задоволення.

За результатами проведеного аналізу, жодна із вищенаведених умов в Україні не виконується. Про це свідчить оцінка соціально-економічного стану України у міжнародних рейтингах (табл. 1.9). За всіма наведеними показниками наша країна суттєво відстає не тільки від країн ЄС, але навіть від країн-сусідів, зокрема Білорусі і РФ, і лише за окремими – випереджає Молдову.

При загальній позитивній тенденції у рейтингу Doing Business [437] спостерігаємо значне відставання від Білорусі, Молдови та РФ. Оцінка бізнесом ситуації за основними темами рейтингу (табл. 1.10) вказує на основні проблеми, серед яких найнижчу оцінку отримали такі: приєднання до електромережі, закриття бізнесу, міжнародна торгівля та ін.

Отже, незважаючи на позитивні тенденції по окремих показниках, в цілому умови для ведення бізнесу в Україні залишаються несприятливими.

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Надзвичайно інформативною є оцінка стану економічної свободи (Index of Economic Freedom) (табл. 1.11).

Таблиця 1.9

**Позиції України та деяких інших країн
в основних світових рейтингах**

Назва індексу	Характеристика показника	ККУ*	Україна	Білорусь	Молдова	РФ
Індекс екологічної ефективності 2012 2014 2016	Оцінка екологічної політики держави, рівень навантаження на довкілля та раціональне використання природних ресурсів	163	102	–	–	65
		178	95	32	74	73
		180	44	35	55	32
Індекс захисту прав власності 2011 2013 2015	Оцінка стану та ефективності захисту прав приватної власності, права на фізичну й інтелектуальну власність	129	117	–	119	93
		97	86	–	–	66
		129	109	–	116	81
Індекс ведення бізнесу 2012 2013 2014 2016	Сприяння веденню бізнесу, у т.ч. регулювання підприємницької діяльності	185	137	58	83	112
		185	112	63	78	92
		189	96	57	63	62
		189	83	44	52	51
Індекс економічної свободи 2013 2014 2015 2016	Оцінка втручання уряду у виробництво, розподіл і споживання товарів/послуг, підтримки свободи як такої (свободи бізнесу, фінансів, валюти, інвестицій, права власності, від корупції)	–	164	155	120	143
		179	161	154	115	139
		–	155	150	110	140
		178	162	153	111	143
Індекс глобальної конкурентоспроможності: 2012–2013 2013–2014 2014–2015 2015–2016	Оцінка стану інфраструктури, освіти, ефективності ринку, макроекономічної стабільності та інших факторів, вплив яких на економічну систему залежить від стартових умов і поточного рівня розвитку країни	142	82	–	93	66
		144	73	–	87	67
		148	84	–	89	64
		144	76	–	82	53
		140	79	–	84	45

* Кількість країн-учасниць.

Джерело: складено автором за [421; 437; 438; 458; 461; 488].

Таблиця 1.10

**Основні показники ведення бізнесу в Україні
у міжнародному рейтингу Doing Business**

	Теми рейтингу	Місце у рейтингу				
		2011	2012	2013	2014	2016
1	Реєстрація бізнесу	112	50	47	76	30
2	Отримання дозволу на будівництво	–	183	41	70	140
3	Приєднання до електромережі	169	166	172	185	137
4	Реєстрація власності (нерухомості)	166	149	97	59	61
5	Отримання кредитів	24	23	13	17	19
6	Захист міноритарних інвесторів	111	117	128	109	88
7	Оподаткування	181	165	164	108	107
8	Міжнародна торгівля	140	145	148	154	109
9	Забезпечення виконання контрактів	44	42	45	43	98
10	Закриття бізнесу	156	157	162	142	141
	Агрегований показник (місце у загальному рейтингу)	123	137	112	96	83
	Кількість країн у рейтингу (найнижчий показник)	183	185	189	189	189

Джерело: складено автором за [437].

Країни, які проводять політику економічної свободи, мають сприятливі умови для торгівлі та підприємництва, які, в свою чергу, генерують економічне зростання і підвищення СВБ. Висновки експертів щодо України позбавлені позитиву: останнє місце із 43 країн Європи і нижчий від середнього загальний бал. Україна визнана країною з *невільною економікою*. Такий висновок також свідчить про на несприятливі для розвитку СВБ умови.

Індекс глобальної конкурентоспроможності [446] негативно характеризує інституційне середовище в Україні, яке подібно до стану законодавства та економічної свободи, має важливе значення для становлення СВБ в Україні.

Якість інституційного середовища оцінюють за правовими та адміністративними умовами, в яких приватні підприємці, компанії та уряд взаємодіють для створення національного багатства.

Таблиця 1.11

Основні показники стану економічної свободи

Категорія	Показники економічної свободи, %	2014	2015	2016
Законність	Права власності	30,0	20,0	25,0
	Свобода від корупції	23,8	25,0	26,0
Обмеження уряду	Втручання уряду	79,1	78,7	30,6
	Фіскальна свобода	37,5	28,0	78,6
Ефективність регулювання	Свобода підприємництва	59,8	59,3	56,8
	Свобода праці	49,8	48,2	47,9
	Монетарна свобода	78,7	78,6	66,9
Відкритість ринку	Свобода торгівлі	78,7	85,8	85,8
	Свобода інвестицій	86,2	15,0	20,0
	Фінансова свобода	20,0	30,0	30,0
Загальне значення (максимальне значення = 100)		49,3	46,9	46,8
Місце у рейтингу		155	162	162

Джерело: складено автором за [458].

Ставлення уряду до ринків і свобод, а також ефективність їх діяльності також є дуже важливими: бюрократія і тяганина, надмірне регулювання, корупція, нечесність у відносинах з органами влади, відсутність прозорості і надійності, політична залежність судової системи призводять до серйозних економічних втрат підприємств і уповільнюють процес економічного розвитку. Адже інституційне середовище формує базу, в рамках якої приватні підприємці, компанії та уряд взаємодіють один з одним. За умови, що бізнес в Україні постійно вимушений долати ті чи інші формальні та неформальні перешкоди, виникає питання, чи взагалі реально суб'єктам господарювання бути соціально відповідальними.

За даними глобального індексу конкурентоспроможності та висновками експертів [482], в Україні представники вітчизняного бізнесу до проблем, що найбільше заважають підприємницькій діяльності, відносять наведені у табл. 1.12.

**Розділ 1. Теоретичні засади формування
соціальної відповідальності бізнесу**

Вищезазначені фактори можна поділити на дві групи: найбільш критичні та другорядні. При цьому другорядні фактори набувають більшого значення за умови, що вирішено основні інституційні проблеми і держава використовує цивілізовані засоби регулювання соціально-економічних відносин у суспільстві.

Таблиця 1.12

**Динаміка факторів, які заважають веденню бізнесу
в Україні, %**

Фактори інституційного середовища	Роки						
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
<i>Критичні (першочергові) фактори</i>							
Корупція	10	10	15,3	12,2	11,3	17,8	16,6
Політична нестабільність	16	17	12,1	15,2	16,9	14,0	10,6
Доступ до фінансування	14	9	5,5	5,8	6,5	13,9	12,2
Нестабільність місцевої та державної влади	10	10	6,0	6,5	6,8	10,5	6,4
Неефективність роботи, бюрократична система (у т.ч. дозвільної системи)	8	5	6,4	9,3	9,9	8,8	8,0
Інфляція	8	10	6,9	7,7	6,5	8,0	11,5
Податкові ставки	4	8	7,1	9,7	10,0	7,7	8,1
Складність податкового законодавства	10	14	15,9	15,7	13,8	4,3	7,9
<i>Другорядні фактори</i>							
Валютне регулювання	7	4	0,9	1,1	2,0	4,1	7,1
Обмежувальне законодавство про працю	3	2	1,7	2,0	2,1	3,4	3,1
Регіональна митна політика	–	–	3,2	2,6	2,0	–	–
Доступність земельних ресурсів	–	–	1,8	2,4	2,4	–	–
Недостатня потужність до інновацій (Insufficient capacity to innovate)	–	–	–	–	–	1,8	2,3
Нерозвинена інфраструктура	1	3	3,0	3,7	4,1	1,7	1,8
Злочинність і крадіжки	3	2	1,9	1,2	1,3	1,7	1,4

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Закінчення табл. 1.12

Фактори інституційного середовища	Роки						
	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Незадовільна система охорони здоров'я населення	1	–	–	–	–	1,1	1,1
Низька кваліфікація робочої сили	2	3	4,4	4,9	4,8	0,8	0,9
Нерозвинена трудова етика	2	1	–	–	–	0,6	0,9
Разом	100	100	100	100	100	100	100

Джерело: складено автором за [291; 492].

Дані свідчать про те, що для підвищення конкурентної спроможності економіки країни та вітчизняного бізнесу необхідно докорінно змінювати інституційне середовище, що дозволить підняти рівень економічної свободи, рівень легкості ведення бізнесу, ступінь екологічної стійкості, сприятиме розвитку людського потенціалу, забезпеченню прав власності та торгівлі. Зафіксований у рейтингу стан інституційного середовища і ставлення бізнесу до системи оподаткування, державної політики та судової системи позначається на способах ведення бізнесу, яким віддають перевагу вітчизняні суб'єкти господарювання. Зокрема, це виявляється у тенізації бізнесу. Тому значна частка економічних показників (товарооборот, оплата праці та ін.) є неточними. Вітчизняний бізнес оцінює стан інфраструктури як найменш проблемний для підприємницької діяльності фактор, хоча у глобальному індексі конкурентоспроможності він віднесений до групи найбільш значимих для економічної ефективності країни показників і становить потенційну загрозу для економіки України. Серед інших складових вітчизняної інфраструктури найгіршими бізнес вважає якість доріг, повітряного транспорту та портової інфраструктури. Зазначені об'єкти переважно знаходяться у юрисдикції держави, а отже, свідчать про низьку ефективність державної економічної політики. Становить інтерес визначення урядом і бізнесом найбільш важливих факторів, що можуть забезпечити економічне зростання України. За результатами проведеного аналізу встановлено, що уряд і

Розділ 1. Теоретичні засади формування соціальної відповідальності бізнесу

бізнес майже однаково оцінюють значення тільки трьох з наведених двадцяти одного факторів (створення робочих місць, глобальна/регіональна інтеграція та транспортна система). Кардинально відрізняється їх ставлення до таких факторів, як боротьба з корупцією, інформаційні та комунікаційні технології і міський розвиток. Якщо уряд не вважає ці фактори пріоритетними, то відповідно 56, 32 і 20% представників бізнесу визнали їх найбільш важливими. Ці та інші відмінності свідчать про складність досягнення взаєморозуміння між урядом і бізнесом при визначенні першочергових завдань соціально-економічного розвитку України і формуванні соціальної відповідальності обох сторін.

Отже можна зробити висновок, що Україна не обрала жодної із визначених світовою практикою моделей СВБ. За розробленою системою фактор-параметрів вона може бути визначена таким чином (табл. 1.13).

Таблиця 1.13

Фактор-карта української моделі соціальної відповідальності бізнесу

Параметр	Характеристика української моделі СВБ
Ключовий принцип	Виживання, розвиток соціальної відповідальності всупереч негативним умовам
Ініціатор	Бізнес
Роль держави	Пасивна, споживацька
Інституційні умови	<ul style="list-style-type: none">– Соціальна відповідальність більшості підприємств реалізується стихійно, що виражається у відсутності цілей;– значна частка держави в акціонерному капіталі та її переважне право на управління, в тому числі некорпоративними методами;– прагнення підприємств переважно самостійно здійснювати соціальні інвестиції без використання ресурсів груп впливу;– існування стійкого запиту у суспільстві на соціальну відповідальність влади/держави і бізнесу;– недостатня розвиненість вартісного мислення у керуючих та в акціонерів;

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Закінчення табл. 1.13

Параметр	Характеристика української моделі СВБ
	<ul style="list-style-type: none"> – специфічна мотивація інсайдерів на використання грошових потоків і факторів виробництва для особистого забезпечення всупереч інтересам акціонерів; – інформаційна закритість корпорацій; – переважно формальний підхід до корпоративного управління в акціонерних товариствах
Основні напрями	<p><i>Зовнішня сфера:</i> екологічні програми; освітні програми та підтримка наукових досліджень; програми із взаємодії з органами місцевого самоврядування; програми щодо підтримки культури і мистецтва; благодійна діяльність;</p> <p><i>Внутрішнє середовище:</i> програми розвитку персоналу: навчальні курси і програми; комплексні соціальні пакети; програми з охорони здоров'я і впровадження здоров'язберігаючих технологій; соціально-культурний сервіс</p>
Основна аудиторія	Персонал, споживачі, місцева влада і громада, неприбуткові організації
Домінуючий підхід	Переважно ситуативна соціальна відповідальність бізнесу
Типологія Т. Бредгарда	Велика дистанція влади

Джерело: розроблено автором.

В Україні інституційне середовище в цілому є несприятливими для формування соціальної відповідальності бізнесу. Процеси, які пов'язані з покращенням умов ведення бізнесу, забезпеченням економічної свободи та зміни законодавчого поля, є досить повільними. Фактично Україна знаходиться на перехідному етапі, пов'язаному з формуванням інституційного середовища та пошуком оптимального балансу у взаємовідносинах держави і бізнесу з метою забезпечення соціально-економічного розвитку країни. Ініціатором підвищення соціальної відповідальності вітчизняного бізнесу виявився сам бізнес, зокрема ті його представники, які вийшли на міжнародні ринки, котируються на Лондонській фондовій біржі, співпрацюють або є дочірніми компаніями міжнародних корпорацій, тощо.

За таких умов у суб'єктів соціально-економічних відносин існує різне розуміння ролі бізнесу та суті його соціальної відповідальності в суспільстві та, зокрема, у самих представників бізнесу.

Проте на сьогодні спостерігається тенденція до збільшення чисельності прихильників, які розуміють сучасний цивілізований бізнес як такий, що спрямований на отримання прибутку при загальному позитивному впливі на довкілля і суспільство, з урахуванням економічних інтересів широкого кола заінтересованих сторін.

Висновки до розділу 1

1. Факти господарського життя, що відображені у бухгалтерському обліку, переважно є наслідком поведінки людини, яка зумовлена на міркуваннях, висновках і рішеннях та пов'язана із задоволенням її економічних потреб і реалізацією її економічних інтересів у процесі економічної діяльності суб'єктів господарювання. Така діяльність може мати як економічні, так і екологічні або соціальні наслідки, які позитивно або негативно впливають на економічні інтереси заінтересованих сторін. Зазначене зумовлює суспільний інтерес до економічної діяльності суб'єкта господарювання і є передумовою формування концепції соціальної відповідальності бізнесу.

2. Відповідальність суб'єкта господарювання за наслідки його економічної діяльності традиційно оцінюють згідно з чинним законодавством й існуючими домовленостями між ним і іншими учасниками господарського процесу. Водночас концепція соціальної відповідальності бізнесу ґрунтується на презумпції паритетності економічних інтересів усіх заінтересованих сторін і відображає очікування суспільства щодо ролі бізнесу у розв'язанні існуючих економічних, екологічних і соціальних проблем.

3. Соціальна відповідальність, з точки зору підприємства, передбачає такий спосіб здійснення господарської діяльності, який пов'язаний з виконанням на добровільній основі адитивних детермінованих зобов'язань перед суспільством та окремими заінтересованими сторонами. Вона пов'язана з вибором між альтруїстичним і прагматичним підходом, а також рівнем імплементації принципів соціальної відповідальності у тактику та довгострокову стратегію господарської діяльності підприємства.

4. Ініціатива щодо поширення практики соціальної відповідальності бізнесу в Україні належить його представникам і відповідає їх економічним інтересам. На формування вітчизняної моделі СВБ позитивно впливають національні культурні та бізнесові традиції, а також вихід вітчизняних підприємств на міжнародні ринки та проникнення на український ринок іноземного інвестиційного капіталу. Однак несприятливі інституційні умови ускладнюють пошук балансу у взаємовідносинах бізнесу та заінтересованих сторін. При цьому надзвичайно важливим є забезпечення прозорості господарської діяльності підприємства й адекватне інформаційне забезпечення управління ним з дотриманням принципів соціальної відповідальності.

Розділ 2

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Дані – будь-яка послідовність знаків, що описує який-небудь фрагмент дійсності.
Інформація – це відповідь на задане запитання.

Еліяху Голдратт

2.1. Соціальний аспект еволюції бухгалтерського обліку

Процес формування бухгалтерського обліку як науки і практики нерозривно пов'язаний з історією суспільства, розвитком економічних відносин навколо процесів виробництва, обміну і споживання економічних благ. При цьому «мета і завдання обліку на різних етапах розвитку суспільства були різними і змінювались зі зміною економічних відносин» [205, с. 3].

Трансформація соціальних пріоритетів економічного розвитку країни і окремих суб'єктів господарювання, актуалізація їх соціальної відповідальності неминує зумовлює адекватну зміну системи бухгалтерського обліку. Нерозвиненість підходів до обліку СВП вимагає відповідно до принципу спадковості наукового осмислення попереднього досвіду бухгалтерського обліку діяльності суб'єктів господарювання та встановлення можливостей його використання для вирішення поставленого завдання.

Я. Соколов, один із видатних вчених у галузі бухгалтерського обліку другої половини ХХ – початку ХХІ ст., якому належить найбільш ґрунтовна сучасна праця з історії бухгалтерського обліку, зазначає, «що будь-яка теоретична будова, більше того, будь-яка бухгалтерська категорія, будь-який рахунок і відображають, і значною мірою *приховують інтереси тих чи інших сторін, зайнятих у господарському процесі*. ...І справжній бухгалтер – суддя тих, хто бере участь

у господарському процесі, і тому повинен розуміти і вміти бачити викривлення тенденцій, закладених в обліковій методології, а зрозумівши їх, він має здійснити редукацію, тобто *побачити за документами інтереси власника, адміністратора, службовців, підзвітних осіб, кредиторів і дебіторів»* [330, с. 7].

Вищенаведені особи є учасниками господарського процесу і виконують певні ролі відповідно до свого юридичного статусу, який визначено у категоріях рахунковедення. Водночас їх ролі можуть бути визначені у категоріях концепції СВБ. Тоді тезу Я. Соколова можна розвинути і стверджувати, що бухгалтер повинен розуміти і вміти побачити за документами інтереси власника, менеджера, працівників, постачальників, покупців та інших заінтересованих сторін і адекватно відображати їх. Якщо у першому випадку завдання обліку пов'язують з реєстрацією фактів господарського життя, визначенням фінансового результату діяльності підприємства і складанням фінансової звітності, то у другому – відображення зобов'язань перед заінтересованими сторонами й економічного потенціалу для їх забезпечення, інформаційне обслуговування соціально відповідального управління і підготовку нефінансової звітності. Виконання другого завдання потребує інших підходів до тлумачення інформації первинних документів, а отже, – інших принципів і методологічних прийомів обліку. Виникають запитання: якою мірою існуюча система бухгалтерського обліку здатна виконати ці завдання? Яким має бути облік соціальної відповідальності?

Виходимо з того, що вивчення бухгалтерських систем минулого дозволяє визначити вплив соціальних факторів на облік, а отже, встановити взаємозв'язок суспільних потреб і методів обліку у кожний конкретний історичний період [229, с. 25]. Оскільки подальший розвиток теорії та вдосконалення практики вимагали наукового обґрунтування і пошуку адекватних відповідей на новітні виклики цивілізаційного процесу, еволюція бухгалтерського обліку неодноразово піддавалася ґрунтовним дослідженням.

Роботи вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема Я. Соколова, Ж. Рішара [305], М. Метьюса і М.Х. Б. Перери [229], Е.С. Хендріксена і М.Ф. Ван Бреда [371, с. 24–39], М. Дж.Р. Гаффікіна, М. Пушкаря Р. Романіва, М. Остапюка, М. Лучка, Й. Даньківа [253], С. Легенчука [186], О. Канцурова [112], О. Лемішовської [189], а також інших дослідників, дають багатий матеріал для теоретичних узагальнень і висновків. При цьому аналіз історичного доробку проводився з урахуванням традиційних уявлень про інтереси як користувачів, так і надавачів інформації. Визнання принципу прозорості діяльності суб'єкта господарювання вимагає від бухгалтерів перегляду накопиченого досвіду.

Дослідження еволюції бухгалтерського обліку найчастіше узагальнюються у різноманітних її періодизаціях. Відомі, зокрема, періодизації таких авторів, як К. Родбертус (1870), Дж. Чербоні (1873), Л. Сей (1883), Ф. Езерський (1908), А. Рудановський (1925), А. Галаган (1928), К. Лейсерер (1928), А. Хаар (1926), Д. Стернінсон (1936), Н. Стасей, Н. Стекі (після Другої світової війни), Ж. Шарар-Руссо (1963), Л. Герберт (1972), Р. Обер (1979), І. Джіннаї (1980), А. Канцані (1980), В.Т. Бакстер (1983), М. Глаутьєр (1983), В. Шу (1987), Д. Едвардс (1989), П. Лассек (1990), Б. Коласс (1991), Р. Маттессіч (1994), М. Метьюс (1996), Ж. Рішар (2000), М. Пушкарь (1999), Я. Соколов і В. Соколов (2004), Н. Малюга (2006), С. Легенчук (2010), О. Канцуров (2014) та О. Лемішевська (2015). З них лише окремі відповідають меті дослідження – дозволяють ідентифікувати соціальні аспекти і визначити їх роль у розвитку бухгалтерського обліку як основи обґрунтування сучасної концепції обліку соціальної відповідальності підприємства.

М. Глаутьєр (Японія, 1983) пов'язував розвиток бухгалтерського обліку зі стадіями розвитку контролю, розрізняв державний (характерний для Східних деспотій, де номінально все майно належало державі, а на практиці – його чиновникам) та автономний контроль. Обрання даного критерію пояснюється тим, що «контроль в усіх випадках зумовлював

вимогу обов'язкової підзвітності і розподілу праці» у сфері бухгалтерського обліку. На другій, автономній стадії «облік протиставляється інтересам осіб, які зайняті у господарському процесі, і тим самим забезпечується контроль їх діяльності» [330, с. 16]. Стадія автономного контролю виникла у зв'язку з поширенням приватної власності, а метою обліку було виявлення економічної ефективності роботи підприємства – обчислення прибутку. Нині саме приватна власність є економічною основою для добровільного прийняття рішення щодо пріоритетності економічних інтересів заінтересованих сторін та їх реалізації на основі підзвітності суб'єкта господарювання перед суспільством.

Становить інтерес періодизація Ж. Шарара-Руссо (Франція, 1963) [330, с. 16]. Розвиток подвійної бухгалтерії автор пов'язав з розширенням складу рахунків і вибудував такий ряд: використання тільки рахунків кореспондентів – третіх сторін (рахунки розрахунків); рахунків агентів, які слугували для обліку взаємовідносин з особами, які працювали на підприємстві; загальна система рахунків, у тому числі рахунків матеріальних цінностей. У цілому покладання динаміки структури рахунків в основу періодизації є коректним, оскільки поява кожного рахунку чи їх групи безпосередньо відповідала потребі акумулювання інформації про відповідний об'єкт обліку. Такий підхід (але в іншому контексті) у комплексі з іншими критеріями використовують також А. Рудановський (СРСР, 1925) і Л. Герберт (1972), проте особливістю даного підходу є акцент на рахунках обліку заборгованості, який потребує більш глибокого аналізу.

Л. Герберт (США, 1972) запропонував багатоетапну модель, в основі якої трактування обліку як управлінського. Автор виділив п'ятнадцять періодів, які пов'язав з формуванням методики бухгалтерського обліку, його об'єктів (плану рахунків), бухгалтерської професії та використанням нових інформаційних технологій. І наголошує на зв'язку цих періодів з людською поведінкою, трудовими ресурсами та міжурядовими відносинами [454, с. 31]. Привертає увагу той

факт, що останній з виділених періодів називається «соціальний облік» (social accounting), а його початок припадає на 1955 р. Тобто за часом даний період збільшується з актуалізацією уваги в суспільстві до прозорості бізнесу.

Ж. Рішар (Франція, 2000) досліджує зв'язок хронології обліку з виникненням нових технічних прийомів. Робота вченого на перший погляд далека від мети нашого дослідження, містить важливий висновок: «Подвійний запис не може обмежити поле спостереження за фактами господарського життя. Він є необмеженим, оскільки відповідає закону природи – трансформації цінностей з однієї форми в іншу... Якщо бухгалтерський облік, заснований на подвійному записі, зумів так довго протистояти натиску часу, то лиш тому, що він відповідав об'єктивним потребам тих обставин, в яких він існував і продовжує існувати» [305, с. 20–21]. Зазначене дає нам право очікувати, що подвійний запис дасть можливість відобразити в системі бухгалтерського обліку соціальні аспекти сучасного господарського життя.

Соціологічні періодизації англійців висвітлено у працях Н. Стекі та Н. Стасей, а Д.Р. Едвардс (США) запропонував варіант марксистського трактування еволюції бухгалтерського обліку [330, с. 14, 17]. Особливістю періодизації Н. Стасей є ототожнення бухгалтерського обліку з капіталізмом. Фактично Н. Стекі застосовує аналогічний підхід і називає такі періоди, як докапіталістичний, капіталістичний і епохи розвиненого капіталізму. Слід зазначити, що ці підходи певною мірою підміняють еволюцію обліку розвитком капіталістичних відносин.

Інші дослідники акцентують увагу на змінах у макро- і мікросередовищі та саме з ними пов'язують зміни у методології бухгалтерського обліку. Так, В. Бакстер (Англія, 1983) з 1850 р. до 1950 р. відмічає різке ускладнення економічного життя, поширення обліку витрат і калькулюванням собівартості, виникнення публічної звітності і аудиторства [330, с. 16–17]. На подібні зміни звертає увагу П. Лассек (Франція, 1990) і пропонує нижченаведену (багатофакторну) періодизацію [330, с. 18–19]:

Перший період (до 1914 р.) – епоха переважання відносно невеликих підприємств і стабільних цін. Облікова інформація мала статус записів «для пам'яті» і ніяк не слугувала цілям управління; витрати і доходи визнавалися за касовим методом (in cash). Дані бухгалтерського обліку адекватно відображали господарські процеси.

Центральний період (1914–1960 рр.) – створення гігантських підприємств, перехід на паперові гроші, висока інфляція і нестабільні ціни. Бухгалтерський облік стає джерелом інформації для аналізу господарської діяльності, розрахунку рентабельності, ліквідності, платоспроможності, кредитоздатності підприємства.

Третій етап (1960 р. – і донині) – поява величезних концернів і транснаціональних корпорацій, радикальні зміни в організації обліку в результаті суцільного використання обчислювальної техніки, розширення облікових об'єктів. Метою обліку є забезпечення управління підприємством. Збільшується кількість конвенційних альтернативних теорій.

Недоліком періодизації П. Лассека є ігнорування еволюції технічних і методичних прийомів обліку. Проте аналіз даної періодизації дозволяє визначити факт виникнення важливої методологічної проблеми: з появою альтернативних методик розрахунку фінансового результату (останній етап) загострюється проблема адекватного розуміння суті даного показника та забезпечення його достовірності. Крім того, варто наголосити на зростанні актуальності соціального аспекту діяльності підприємства.

У наведених і особливо в останній періодизації чітко простежується посилення уваги осіб, зайнятих у господарському процесі, до облікової інформації, а також переоцінка ними можливостей бухгалтерського обліку паралельно з розвитком суспільних економічних відносин. Так, якщо до ХІХ ст. фінансові результати обчислювали за даними автономних позабухгалтерських інформаційних систем, то у ХІХ ст. сформувалося ставлення до балансу як до засобу систематичної оцінки майна та фінансових результатів підприємства,

а до звітності – як до засобу інформування власників про його фінансовий стан, і – як до засобу інформаційного обслуговування менеджерів.

Заслуговує на увагу посилення П. Лассека на «концепцію підприємства, що функціонує (тобто живе вічно)» [330, с. 19]. На нашу думку, вона співзвучна концепції стійкого розвитку, в основу якої покладено принципи, що здатні забезпечити стабільну основу для довгострокового функціонування підприємства та суспільства в цілому, а отже, в цілому узгоджується з концепцією СВБ.

Я. Соколова та В. Соколов в основу періодизації поклали методологію бухгалтерського обліку. В результаті застосування даного критерію вчені пропонують такі періоди: натуралістичний (4000 р. до н.е. – 500 до н.е.), вартісний (500 р. до н.е. – 1300), діграфічний (1300–1850), теоретично-практичний (1850–1900), науковий (1900–1950) і сучасний (з 1950 р.). Обраний авторами критерій найбільш повно відображає й узагальнює різні аспекти розвитку бухгалтерського обліку (склад рахунків, мета обліку, інтереси учасників господарського процесу, концепції обліку, а також облікові вимірники, методичні прийоми тощо). Це дозволило їм дати, зокрема, таку характеристику останньому етапу розвитку бухгалтерського обліку: «було усвідомлено, що облік ведеться в інтересах різних груп, які беруть участь у господарських процесах, і єдиний бухгалтерський облік виступає у різних видах: податковий облік ведеться в інтересах держави, фінансовий – для актуальних і потенціальних власників, управлінський – внаслідок потреб адміністрації» [332, с. 12]. Наведена характеристика змістовно близька до характеристики сучасного періоду розвитку бухгалтерського обліку П. Лассека. Але автори звертають увагу ще на один аспект бухгалтерського обліку: «бухгалтерський облік – один в усіх видах» [там само]. Цю тезу на сьогодні слід розглядати з урахуванням необхідності формування концепції обліку СВП, який повинен вестись в інтересах всіх заінтересованих сторін (у тому числі власника, держави, місцевої громади, покупців,

постачальників, працівників і т.д.) у межах єдиного бухгалтерського обліку.

О. Лемішевська (Україна), досліджуючи еволюцію предмета та методу обліку, робить висновок про взаємозв'язок між розширенням об'єктів обліку та формуванням методу бухгалтерського обліку, що дозволило їй виділити чотири періоди [189, с. 11]. Перші три етапи (початковий або натуралістичний, вартісний, теоретико-практичний), на відміну від четвертого (етап становлення обліку як науки – виникнення таких методичних прийомів, як баланс, калькуляція та звітність), мають виражений емпіричний характер. Дана періодизація підтверджує тезу В. Шпака про те, що з накопиченням системи знань про предмет обліку відбувається поступовий перехід від емпіричних та індуктивних до теоретичних і дедуктивних методів вивчення обліку [399, с. 430].

Варто також звернути увагу на результати дослідження еволюції бухгалтерського обліку, яке провів О. Канцуров (Україна, 2014). Вчений розглядає бухгалтерський облік як соціально-економічний інститут і робить акцент на ознаках періодизації, які пов'язані з інституціональною основою, (*інтереси осіб, які зайняті в господарському процесі, забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку, інституційні зміни в економіці*). На думку автора, інтереси осіб, які зайняті в господарському процесі, найкраще відображає періодизація Я. Соколова та В. Соколова (2004). Серед інших періодизацій, які показують еволюцію бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту, автор назвав ті, що належать Р. Оберу (Франція, 1979), І. Джінна (Японія, 1980) та Г. Кірейцеву (Україна, 2014). На основі проведеного дослідження вчений пропонує нижченаведену періодизацію розвитку бухгалтерського обліку:

1) доінституціональний період, упродовж якого відсутня суспільна потреба в інституціоналізації через індивідуальний інтерес до економічної інформації (*домінує індивідуальний користувач інформації, сформованої в бухгалтерському обліку і розкритої у фінансовій звітності*);

2) первинна інституціоналізація – домінують неформальні правила, інститут локалізовано межами окремої господарюючої одиниці (*виокремлюється декілька впливових груп спеціальних інтересів, заінтересованих у розвитку бухгалтерського обліку, насамперед держава, власники, кредитори*);

3) національна інституціоналізація – діяльність у сфері бухгалтерського обліку (його інформація) набуває суспільного значення, відбувається інституціоналізація на основі прийняття національних формальних правил (домінуюча група спеціальних інтересів визначається моделлю національної економіки; *стають пріоритетними потреби зовнішніх користувачів економічної інформації, розширення кола заінтересованих користувачів фінансової звітності*);

4) глобальна інституціоналізація – інтеграція бухгалтерського обліку у світову економічну систему та адаптація до глобального інституційного середовища (формування уніфікованої суспільно значимої інформаційної системи, що забезпечує *формування інформації в інтересах різних споживачів*) [112, с. 45].

Періодизацію, представлену О. Канцуровим можна розглядати з точки зору еволюції бухгалтерського обліку як інформаційної системи, яка прогресує від монополії одного замовника інформації – власника підприємства до відкритої (глобальної) інформаційної системи, описаної М. Медведєвим [220].

Видатний вітчизняний вчений М. Пушкар обрав за критерій періодизації мету ведення бухгалтерського обліку, що дозволило йому виділити такі стадії розвитку:

1) від середньовіччя до 20-х рр. ХХ ст.: мета обліку – відображення господарської діяльності підприємства;

2) від 20-х і до 1980-х рр. ХХ ст.: мета бухгалтерського обліку – «відбір фактів господарської діяльності таким чином, щоб можна було на їх основі прогнозувати розвиток подій та приймати управлінські рішення»;

3) з 1980-х рр. і донині: мета обліку – забезпечення вищої адміністрації даними, які дозволяють їй орієнтуватися в ситуації та вибирати відповідну стратегію, забезпечити тривале й успішне існування підприємства;

4) 2005–2025 рр. – ведення обліку буде пов'язане з розвитком суспільства оптимізації та використання точних методів визначення та задоволення потреб і бажань кожної людини та суспільства в цілому [292, с. 10].

Опубліковане у 2003 р. наукове передбачення щодо початку четвертого періоду може викликати заперечення (хоча саме у 2005 р. був опублікований перший вітчизняний звіт про соціальну відповідальність компанією «СКМ», а кількість наукових розробок за даною темою постійно зростає), проте не можна не звернути увагу на мету бухгалтерського обліку на даній стадії його розвитку. Як свідчить тематика публікацій в Україні та за кордоном, визначена М. Пушкарем стратегічна мета бухгалтерського обліку у найближчій перспективі має бути комплексно реалізована.

Загалом для періодизації історії розвитку бухгалтерського обліку автори використовують один або комбінацію критеріїв, визначених Я. Соколовим (1996), а саме: (1) облікові реєстри, (2) тип облікових реєстрів, (3) вид техніки для рахівництва, (4) методологія обліку (у тому числі еволюція предмета і методу обліку), (5) організаційна структура, (6) форми рахівництва, (7) облік витрат, (8) галузь економіки, (9) інтереси учасників господарського процесу (у тому числі формалізовані і неформалізовані), (10) ціль ведення обліку, (11) склад рахунків, (12) наукова доктрина [330, с. 21-26]. Жодний із критеріїв не втратив свого значення на сьогодні, про що свідчать пропонувані періодизації останніх десятиліть.

Результати проведеного аналізу доводять, що періоди, які визначені за різними критеріями, взаємопов'язані та хронологічно близькі. Так, поява грошей дозволила здійснювати оцінку об'єктів обліку та спричинила поділ обліку на патримоніальний і камеральний, що зумовило виникнення такого об'єкта обліку, як розрахунки, появу великих

підприємств і визнання розрахунку прибутку як мети обліку, впровадження результативних і згодом операційних рахунків, створення методології константної бухгалтерії. Зазначене можна пояснити впливом глобальних факторів, таких як розвиток суспільних відносин, поява нових форм господарювання, розширення сфери впливу бізнес-структур. Виникає питання стосовно того, що дає підстави Я. Соколову стверджувати, що адекватна періодизація теорії бухгалтерського обліку, по суті, неможлива. Вчений зауважує, що «історія облікової думки має справу із сутністю, але не з існуванням процесу розвитку бухгалтерського обліку» [330, с. 26]. Оскільки критерії, які визначили процес розвитку бухгалтерського обліку суперечливі, то неможливо і, напевно, не потрібно намагатись побудувати універсальну періодизацію. Попереднє дослідження підтверджує висловлювання П. Фейсрабенда, що історія бухгалтерського обліку є настільки ж складною, хаотичною, повною помилок і різноманіття, як і ті ідеї, які вона охоплює [362].

Разом з тим для розуміння минулого і передбачення майбутнього розвитку бухгалтерського обліку важливим є аналіз критеріїв, за якими здійснюється реконструкції історії. Усі вищеназвані критерії періодизації можна умовно поділити на три групи: технічно-методичні (1–8), соціально значимі (9) і похідні (10–12). Для нас становлять інтерес насамперед друга і третя групи критеріїв, які відповідно мають прямий та опосередкований зв'язок з економічними інтересами тих чи інших груп заінтересованих сторін (у сучасному розумінні) і корелюють з метою дослідження.

На нашу думку, інтереси *учасників господарського процесу* слід розглядати не тільки як критерій періодизації, а як фактор розвитку бухгалтерського обліку, який визначає траєкторію його еволюції. Цей критерій пов'язаний зі зміною соціально-економічних відносин та економічних інтересів заінтересованих сторін, формуванням інституційного середовища бухгалтерського обліку, а отже, визначатиме парадигму обліку СВП. Проте необхідно підкреслити, що Я. Соколов

традиційно закладає інший зміст у поняття «учасники господарського процесу» та по-іншому вбачає їх інтереси, ніж це передбачено концепцією СВП. Вчений поділяє думку попередників стосовно юридично визначених обов'язків власника, адміністратора, службовців, підзвітних осіб, кредиторів і дебіторів щодо підприємства й ігнорує економічні інтереси інших заінтересованих сторін.

Склад та інтереси учасників господарського процесу позначалися, передусім на структурі рахунків бухгалтерського обліку, які були і залишаються носіями відповідної інформації про об'єкти обліку. Тому абсолютно правомірним є використання складу рахунків як критерію періодизації історії розвитку бухгалтерського обліку. Розвиток економічних відносин і зміна інтересів учасників господарського процесу неминуче позначаються на структурі бухгалтерських рахунків. Так, виникнення інвентарного обліку, який передбачав складання прямого переліку того, що належить власнику, спричинило необхідність використання рахунків обліку різних видів майна (інвентарні рахунки). Поява у V ст. до н. е. монети як засобу платежу зумовила необхідність використання спеціального рахунку для обліку грошових коштів, а згодом усвідомлення її як єдиного вимірника об'єктів обліку дозволило здійснити загальну оцінку майна власника. Проте наступним кроком при формуванні плану рахунків, зокрема в Італії, було введення особових рахунків або рахунків розрахунків (ресконтро) для обліку боргів, а далі – рахунків власних коштів (Б. Котрульї, 1458), «результатних» (І. Кіне, 1817) і лише згодом операційних рахунків (Е. Леоте і А. Гільбо, 1860) [330, с. 23–24, 55]. Еволюція рахунків у Франції лише частково повторює італійську: 1) рахунки матеріальних цінностей; 2) рахунки грошових коштів; 3) рахунки розрахунків; 4) рахунки фінансових вкладень; 5) рахунки власних коштів; 6) результатні рахунки [330, с. 97]. У будь-якому разі процес виникнення бухгалтерських рахунків був обліковою інтерпретацією тогочасної господарської практики, а кожний рахунок – моделлю відповідних об'єктів обліку. Проведене

дослідження підтвердило особливе значення, яке надавалось обліку розрахунків з учасниками господарського процесу (з власником, працівниками, кредиторами й іншими сторонами), а також пошуку «гармонії інтересів» учасників господарського процесу в системі бухгалтерського обліку.

Становить інтерес практика уособлення рахунків бухгалтерського обліку і використання особових рахунків. Як зазначалося, бухгалтерські рахунки відображають інтереси тих чи інших осіб, зайнятих у господарському процесі. Поява окремих рахунків пов'язана з необхідністю захисту інтересів конкретних осіб або отримання певної інформації. Показником впливу інтересів користувачів на структуру рахунків бухгалтерського обліку є те, як зазначає Б. Пенендорф (Німеччина, 1928), що спочатку вівся облік тільки дебіторської заборгованості [330, с. 12]. Проте вже у III ст. до н. е., як свідчать віднайдені у 1915 р. папіруси Зенона, до особових рахунків, крім рахунків боржників, вже відносили рахунки розрахунків з найманими працівниками – облік у приватних маєтках [330, с. 39; 352, с. 60]. У Давньому Римі цивільне право суворо захищало права власника. При цьому воно «не розрізняло боржника як пасивного суб'єкта зобов'язання і його майно як об'єкт права вимоги» [292, с. 27]. Тобто за відсутності чи недостатності для погашення заборгованості у дебітора майна він особисто ставав «засобом для розрахунку» (об'єктом обміну). Вищенаведене пояснює той факт, що довгий час в обліку ототожнювали власника і підприємство, зокрема Л. Пачолі. Зі зміною форм суспільних відносин і норм цивільного та господарського права така практика відійшла в минуле. На разі, А. ді П'єтро (Італія, 1550–1590) був першим, хто чітко розділив власника і підприємство (*передумова застосування принципу автономності*) та визначив рахунок Капіталу як кредиторську заборгованість підприємства власнику [330, с. 73]. У XIX ст. умови зростання обсягів господарської діяльності призвели до формування великих підприємств і збільшення чисельності управлінського і облікового апарату. З розвитком акціонерних товариств збільшилась дистанція

між власником і управляючими, а отже, між власником і підприємством. Все це дозволило І. Ваньє (1870) стверджувати, що «облік ведеться не від імені власника, а від імені господарства» [330, с. 22]. Проте дискусії щодо рахунку Капіталу, який А. ді П'єтро назвав «наріжним каменем всієї облікової системи», не вщухають і донині. Дуальність трактування його природи у ХХ ст. виявилася у поглядах на проблеми бухгалтерського обліку двох основних англо-американських шкіл – інституалістів (Фр. Пікслея, Англія) і персоналістів (В. Патона, США). Якщо перші розглядають Капітал як власність підприємства, вільну від боргів, то другі – як кредиторську заборгованість підприємства власнику, що впливає на деякі концептуальні положення бухгалтерського обліку [330, с. 359]. Не піддаючи глибокому аналізу протиріччя між цими концепціями та аргументи їх прихильників, зазначимо, що дискусія щодо природи власного капіталу залишається актуальною і в ХХІ ст. у світлі концепції обліку СВП.

Таким чином, система пріоритетів учасників господарського процесу виражається у формулюванні *мети бухгалтерського обліку*. Результати проведеного дослідження доводять, що процес еволюції бухгалтерського обліку безпосередньо пов'язаний з трансформацією його мети на кожному етапі розвитку суспільства. Ця мета, в свою чергу, «підпорядковується суспільним цілям – організації функціонування господарського механізму таким чином, щоб при обмежених ресурсах досягти максимального результату» [296, с. 18]. Особливість трансформації мети ведення обліку за попередні десять тисячоліть, за висловом Р. Матезіча [352, с. 32], виражається у тому, що жодна з них не втратила своєї актуальності. У результаті певне облікове завдання з «основного» перетворюється на «допоміжне», необхідне для досягнення оновленої мети. Так, (1) реєстрація господарських фактів є необхідною умовою для (2) інформаційного забезпечення контролю збереження і руху цінностей – реєстрація майна, яка згодом продовжує виконуватись для (3) – визначення

ефективності діяльності та збереження власності, і нарешті остання потрібна для (4) інформаційного обслуговування процесу управління. Як зазначає М. Пушкар, на початку ХХІ ст. зі зміною «інтересів учасників господарського процесу» знову відбувається трансформація мети обліку, а отже, на часі приведення у відповідність їй методології обліку.

Навіть, враховуючи спектр національних особливостей щодо теорії та практики бухгалтерського обліку, слід погодитись із твердженням Р. Дж. Чемберса (1955), який визначив на перспективу «ціллю бухгалтерського обліку виконання функції із забезпечення користувачів необхідною інформацією» [413, с. 33]. Фактично вчений не зробив відкриття. Він лише засвідчив те, що підсвідомо бухгалтери виконували протягом всієї історії бухгалтерського обліку, у 1960–1970-х рр. було визнано західним науковим світом основною тенденцією в розвитку теорії бухгалтерського обліку, а нині отримало загальне визнання. Важливо інше, про яких «користувачів» йдеться? Я. Соколов так охарактеризував національні «відповіді» на дане запитання: для англomовних країн характерний професійний (недержавно регульований) підхід, облік ведеться в інтересах інвесторів і кредиторів; у континентальній Європі принципи обліку, які обов'язкові для всіх суб'єктів господарювання, визначають державні органи, облік ведеться в інтересах державних, регулюючих і в тому числі податкових органів; у соціалістичних країнах облік вівся переважно від імені чи за дорученням державних органів і т.д. [330, с. 429]. Така неузгодженість у домінуванні інтересів користувачів облікової інформації, з одного боку, є проявом національних культур і законодавчих вимог, а з іншого, – свідчить про конфлікт інтересів і концепцій бухгалтерського обліку, який на сьогодні повинен слугувати взаємозбагаченню і розвитку національних парадигм.

Варто зауважити, що ще на початку 1960-х років Е. Едвардс і П. Белл (1961) для англomовних країн «визначали менеджерів підприємства основними користувачами бухгалтерської інформації, а потреби інших користувачів мени

важливими. Точка зору зовнішніх користувачів фінансової звітності не була, на їх думку, домінантною при прийнятті рішень відносно віддання переваг окремим процедурам ведення обліку. Внаслідок цього функцією обліку ними визначено забезпечення потреб управління як засіб захисту проти шахрайства та крадіжок, що, як вони вважали, було набагато важливішим ніж оцінки прийнятих рішень в управлінні діяльністю підприємства» [186, с. 33]. Порівняння даного підходу з вітчизняною практикою свідчить не на користь останньої. Довгий час в Україні домінував підхід, який, на перший погляд, подібний до континентально-європейського. Проте така «схожість» приховує глибоку проблему, пов'язану з недосконалістю вітчизняного законодавства, корупцією в органах влади тощо. Такі суто практичні проблеми негативно позначились на розвитку наукової думки в Україні.

Водночас хибною є думка про те, що в англomовних країнах не має проблем. Проведений аналіз класифікації користувачів інформації з урахуванням їх інформаційних потреб, запропонованої Р. Стерлінгом (США, 1970), є одним із свідчень цього. Вчений визначив дві основні категорії користувачів інформації: менеджерів (торговці товарами) та «інших користувачів», у тому числі кредиторів, власників, службовців та органи влади (уряд). Як зазначає С. Легенчук (2010), Р. Стерлінг детально не досліджував «інформаційні вимоги кожної групи зовнішніх користувачів, оскільки він *не вважав їх важливими*. Причиною цього було те, що всі зовнішні користувачі розглядалися як гомогенно розумні, а, відповідно, вони були заінтересовані в одержанні інформації» [186, с. 35]. З часом ситуація почала змінюватись і, як висловився М. Дж. Р. Гаффкін (Австралія, 2005), бухгалтерський облік «починає бути залежним від забаганок ринку облікової інформації. Відбувається зміщення акценту в системі обліку в бік користувачів облікової інформації» [442, с. 15] або, іншими словами, розширення кола «важливих» користувачів облікової інформації.

На всіх рівнях економіки спостерігаємо розширення кола і формалізацію вимог «важливих» користувачів облікової інформації.

Проведений ретроспективний аналіз свідчить, що бухгалтерський облік формувався під впливом різноманітних економічних і соціальних факторів. Напевно, це дає підстави Я. Соколову стверджувати, що «адекватна періодизація теорії бухгалтерського обліку, по суті, неможлива». Вчений зауважує, що «історія облікової думки має справу із *сутністю*, але не з *існуванням* процесу розвитку бухгалтерського обліку» [330, с. 26].

Оскільки сукупність критеріїв, які визначили процес розвитку бухгалтерського обліку, настільки різнопланова, то, очевидно, недоцільно намагатись побудувати її універсальну періодизацію. Водночас можемо простежити періоди розвитку бухгалтерського обліку, пов'язані з розширенням складу осіб, економічні інтереси яких обслуговує бухгалтерський облік, що визначало його еволюцію від давніх часів і до сьогодні. Пропонуємо таку періодизацію:

1) домінування інтересів власника господарської одиниці (натурального господарства) як індивідуального користувача бухгалтерської інформації; відсутня суспільна потреба в економічній інформації; об'єкт обліку обмежений майном господарської одиниці – до II ст. до н.е.;

2) необхідність визначення сум податків відповідно до розміру майна або доходів господарської одиниці вимагає надання інформації державним органам; співіснування двох груп спеціальних інтересів, зацікавлених у розвитку бухгалтерського обліку, насамперед власники та держава; до складу об'єктів обліку ввійшли доходи господарств – починаючи з II ст. до н.е. (Римська імперія);

3) включення до складу учасників господарського процесу та користувачів даних бухгалтерського обліку банків, які ведуть рахунки клієнтів, представляють їх інтереси в операціях обміну, здійснюють безготівкові розрахунки; об'єктами обліку стали грошові кошти – приблизно з XI ст. (періоду високого середньовіччя);

4) включення до складу учасників господарського процесу кредиторів зумовлено необхідністю залучення додаткового капіталу комерційних банків та інвесторів; важливим об'єктом обліку стає заборгованість по розрахунках – XVI–XVII ст. (періоду пізнього середньовіччя);

5) включення до складу «важливих» учасників господарського процесу партнерів по бізнесу, інформаційне обслуговування яких залишається неформалізованим; акцент робиться на фінансовий вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на діяльність підприємства – XVIII–XIX ст. (періоду промислової революції);

6) усвідомлення необхідності спеціального інформаційного обслуговування менеджерів підприємств; в обліку розраховується фінансовий результат діяльності підприємства; виникнення управлінського обліку – з XX ст.;

7) формалізація і стандартизація на міжнародному та національному рівні підходів до облікового обслуговування зовнішніх (бізнес-спільнота, ЗМІ, НДІ та ін.) і внутрішніх (працівники) учасників господарського процесу; особлива увага приділяється розрахунку показників фінансової звітності підприємства і її стандартизації – починаючи з 1970-х рр.;

8) формування відкритої суспільно значимої інформаційної системи, що забезпечує *накопичення інформації з урахуванням інтересів і запитів різних зацікавлених осіб*; підготовка підприємствами інтегрованої звітності, яка відображає його екологічний і соціальний вплив на суспільство – починаючи з 1990-х рр.

Визнання концепції СВБ зумовило нові соціальні пріоритети господарської діяльності підприємств і необхідність відповідної адаптації бухгалтерський обліку та звітності.

На часі зауваження С. Легенчука щодо оцінки сучасному стану теорії бухгалтерського обліку в Україні: «настав такий етап змін, коли середовище змінилося у двох векторах – формаційному і цивілізаційному. І якщо пристосування обліку до ринку (формаційний вектор) поступово відбулося, зокрема, завдяки поширенню і впливу МСФЗ, то руху за цивілізаційним

вектором фактично не відбувається, що зумовлює необхідність проведення ґрунтовних досліджень у цій сфері» [186, с. 4].

Автори наведених досліджень історії розвитку бухгалтерського обліку встановили взаємозалежність суспільного прогресу і еволюції бухгалтерського обліку. Так, М. Дж.Р. Гаффкін намагається привернути увагу до того, що бухгалтерський облік формувався відповідно до вимог домінуючих соціальних та інституційних змін, і це дає підстави стверджувати, що він є особливою *соціальною конструкцією* [442, с. 2]. Так, у ХХ–ХХІ ст. було відтворено тезу італійських авторів ХVІІІ ст., які вбачали зміст бухгалтерської науки у зміні прав і обов'язків осіб, які беруть участь у господарському процесі» [330, с. 73, 109]. При цьому мету бухгалтерського обліку М. Пушкар розглядає через її зв'язок з економічною системою і визначає як отримання даних про ресурси, процеси, результати господарської діяльності, взаємозв'язки підприємства з іншими економічними інститутами... та перетворення даних в корисну інформацію для прийняття рішень. Ця мета є постійною і її досягнення пов'язано з розвитком економічної системи в заданому напрямку» [296, с. 18].

На думку П. Леоте і А. Гільбо, однією із трьох функцій обліку поряд із функціями ведення рахунків та економічною (засобу управління підприємством) є соціальна (класова) [292, с. 59], на якій також наголошує і Л.Чижевська [379, с. 12].

М.Р. Метьюс і М.Х.Б. Перера довели, що бухгалтерський облік є *соціальним явищем* [229, с. 64]. С. Легенчук характеризує його як *соціальний куматоїд*, і, на підставі такого розуміння бухгалтерської науки наголошує на можливості здійснення двох видів новацій: застосування нових методів і засобів дослідження; використання нових об'єктів дослідження [185, с. 324]. В. Жук, С. Голов, О. Канцуров розглядають бухгалтерський облік як *соціально-економічний інститут* [91; 54, с. 6; 112, с. 45]. І. Кімізука й А. Морі трактують бухгалтерський облік як *соціальну науку*, яка відповідає потребам суспільства, системі його цінностей, культурі, традиціям [329, с. 202], а Ж. Рішар зазначає, що «подвійна

бухгалтерія може залежно від обставин бути і *соціальною дійсністю* і/або об'єктом науки» [305, с. 29]. Відповідно, твердження про те, що бухгалтерський облік лише відображає, а не формує дійсність, вже не можна вважати аксіоматичним.

Якщо встановлений зв'язок не викликає заперечень, то щодо ролі бухгалтерського обліку в суспільстві думки вчених розділилися. Проведений аналіз дозволив виділити три підходи:

– розвиток бухгалтерського обліку зумовлений соціальними змінами (М. Дж. Гаффкін, С. Кузнєцова, М. Пушкар та ін.);

– розвиток бухгалтерського обліку має соціальні наслідки (Н. Бедфорд, А. Белкаой, Ф. Бімс, В. Жук, О. Канцуров, М. Р. Метьюс, А.Ч. Літлтон, М.Х.Б. Перера, А. Раппопорт, П. Фертих, В. Ціммерман, Г. Б. Х. М. І. Шахул та ін.);

– взаємний вплив еволюції бухгалтерського обліку та суспільного розвитку (К. Дівайн, І. Жиглей, В. Зомбарт, С. Левицька, Ж. Рішар, Я. Соколов та ін.).

Перша позиція є традиційною, але у фахівців з бухгалтерського обліку широку підтримку має і другий підхід до визначення ролі бухгалтерського обліку в суспільстві. Одночасно існують вагомі аргументи на підтримку третього підходу. Так, В. Зомбарт стверджував, що «появу подвійного запису зумовили економічне зростання Європи і виникнення капіталістичних відносин» і, з іншого боку, «до його виникнення не було капіталізму, оскільки не було головного, що характеризує його, – прибутку. Метою комерційної фірми було розширення діяльності, обороту. Результат явно вимірювався виручкою, а неявно – різницею між виручкою і витратами, тобто залишком готівки. Але це не був прибуток у бухгалтерському сенсі. І тільки коли був побудований такий складний інтелектуальний «механізм», як прибуток, що включає амортизацію, доходи та витрати майбутніх періодів тощо, стало зрозуміло, що прибуток не дорівнює залишку готівки, і саме тоді виник капіталізм. Без бухгалтерії він неможливий» [329, с. 57].

С. Левицька, спираючись на сучасну практику, визнає таке: «враховуючи багатовекторне формування облікової інформації для менеджерів різних рівнів, твердження про те, що бухгалтерський облік лише відображає, а не формує дійсність, вже не можна вважати аксіоматичним» [184, с. 257]. Подібної думки дотримується О. Петрук: «бухгалтерський облік на кожному окремому підприємстві є підсистемою управління і являє собою відкриту систему, складові якої залежать від впливу зовнішніх факторів. Однак система здійснює зворотний вплив на зовнішнє середовище – інші системи (суспільство) – і одночасно постійно пристосовується до його зростаючих потреб» [271, с. 11]. Те, що бухгалтерський облік бере участь у формуванні відносин між людьми в межах «економічного соціуму», дає підстави В. Жуку стверджувати, що він має ознаки соціального явища [91].

Ж. Рішар зазначає, що «з початку ХХ ст. бухгалтери знайшли в соціології засоби для розуміння суспільних сил, які визначають розвиток бухгалтерського обліку та формування його принципів. У більш загальній формі виникло розуміння комплексу проблем бухгалтерської практики. Проте лише після 1960 р. соціально-політична природа бухгалтерського обліку буде, врешті-решт, визнана в суспільстві» [305, с. 28]. Підсумовуючи, І. Жиглей зауважує: «вчені, досліджуючи в комплексі розвиток соціально-економічних умов та бухгалтерського обліку, доводять взаємозалежність та взаємообумовленість цих процесів» [86, с. 164].

У ході дослідження доведено, що бухгалтерський облік постійно змінювався відповідно до вимог суспільства, і це, зокрема, зумовлено тим, що він належить до наук, результат яких суттєво залежить від людського чинника, але й певні соціальні зміни були обумовлені розвитком бухгалтерського обліку.

На початку виникнення бухгалтерського обліку визначальна роль у його розвитку належала суспільству, проте певні зміни системи бухгалтерського обліку, які якісно розширюють його інформаційні можливості та цінність даних

для користувачів, стали причиною суспільних зрушень. У сучасних умовах рушійна сила бухгалтерського обліку зміцнюється через поширення практики забезпечення прозорості діяльності суб'єктів господарювання та опублікування інформації про їх соціальну відповідальність.

Історія бухгалтерського обліку пропонує практики, орієнтовані на інтереси учасників господарського процесу (власника, держави, кредитора, інвестора, працівника, менеджерів підприємства). Зміна еволюційних періодів значною мірою пов'язана зі зміною балансу їх інтересів, а також складу рахунків обліку, мети обліку, тобто тих критеріїв, які прямо або опосередковано відображають зміну підходів до розуміння і визнання ролі соціальних аспектів у господарській діяльності підприємства.

Вітчизняні та зарубіжні вчені наголошують на загостренні в останні десятиріччя проблеми узгодження інтересів учасників господарського процесу в системі бухгалтерського обліку. При визначенні найближчої перспективи його розвитку деякі вітчизняні науковці мають спільні орієнтири, які в цілому можна охарактеризувати як суспільно орієнтовані. На нашу думку, їх слід розглядати у контексті СВП, бухгалтерського обліку і професійної діяльності бухгалтера. Визнання необхідності відображення соціальної відповідальності суб'єкта господарювання метою бухгалтерського обліку є початком нового періоду його розвитку. Момент визнання необхідності її відображення як одне із основних завдань бухгалтерського обліку фактично є початком нової ери його розвитку. Завдання дослідників – науково обґрунтувати і запропонувати найбільш прийнятні методичні й організаційні прийоми як основу побудови концепції обліку СВП, яка адекватна сучасним і перспективним цивілізаційним очікуванням.

Узагальнюючи проведені дослідження історії розвитку бухгалтерського обліку, Я. Соколов, зазначає, що з часом «змінювалися господарство, обсяг його діяльності і склад предметів у ньому. Це не могло не змінити предмет обліку та його методологію, яка мала одну мету – адекватно відобразити

існуючі засоби та розрахунки між учасниками господарського обороту... Завдяки обліку починають з'являтися різні види матеріальної відповідальності. Їх ефективність виявлялася за допомогою або епізодичної, або регулярної звітності виділених спеціальних осіб, відповідальних за відпуск цінностей. Усі ці прийоми мали своїм предметом конкретні цінності або зобов'язання» [329, с. 63].

Проведений ретроспективний аналіз бухгалтерського обліку доводить [465], що на кожному етапі його розвитку розв'язання конфлікту між метою першорядних користувачів й «інформаційною продуктивністю» його методології спричиняло виникнення нових облікових процедур, прийомів, принципів, а також розширення або вдосконалення його функцій.

На сучасному етапі суспільного розвитку зміна системи соціально-економічних відносин і цінностей зумовлює нове бачення мети обліку у контексті відповідності руху капіталу та розрахунків між учасниками господарського обороту принципам соціальної відповідальності і соціальній політиці підприємства. У результаті необхідним виявилось відображення в обліку не лише матеріальної, але й соціальної відповідальності підприємства перед учасниками господарського процесу та регулярної звітності про його економічні, соціальні та екологічні наслідки. Зазначене зумовлює трансформацію предмета, розширення об'єктів і необхідність удосконалення методології бухгалтерського обліку.

2.2. Соціально-орієнтовані концепції бухгалтерського обліку

Автори існуючих періодизацій історії розвитку бухгалтерського обліку намагалися обрати такий базовий критерій, який дозволить їм максимально врахувати особливості еволюційних процесів. Кожний з них певною мірою досягнув своєї мети. Однак варто наголосити на відсутності періодизацій, що враховують роздвоєння бухгалтерської науки і

практики, яке відбулося в результаті формаційних змін у ХХ ст. у зв'язку з двома визначними подіями у суспільному житті України. Перша з них пов'язана з виникненням у 1917 р. економічної формації, що названа соціалізмом, а друга – з отриманням країною незалежності і переходом від соціалізму до капіталізму, а отже, з 1991 р. – до ринкової економіки. Глибокі суспільні потрясіння вплинули на розвиток теорії та практики бухгалтерського обліку.

Зміна суспільно-економічної формації позначилася на меті, завданні та змісті бухгалтерського обліку. Якщо до 1917 р. його розвиток відповідав загальноєвропейським тенденціям, то далі розпочалося формування системи обліку, яка обслуговувала суспільство соціалістичного типу [294, с. 13]. Понад сімдесят років у нашій країні в умовах централізовано керованої економіки та суспільної форми власності домінував так званий соціалістичний облік, який був одним із основних засобів реалізації проголошених більшовиками соціальних цілей. Враховуючи суть поняття «соціальні цілі» [80], можна очікувати гармонії інтересів учасників господарського процесу та повного вирішення соціальних проблем у межах окремо взятої території. За таких умов бухгалтерський облік у СРСР мав забезпечити управління діяльністю за принципами, які майже ідентичні принципам СББ. Навіть на сьогодні, на двадцять шостому році незалежності України і краху радянської економічної системи, окремі публікації сповнені ностальгії за старим бухгалтерським обліком, звеличення його переваг порівняно з нинішнім. Дискусія з цього питання набула актуальності в останнє десятиріччя у зв'язку з поширенням концепції СББ й обліково-звітної її відображення. Так, Ф. Бутинець переконаний, що соціалістичний (радянський) облік виконував роль забезпечення захисту працівників, а впровадження фінансового обліку призвело до його знищення; у результаті запровадження управлінського обліку «ми закрили облік і звітність від працівників та держави», і наголошує на тому, що «наш облік повинен допомагати державі, суспільству та кожному працівнику захищати свої інтереси»

[3, с. 247, 249, 250 і 253]. Професор висловив і на сьогодні поширену у суспільстві думку: «ніколи капіталіст не надасть доступу працівникам до обліку і звітності. А куплений аудиторський контроль – це засіб обману працівників» [3, с. 245]. Напевно, це дало підстави Л. Чижевській наголосити на перспективах «соціалізації бухгалтерського обліку» в умовах ринкової економіки як на спробі працівників заволодіти корпоративними цінностями і намаганні керівників підприємства враховувати соціальні інтереси всіх учасників господарського процесу [36, с. 171] в контексті СВП.

Для обґрунтування нашої позиції проведемо короткий огляд історії розвитку бухгалтерського обліку в радянський період і визначимо його адекватність принципам СВБ [135].

У СРСР існував особливий тип бухгалтерського обліку, заснований на суспільній соціалістичній власності. Оскільки соціалістична власність на засоби виробництва в результаті ліквідації «антагоністичних форм» відносин між людьми «зумовлює єдність суспільних і особистих інтересів, ... співробітництво і взаємну допомогу трудящих у процесі їхньої виробничої діяльності», а «найвищою метою виробництва стає найбільш повне задоволення зростаючих матеріальних і духовних потреб людей» [358, с. 332], бухгалтерському обліку відводилася визначна роль: «в умовах соціалізму облік і контроль вперше встали на службу трудящих класів, стали партійною справою» [329, с. 445]. Вперше в історії бухгалтерського обліку формально основним користувачем облікової інформації було визнано працівників, які представляли інтереси, у тому числі власників підприємства.

Бухгалтерський облік при соціалізмі мав створити необхідні умови для реалізації соціалістичної справедливості та найбільш повного задоволення матеріальних і духовних потреб людей. Мету соціалістичного бухгалтерського обліку В. Ленін визначив як «контроль за мірою праці і споживання» [191, с. 306]. Він також сформулював основні вимоги [329, с. 200], окремі з яких близькі до принципів СВБ, а саме:

– гласність (як умова боротьби з недоліками, порушеннями законності, зі зловживаннями тощо) – прототип сучасного принципу прозорості;

– відповідальність (під контроль ставляться цінності, процес їх створення і руху, але особлива увага до діяльності людей, які відповідають за довірену їм роботу, за ввірені їм цінності) – аналог вимоги відповідальності суб'єктів за наслідки їх господарської діяльності.

Виконання цих вимог мали забезпечити робітники, до яких Ленін у 1917 р. звертається так: «беріться самі за облік і контроль виробництва і розподілу продуктів» [190, с. 200]. Через сімдесят років віра у визначальну роль бухгалтерського обліку не зникла: «дані обліку повинні у простій, зрозумілій і доступній для розуміння широким масам трудящих формі характеризувати результати роботи підприємства. Це дуже важлива вимога, оскільки трудящі все більшою мірою залучаються до управління економікою, у боротьбу за подальшу інтенсифікацію суспільного виробництва і підвищення його ефективності» [107, с. 5].

У своєму розвитку бухгалтерський облік у СРСР пройшов кілька етапів, аналіз яких дозволяє краще зрозуміти переваги і недоліки отриманої у спадок від епохи соціалізму концепції «соціально-орієнтованого» обліку, перспективи її подальшого використання. Заслуговують на увагу характеристики ретроспективи бухгалтерського обліку в СРСР Я. Соколовим і М. Пушкарем. Якщо Я. Соколов пов'язує періодизацію обліку з основними суспільними змінами [329, с. 449–529], то М. Пушкар – із визначними змінами у системі обліку [294, с. 90–91]. Як правило, виявлення певних тенденцій еволюційного процесу за один або кілька років є некоректним [292, с. 103]. Проте бухгалтерський облік у СРСР розвивався не еволюційним шляхом, а був підпорядкований директивам і рішенням партійних з'їздів і конференцій, тому коректними вважаємо обидва підходи, узагальнення яких дозволило встановити основні періоди його трансформації (дод. Б.1).

Результати проведеного аналізу доводять, що розвиток бухгалтерського обліку в СРСР проходив в умовах псевдо-соціалізації економіки країни та наскрізного панування класового підходу до вирішення економічних питань і, зокрема, бухгалтерського обліку. Номінально завданням бухгалтерського обліку було посилення господарського розрахунку, економії ресурсів і скорочення втрат, зниження собівартості і підвищення рентабельності виробництва [84, с. 58]. Формально бухгалтерський облік у СРСР «використовується для порівняння ефективності різних форм організації виробництва, раціонального використання продуктивних сил суспільства, є засобом вивчення матеріальних і культурних потреб членів суспільства» [225, с. 7]. Але на практиці були створені соціально-економічні умови, які В. Кудров охарактеризував так: «стан справ правомірно пов'язується насамперед і головним чином із самодержавством партійно-державного апарату. Зростали одночасно дефіцит і інфляція, причому радянська інфляція мала безперервний характер... Завжди попит перевищував пропозицію товарів і послуг, і дефіцит останніх лише наростав... Практично була втрачена міра праці, а отже, і міра людини» [172, с. 25]. Одночасно, незважаючи на регулярно декларовану вторинність засобів, тобто методів управління відносно цілей (підвищення добробуту народу), насправді співвідношення між ними було зворотним. Так, монополія однієї партії призвела до формування в країні експлуататорського класу особливого виду, а економіка, за В. Кудровим, у результаті була перетворена на механічного монстра – без душі, без почуттів, без зворотного зв'язку та нормальної мотивації до праці [172, с. 47]. Саме так «соціально-орієнтовану» економічну систему вимушений був обслуговувати бухгалтерський облік у СРСР.

У результаті, як зазначають М. Остапюк, М. Лучко, Й. Даньків, «найбільшим теоретичним досягненням соціалістичного обліку став його класовий характер» [253, с. 166]. Бухгалтерський облік у СРСР, подібно до інших суспільних наук, які офіційно вважалися «партійними науками», мав

захищати інтереси робочого класу та виконувати відповідне соціальне замовлення, яке не відповідало принципам СВБ.

Відсутність реальної стратегії соціально-економічного розвитку в СРСР зумовила «непродуманість багатьох народно-господарських рішень, що приймалися без урахування екологічних, соціальних, економічних і навіть географічних факторів» [172, с. 94–95]. Одним із наслідків такої соціально-економічної політики став випуск товарів і послуг, суспільно необхідна корисність яких була низькою. Були втрачені об'єктивні ціннісні орієнтири для виробництва якісної продукції. В умовах державного розподілу ресурсів і продуктів виробництва облік і контроль були «засобом до того, щоб реалізувати загальну трудову повинність в країні, тобто змусити людей насильно працювати, підкорятися волі однієї людини – керівника, диктатора, тобто засобом до того, щоб все населення країни перетворити в єдиний слухняний механізм» [172, с. 58]. При цьому домінувала соціалістична законність, яка використовувалась, нібито, для здійснення «господарського розрахунку, і режиму економії, зниження собівартості виробництва та будівництва, підвищення рентабельності підприємств» [235, с. 61]. В умовах планового народного господарства бухгалтерський облік на кожному підприємстві на вимогу принципу соціалістичної законності мав забезпечувати контроль виконання планових завдань, своєчасні та повні розрахунки з державним бюджетом і кредитною системою, а також виконання інших зовнішніх і внутрішніх зобов'язань. Така відповідальність мала не соціальний, а юридичний характер. Тобто не було і не могло бути місця соціальній відповідальності, яка може бути притаманна тільки добровільній поза вимогами законодавства діяльності [159].

Певний час надії на отримання радянськими підприємствами економічної самостійності були пов'язані з відродженням у 1965–1970 рр. господарського розрахунку [164]. Очікувалось, що він надасть можливість поєднати економічні інтереси трудових колективів і кожного працівника із загальнонародними інтересами, що дозволить збільшити кількість і поліпшити

якість продукції, її відповідність суспільним потребам при мінімальних затратах праці на її виробництво (сама по собі химерна ідея, яка гіперболізовано нагадує бажання «отримати ідеальний продукт без прикладання зусиль»).

Я. Соколов так характеризує стан бухгалтерського обліку за часів СРСР: «Занадто часто те, що пропонувалося, писалоя й говорилося не мало відношення до практики. І тут насамперед слід відзначити вчення про господарський розрахунок. Майже всі роки радянської влади невпинно декларувалася його необхідність. Однак це був госпрозрахунок, який ніколи не приводив до ліквідації збиткових і економічно неефективних підприємств. Перед бухгалтерами було поставлено завдання не мати збитків, і рахункові працівники калькулювати, обчислювали, визначали з точністю до копійок всі госпрозрахункові величини, а якщо виникали збитки, то перерозподіляли фінансові результати, домагалися суцільної та високої рентабельності. Це була брехня» [329, с. 536]. Зазначене свідчить про специфічність стимулів до розвитку бухгалтерського обліку як науки і практики.

Для забезпечення матеріальної заінтересованості працівників у результатах колективної діяльності підприємства створювали за рахунок прибутку фонди економічного стимулювання: фонд матеріального заохочення, фонд соціально-культурних заходів і житлового будівництва, фонд розширення виробництва [20]. У сучасному розумінні перераховані фонди в умовах госпрозрахунку мали слугувати для реалізації заходів, які теоретично відповідали економічним інтересам працівників підприємства та місцевої громади (їх облік мав становити нині певний практичний інтерес для розробки методики обліку джерел фінансування соціальної активності підприємств, проте в результаті зміни методології обліку цей досвід має скоріше історичну цінність).

Забезпечення організації виконання народногосподарського плану вимагало облікових даних, що дозволяли перевірити його виконання за специфічною системою показників, які включали обсяг виробництва і реалізації продукції, її основну

номенклатуру і показники якості, загальний фонд заробітної плати, зростання продуктивності праці, загальну суму прибутку, рентабельність, платежі в бюджет і асигнування з бюджету, обсяг капітального будівництва, матеріально-технічне постачання. На основі централізованих показників підприємства розробляли конкретні планові завдання щодо собівартості продукції, чисельності працівників, середньої заробітної плати тощо; організовували працю та її оплату (залучали робочу силу, забезпечували підготовку і використання кадрів, встановлювали форми оплати праці, розряди робіт і робітників, затверджували нові та переглядали діючі норми виробітку, вирішували питання матеріально-технічного постачання та збуту) [20]. Перераховані показники теоретично свідчать про можливість часткової оцінки заходів із задоволення економічних інтересів учасників господарського процесу. Водночас вони мали дуже обмежені резерви для їх реалізації.

У ході «великої дискусії» 30-х років ХХ ст. ідеологічне табу у вітчизняній обліковій теорії було накладено на категорію «капітал». У результаті вона була вилучена та замінена на іншу – «фонд». П. Хомин підкреслює, що «наявна еклектика тлумачень категорій капіталу і фонду зумовлена відходом вітчизняної облікової теорії від надбань світової, і це зумовлено, як висловлювався Й.-А. Шумпетер, «ідеологічним баченням», котре тривалий час було в нас панівним» [373, с. 83].

Усе вищезазначене зумовило зміни у методології бухгалтерського обліку в СРСР. Я. Соколов констатує: «тепер, коли ми порівнюємо облік в адміністративно-командній системі та в умовах ринкової економіки, то змушені зазначити, що ці відмінності, що впливають із розмаїття форм власності, величезні. Монопольна державна власність на засоби виробництва різко спрощує техніку обліку та приводить до того, що ефективність господарської діяльності визначається виконанням плану, а не величиною отриманого прибутку» [329, с. 479–480]. В умовах відходу від принципів класичної

бухгалтерії і домінування контрольної функції бухгалтерського обліку особливу увагу почали приділяти техніці реєстрації господарських фактів.

Проведений аналіз підтвердив правильність зауваження А. Мазаракі: «соціалізм за роки свого існування створив власну методику обліку і звітності, внаслідок чого теоретичні засади, практика обліку та наукова думка опинились поза понятійним полем світового бухгалтерського обліку» [205, с. 4]. Радянський підхід до бухгалтерського обліку зокрема позначився тим, що подвійний запис перетворився з об'єктивно діючого економічного закону на методичний прийом бухгалтерського обліку [292, с. 98]. У 1930-х рр. критики подвійного запису посилювалися на те, що даний методичний прийом «відображає капіталістичні виробничі відносини», його застосування (у тому числі вчення про міну, обмін еквівалентами) «веде до приховування факту виробництва доданої вартості» [329, с. 461]. Як наслідок, в умовах командно-адміністративної системи та підпорядкування діяльності підприємств єдиному народногосподарському плану основним методом бухгалтерського обліку стала інвентаризація [205, с. 4].

Характер діяльності підприємств і організацій в умовах соціалістичної економіки вплинув на структуру об'єктів обліку. Один із перших нормативних документів радянської влади «Основне положення обліку майна» (1918) визнавав об'єктом обліку тільки актив без реєстрації грошових коштів і дебіторської заборгованості, що повністю відповідало задекларованому бажанню поставити під суворий централізований контроль і управління всі матеріальні ресурси країни, причому не за «сумнівним вартісним (грошовим) вимірником», а «за вимірником правдивим, натуральним». Значне «спрощення» обліку пов'язане, зокрема, зі зникненням з обліку векселів, акцизу, застав, процентів і процентних паперів, комісії [329, с. 451, 453], важко визнати надбанням його теорії чи практики. Воно є результатом вимушеної реорганізації системи розрахунків в умовах стрімкої інфляції в перші роки радянської влади. Згодом необхідність суворого контролю виконання

підприємством затверджених планів діяльності визначили появу у складі оборотних активів нормованих і ненормованих засобів. Специфічною була класифікація господарських засобів за джерелами утворення. Відповідні зміни у складі об'єктів обліку та їх групуванні позначалися на структурі плану рахунків. Подекуди вони були абсурдними. Так, окремі «соціалістичні новатори» стверджували, що «результатні рахунки нібито притаманні тільки капіталістичному підприємству; соціалістичне господарство у своїй номенклатурі рахунків не буде мати ні рахунків результатів, ні рахунків капіталу» [329, с. 478].

Отже, концепція бухгалтерського обліку в СРСР відповідала потребам головного споживача інформації – держави в особі галузевих міністерств і відомств, органів планування, статистики і фінансів [267, с. 62].

Не можна залишити поза увагою і той факт, що упродовж всіх років радянської влади постійно акцент робився на протиставленні соціалістичного обліку капіталістичному. Проте не всі декларовані переваги бухгалтерського обліку в СРСР були реальними. У радянській спеціальній літературі особливо наголошувалося на таких його характеристиках, як реальність, правдивість і достовірність. Зокрема зазначалося, що «реальність обліку означає, що всі його показники повинні правильно і правдиво відображати дійсність. Правдивість – обов'язкова якість соціалістичного обліку. Яким би там не було перекручення облікових даних, прикрашання показників господарської діяльності неприпустимі в соціалістичному обліку. Посадові особи несуть відповідальність за недоброякісне оформлення облікової документації, за необ'єктивність облікових даних» [225, с. 9]. Наголошувалось, що при капіталізмі існує комерційна таємниця і у звітності мають місце факти фальсифікацій, а при соціалізмі – відкрита інформація, яка реально і правдиво відображає дійсність [329, с. 479]. Разом з тим підпорядкування єдиному народногосподарському плану та необхідність «забезпечення» прибутковості діяльності підприємств, за що несли особисту відповідальність

керівники й облікові працівники підприємства, змушувала їх «підтасовувати» дані.

Яскравим доказом химерності досягнень бухгалтерського обліку в СРСР є Постанова Ради міністрів Української РСР від 22.05.1985 № 212 «Про додаткові заходи із вдосконалення бухгалтерського обліку в народному господарстві», яка майже на сімдесятому році радянської влади продовжує вказувати на «серйозні недоліки» у роботі міністерств і відомств та «необхідність вдосконалення бухгалтерського обліку і підвищення його ролі в посиленні контролю за забезпеченням збереження соціалістичної власності та використанням ресурсів»; неукомплектованість кваліфікованими кадрами; незадовільне проведення роботи; і, нарешті, те, що «керівники багатьох підприємств, об'єднань, організацій і установ усе ще недооцінюють значення бухгалтерського обліку в боротьбі з безгосподарністю і марнотратством, незаконним витрачанням і розкраданням матеріальних цінностей і коштів».

Водночас С. Левицька звертає увагу на те, що «ще в період розвитку капіталізму почав розвиватися так званий ускладнений (advanced) бухгалтерський облік та контроль, що виявилось у посиленні вимог до достовірності інформації, наведеної у фінансовій звітності. Ці вимоги стосувалися зокрема:

– обліку наслідків екологічного впливу, що пов'язано зі змінами в системі цінностей, збільшенням тиску суспільства на підприємницькі структури з метою посилення їх соціальної відповідальності, спрямованої на охорону та відновлення навколишнього середовища;

– обліку людських ресурсів (що з кожним етапом розвитку набуває форми обліку трудових ресурсів підприємства)» [184, с. 257].

Таким чином, поділяючи думку П. Хомина, можна констатувати: «скільки було втрачено часу, аби знаходити мнимі переваги так званого «соціалістичного» обліку над «капіталістичним», попри очевидне доведення ad absurdum самої термінології» [375, с. 107].

Система радянського бухгалтерського обліку існувала в Україні до отримання країною незалежності і розвивалась за радянською моделлю. Вона була орієнтована на створення інформації для державних органів влади і підпорядкована єдиній меті – збиранні і обробці даних за галузями економіки та держави в цілому [295, с. 98–99]. Тобто держава відіграла роль єдиної «заінтересованої сторони», а бухгалтерський облік діяльності підприємств усіх галузей економіки підпорядковувався вимогам центрального апарату виконавчої влади і мав обслуговувати командно-адміністративну систему управління економікою. За таких умов бухгалтерський облік об'єктивно був далекий від інформаційного обслуговування завдань соціально-економічного розвитку та забезпечення соціальної відповідальності як окремого підприємства, так і країни в цілому.

На перший погляд, для характеристики бухгалтерського обліку в СРСР цілком підходить зауваження австрійського дослідника історії бухгалтерського обліку М. Дж. Р. Гаффікіна щодо країн з ринковою економікою: «бухгалтерський облік був важливою частиною домінуючої економічної ідеології, відображав віру у певні економічні ідеї» [442, с. 4; 443]. Проте існує глобальна відмінність між бухгалтерським обліком соціалістичної і капіталістичної формацій: у першій з них прерогатива належала не економічній, а політичній ідеології. Так, при капіталізмі, на відміну від соціалістичної системи (де товари та послуги надаються через централізовану систему державної та кооперативного власності), домінує економічна ідеологія «невтручання» – мінімального державного регулювання господарської діяльності [133, с. 127; 442, с. 6].

Однією із основних особливостей радянської системи управління була «нерозвиненість вільних аналітичних функцій і низових підрозділів, їх слабка роль у прийнятті рішень, відсутність реальної стратегії соціально-економічного розвитку. Багато народногосподарських рішень приймалися без урахування екологічних, соціальних, економічних і навіть географічних чинників» [172, с. 56]. Таке «соціальне управління»

Розділ 2. Концептуальні засади обліку соціальної відповідальності підприємства

обслуговував бухгалтерський облік у Радянському Союзі. Від початку створення він не передбачав надання інформації про задоволення економічних інтересів жодного із суб'єктів соціально-економічних відносин і лише формально захищав інтереси одного соціального класу.

Вищевикладене доводить хибність тверджень окремих сучасних дослідників, які вважають, що «в період з 1922 р. до кінця 1980 р. у Росії соціальна відповідальність вже була встановлена і поширювалась на всі регіони країни, надаючи населенню конкретні та важливі результати і охоплюючи всі аспекти життя людей» [167]. Маємо обґрунтовані підстави для заперечення посилання на будь-яку СВП у СРСР. По-перше, варто наголосити на підміні поняття СВБ соціальною відповідальністю держави та нерозумінні функцій соціальної держави. По-друге, як зазначено вище, СВП нерозривно пов'язана з його економічною свободою, яка в Радянському Союзі була відсутньою або формальною. По-третє, СВП вимагає дотримання принципів професійної етики як обліковими працівниками, так і керівниками всіх рівнів, а для цього в СРСР не було економічних та етичних умов.

Варто зазначити, що мета і завдання бухгалтерського обліку в СРСР суттєво відрізняються від мети і завдань обліку СВП, оскільки останньому жодною мірою не властива «класова природа» – за своєю суттю він має бути позакласовим. Отже, «соціалізація бухгалтерського обліку» суперечить сучасним пріоритетам соціально-економічного розвитку вітчизняних підприємств. Перетворення, які чекають на бухгалтерський облік, пов'язані з обслуговуванням економічних інтересів усіх учасників господарських відносин.

Хоч і категорично, але в цілому справедливо С. Голов зауважує, що погляди вітчизняних учених щодо предмета і методу бухгалтерського обліку «сформувалися ще в епоху соціалізму та втілені у навчально-методичних і наукових виданнях. Сьогодні ці погляди все більше віддаляються від реальностей та гальмують розвиток науки та практики» [54, с. 7]. Разом з тим те, що корені проблеми виявлено, дає надію на її розв'язання.

З переходом від соціалізму до капіталізму Україна відмовилась від ідеологічного догматизму [375, с. 107]. Адаптація до ринкових умов господарювання вимагала нової парадигми бухгалтерського обліку *відкритого* типу, яка враховує сучасні цивілізаційні пріоритети.

З 1990-х рр. урізноманітнюються наукові дослідження з бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. За досить короткий період часу в Україні сформувалася національна бухгалтерська школа, найвідомішими представниками якої є Ф. Бутинець, Б. Валуєв, В. Геєць, А. Герасимович, З. Гуцайлюк, Г. Кірейцев, М. Кужельний, Ю. Кузьмінський, Є. Мних, Б. Литвин, В. Лінник, Ю. Осадчий, М. Пушкар, В. Сопко, М. Чумаченко, В. Швець, В. Шевчук та багато інших науковців.

Серед іншого різноманіття науково-практичних проблем і інтересів все більше уваги привертають до себе ідеї бухгалтерського обліку відповідальності суб'єктів господарювання за економічні, соціальні та екологічні результати діяльності. Проблеми облікового відображення впливу підприємств на суспільство в цілому та окремі групи учасників господарських відносин на початку ХХ ст. стали об'єктом досліджень І. Жиглей, І. Замули, С. Левицької, В. Пархоменка, Л. Чижевської. Неперехідною заслугою цих науковців слід визнати перші спроби в сучасній українській економічній науці побудувати теорії бухгалтерського обліку на засадах СВБ. Їх ідеї розвинули Ж. Богданова, О. Герасименко, В. Дерій, М. Проданчук та інші вчені.

Протягом ХІХ–ХХ ст. розвиток бухгалтерського обліку відбувається на тлі загострення конфлікту інтересів покупців, продавців і виробників, а також збільшення дистанції між капітал-власністю та капітал-функцією. Одночасно на Заході розпочався процес формування так званого соціального обліку. Дослідники зазначають, що цей процес відбувався під тиском суспільного руху проти великих корпорацій за охорону навколишнього середовища у поєднанні з вимогами урядів і суспільства в цілому щодо збільшення прозорості діяльності підприємств, зокрема щодо її впливу на суспільство [415, с. 29].

Так, зокрема М. Пушкар зауважує, що «в кінці 1970-х рр. визначилася тенденція до сполучення традиційної (методологічної) концепції пізнання із соціальною проблематикою, аналіз структури знання все в більшій мірі поступається аналізу його розвитку» [297, с. 11].

Важливим є таке зауваження І. Жиглей: соціальний бухгалтерський облік того періоду був «більше схоже не на облік, а на аналіз соціальної діяльності, оскільки сам бухгалтерський облік вівся традиційним чином, його методологія ніяк не була змінена, а в звітності показники наводились в узагальненому вигляді. ...»Піонерами» в цій сфері стали саме аудиторська та консалтингова фірми, тобто організації, які за характером своєї діяльності більше налаштовані саме на перевірку достовірності показників та на аналіз діяльності. Було лише обрано новий напрямок, поставлене нове запитання для аналізу» [88, с. 77].

Підвищенню уваги до соціальності бухгалтерського обліку сприяла зміна пріоритетів в системі інтересів учасників господарського процесу. Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда зауважують: у минулому до соціальної складової бухгалтерського обліку «занадто великий інтерес не виявлявся, можливо тому, що в США трудящі, хоча і являли собою головних учасників компанії, істотної ролі у встановленні облікової політики не відігравали» [371, с. 16]. І. Садовська підкреслює, що власники, менеджери, працівники та контрагенти здебільшого продовжували керуватися своїми економічними інтересами [312].

Разом з тим Р. Грей, Д. Коллісон та Я. Беббінгтон стверджують, що ринковий і соціальний тиск, усвідомлення стратегічних можливостей, у тому числі економії, зниження екологічних та соціальних ризиків, а також моральність і добропорядність та повільне, але невблаганне зростання нормативно-законодавчої дії – все це гарантує, що все більше підприємств і організацій змушені враховувати «зовнішні» наслідки виконання своєї економічної місії [448]. Для підприємств актуальним стає питання щодо оцінювання своїх

витрат на суспільно важливі проекти. При цьому стало зрозуміло, що традиційні методи бухгалтерського обліку не орієнтовані на адекватне відстеження та документування некомерційних (соціальних) витрат підприємства.

У 1990-ті роки знову підвищилась стурбованість заінтересованих сторін щодо ділової етики і СВБ, порушувалося питання про значимість етичного інвестування, що зумовило необхідність пошуку нових методів бухгалтерського обліку та звітності, за допомогою яких підприємства, а також учасники господарського процесу зможуть отримати відповіді на свої питання [448, с. 6].

Дослідження підтверджують той факт, що бухгалтерський облік якнайкраще підходить для інформаційного обслуговування економічних інтересів усіх учасників господарських відносин.

Відгуком наукової спільноти на зазначені настрої і проблеми стала безліч публікацій з проблем облікового відображення соціальних та екологічних аспектів господарського життя, зокрема західних вчених, серед яких С. Адамс, Дж. Беббінгтон, М.Ф. Ван Бреда, Р. Грей, М. Добія, Д. Коллісон, А.Ч. Літлтон, Б. Маттео, Дж. Метью, М.Р. Метьюс, Д. Оуен, М.Х.Б. Перера, Е. Хендріксен, В. Ціммерман. Їх дослідження присвячено соціальному обліку та відображенню у звітності впливу підприємства на суспільство.

Проведений аналіз показав [153], що соціальний облік за часом виникнення – появою перших публікацій (із 1970-х рр.) збігається з часом актуалізації вимог до СВБ у суспільстві.

Різні аспекти соціального обліку висвітлено вітчизняними науковцями, зокрема у працях Ф. Бутинця, Ж. Богданової, І. Жиглей, В. Жука, І. Замули, С. Зубілевич, С. Левицької, Л. Чижевської, Л. Швець та ін.

Соціальному обліку та нефінансовій звітності присвячено роботи багатьох російських авторів, але становлять інтерес дослідження лише окремих науковців, зокрема О. Алігаджієвої, Н. Голубєвої, Т. Захарової, В. Карагода, С. Камисової, М. Краснової, Т. Соловей, К. Харітонової.

Ж. Богданова пояснює серйозну увагу науковців «до соціального обліку широким колом проблемних питань, які стосуються його сутності, понять і класифікації і до сьогодні є дискусійними» [19, с. 293]. Представлений дослідницею перелік специфічних ознак або критеріїв, за якими науковці дають характеристику соціального обліку, вказує на те, що найбільше уваги автори зосереджують на його сутності, значенні та основних поняттях, а також взаємозв'язку з бухгалтерським (фінансовим) обліком. Таке змістовне наповнення наукових публікацій свідчить, що процес впровадження концепції соціального обліку у вітчизняну науку, практику і систему освіти лише розпочався.

Огляд наукових публікацій та практика показали існування проблем щодо використання дефініції «соціальний облік», які пов'язані з особливостями її сприйняття. Так, М.Р. Метьюс і М.Х.Б. Перера точно зазначають причину цього явища: зв'язок категорії «облік» з терміном «соціальний» не такий явний, як з термінами «фінансовий», «управлінський» або «податковий», які доповнюють та уточнюють його [229, с. 623]. Для України це зауваження особливо актуальне, зважаючи на необхідність подолання психологічного бар'єру, аперцепції такого нового поняття, як «соціальний облік» від бухгалтерського обліку в СРСР або будь-яких інших асоціацій. При цьому у вітчизняних нормативних документах термін «соціальний» стосовно категорії «облік» використовується лише у контексті забезпечення житлом громадян, що не може заважати українським науковцям сприймати його адекватно відповідно до існуючої у світі традиції. Крім того, у вітчизняній науці та практиці використовуються такі близькі за спрямуванням дефініції, як «соціальне управління», «соціальна статистика», «соціальна кібернетика», «соціальне планування», «соціальний маркетинг», «соціальний аудит». Тому, на нашу думку, проблема полягає не у коректності такої мовної синтаксичної одиниці, як «соціальний облік», а у змістовному наповненні даного терміна.

Пояснюючи сутність поняття «соціальний облік», автори розглянутих публікацій роблять акцент на різні його характеристики, зокрема мету і завдання, об'єкти і структуру показників, а також місце в системі бухгалтерського обліку (дод. Б.2). Розглянемо окремі з них за двома напрямками.

І. Мета, об'єкти та завдання соціального обліку.

На думку Р. Грея, Д. Коллісона та Дж. Беббінгтона, соціальний бухгалтерський облік призначений для вирішення питань, пов'язаних із соціальними і екологічними наслідками (впливами) діяльності суб'єктів господарювання в усіх їх проявах [448, с. 6]; А. Літлтон та В. Ціммермана – розкриття інтересів різних соціальних груп [329, с. 375]; В. Дерія і М. Дерій – для формування нефінансової звітності з метою одержання соціального ефекту [71, с. 98]; С. Левицької – для реалізації програми корпоративної відповідальності на засадах досягнення запланованих показників соціального забезпечення трудового колективу [183, с. 115]; С. Петренко – надання інформації про стан та результати фінансування соціальних програм (заходів) [266]; Л. Чижевської – створення інформаційної системи, яка дозволяє будь-який факт господарського життя підприємства зіставити із соціальними потребами суспільства [380]; О. Алігаджієвої і О. Герасименко – формування повної та достовірної інформації про результати виконання соціальної політики компанії [1, с. 23; 48, с. 40]; М. Красової – формування даних для підготовки соціальної звітності [166, с. 3].

Наведені визначення мети соціального обліку не враховують потреби користувача облікової інформації, які визначили необхідність виникнення соціального обліку та звітності. Незважаючи на те, що мету соціального обліку лише окремі автори пов'язують з нефінансовою (соціальною) звітністю, взаємозв'язки з нею чітко простежуються у структурі об'єктів обліку як її показників. Такий підхід є аналогічним до визначення взаємозв'язку між фінансовим обліком і фінансовою звітністю [224, с. 1].

Як на об'єкти обліку і показники звітності автори найчастіше посилаються на соціально-трудові відносини, продукцію та послуги, соціальні інвестиції, природно-ресурсний потенціал і екологічну діяльність та інші дані, які відображають витрати та результати соціально відповідального підходу до бізнесу. Варто зауважити, що для західних авторів більшою мірою характерно розглядати як об'єкт соціального обліку суспільні витрати; вітчизняні та російські автори більше уваги приділяють соціальним та екологічним витратам підприємства.

Разом з тим Я. Соколов, В. Соколов та О. Алігаджієва пропонують розширити склад показників звітності в інтересах зростаючих вимог користувачів для обчислення індивідуальної і суспільної вартості готової продукції та соціальних витрат [332, с. 230; 1, с. 23], що фактично свідчить про необхідність розширення спектру об'єктів соціального обліку.

Розгорнуту характеристику мети й об'єктів соціального обліку розглянуто у працях прихильників соціологічного підходу до бухгалтерського обліку Н. Бедфорда, А. Белкаой, А. Літлттона, В. Ціммермана. Вони вбачають мету соціального обліку у забезпеченні справедливості стосовно всіх учасників господарського процесу та визначенні соціально-економічних наслідків через дії адміністрації і вважають за необхідне розширити предмет бухгалтерського обліку і перейти від обліку окремо взятого підприємства до певного соціуму [332, с. 171]. На їх думку, «бухгалтер повинен обчислювати не тільки і не стільки прибуток фірми, скільки *визначати соціально-економічні наслідки дій адміністрації фірми*» [329, с. 375–376]. Відповідно основними об'єктами соціального обліку прихильники соціологічного підходу вважають витрати на трудові ресурси і компенсації безробітним, екологічні витрати (у тому числі очищення повітря і води, відновлення флори, фауни і енергетичних ресурсів), а також введення нових технологічних процесів тощо.

Зазначимо, що переважна більшість вищенаведених об'єктів обліку прямо або опосередковано пов'язані з поняттям «соціальні витрати» у вузькому та широкому значенні.

За цих умов варто наголосити на вагомому внеску І. Жиглей у визнанні звичайної діяльності підприємства об'єктом бухгалтерського обліку соціальної відповідальності [87, с. 9]. І водночас звертаємо увагу, що науковець розглядає бухгалтерський облік соціальної відповідальності як окремий вид бухгалтерського обліку. Такий підхід, на перший погляд, відповідає необхідності інформаційного забезпечення підготовки нефінансової звітності. Однак перевірка даного твердження вимагає додаткового дослідження.

Науковці (М.Р. Метьюс і М.Х.Б. Перера) визначають мету соціального обліку як надання відомостей, відображення інформації у звітності або, іншими словами, формування даних для підготовки звітності Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда, а Т. Соловей наголошують на розширенні традиційних кордонів фінансової, М. Краснова – соціальної, В. Дерій і М. Дерій – нефінансової, О. Алігаджієва – корпоративної соціальної. Цілком слушним є зауваження стосовно того, що причиною виникнення соціального обліку стала саме необхідність складання такої звітності.

Варто наголосити, що М. Пушкар звертає увагу на виникнення протиріччя при формулюванні мети бухгалтерського обліку суспільством (підпорядковується суспільним цілям і спрямована на упорядкування правил відображення інформації у стандартизованій формі) та окремими заінтересованими сторонами (необхідна додаткова інформація для прийняття рішень). Вирішення проблеми вчений вбачає у веденні кількох видів обліку, які відповідатимуть за надання інформації різним користувачам: зовнішнім – фінансовий облік, внутрішнім – управлінський облік [296, с. 18]. Ми лише частково поділяємо думку вченого. Адже, як свідчить аналіз інформаційних запитів заінтересованих сторін, їх лише частково задовольняють дані податкового та статистичного обліку, а традиційний бухгалтерський (фінансовий) облік «ігнорує деякі зовнішні впливи, зокрема, соціально-екологічний вплив кожного окремого суб'єкта господарювання на навколишнє середовище та розвиток суспільства» [86, с. 170]. Разом з тим, не всі «зовнішні

цілі» піддаються стандартизації. Вищенаведені системи залишають достатній простір для ідентифікації вимог сторін, яких інтересують інші аспекти СВП.

Зазначене зумовлює необхідність визначення місця соціального обліку в системі бухгалтерського обліку.

II. Місце соціального обліку в системі бухгалтерського обліку.

У контексті СВБ переважно йдеться про:

- *недоцільність виділення соціального обліку як окремого виду бухгалтерського обліку (І. Жиглей [87, с. 12], О. Герасименко [48, с. 40], Ю. Бахтуріна [10, с. 27]; С. Кузнецова [175, с. 78]) або необхідність розширення меж традиційного бухгалтерського (фінансового) обліку (Я. Соколов і В. Соколов [332, с. 227, 230], О. Алігаджієва [2, с. 7], К. Харітонова [369, с. 30]), більшої деталізації окремих об'єктів обліку (В. Лень і В. Гливенко [192, с. 78]), інтеграції у фінансовий облік (Т. Соловей [335, с. 10], Т. Захарова, С. Камисова [96]), реформування фінансового і управлінського обліку (М. Краснова [166]);*

- *новий напрям розвитку бухгалтерської думки (Я. Соколов і В. Соколов [332, с. 227]), новий вид бухгалтерського обліку (О. Алігаджієва [1, с. 23], Ф. Бутинець [3, с. 245], С. Легенчук [185, с. 138], Ж. Богданова [19, с. 295]) та ін.*

Серед характеристик соціального обліку слід виокремити неоднозначний підхід, за яким «традиційний фінансовий облік» визнано однією із форм соціального обліку, до того ж останній визначений як «більш широкий і багатий» [306, с. 18]. Такий висновок не відповідає змісту і призначенню кожного з наведених видів обліку і ще раз підтверджує актуальність дослідження соціального обліку.

Ю. Бахтуріна на основі аналізу підходів до класифікації корпоративної соціальної відповідальності стверджує, що об'єкти соціального обліку, хоч і мають відмінності від традиційних, проте «не вимагають суттєвої зміни прийомів і способів отримання економічної інформації» – економічні показники звітності про КСВ «можуть формуватись на основі вимог до бухгалтерської фінансової звітності» [10, с. 27].

Про імплементацію соціального обліку в систему бухгалтерського обліку зазначає О. Герасименко [48, с. 41]. Реальні підстави для цього є. Так, дисертаційні роботи К. Харитонової [369], І. Жиглей [87], В. Пархоменка [262], Т. Стрибулевич [347], І. Тимрієнко [354], Л. Швець [387], а також публікації С. Левицької, Ж. Богданової демонструють методіку відображення витрат на трудові ресурси, витрат на якість продукції, соціальних витрат, необоротних активів соціального й екологічного (природоохоронного) призначення та інших об'єктів засобами фінансового обліку. Наведений перелік питань є не досить повним, однак слід визнати, що для складання нефінансової звітності використовується бухгалтерська інформація. Проте однозначно стверджуємо, що одних додаткових вимог до поглиблення аналітичності фінансового обліку буде недостатньо.

І. Жиглей вважає штучним поділ бухгалтерського обліку на різні види: фінансовий, управлінський, соціальний, екологічний, податковий та ін. [86, с. 182]. Більш різким є висловлювання *С. Легенчука*, який вважає небезпечним розвиток бухгалтерського обліку шляхом «виокремлення нових теоретичних напрямів обліку, які не можна буде об'єднати між собою в єдину теоретичну схему» і наполягає на «уніфікації його теорії» [185, с. 218]. Висловлені зауваження є слухними з огляду на спроби створити такі види бухгалтерського обліку, як облік людських (трудових) ресурсів та екологічний облік [313; 332, с. 231]. Фактично облік людських ресурсів ведеться в межах фінансового, оперативного та статистичного обліку. Що ж до екологічного обліку, то залежно від завдань його можна здійснювати в межах фінансового (облік реалізації екологічних програм) або соціального обліку (облік впливу господарської діяльності на навколишнє природне середовище). Саме це дає підстави деяким авторам ототожнювати його із соціальним обліком (О. Алігаджієва [2, с. 8]). Проте Р. Грей, Д. Коллісон, Дж. Беббінгтон, М. Метьюс і М. Перера [229, с. 6; 448] вважають екологічний облік складовою соціального (принагідно зауважимо, що даного підходу дотримуємось і ми).

Визначаючи місце соціального обліку в системі бухгалтерського обліку, необхідно правильно розуміти глобальну тенденцію стандартизації обліку, до якої Україна активно долучилась у 1990-х рр. Відсутність потужного альтернативного попиту, зміна економічної системи й інтеграція країни до Європейського Союзу зумовили поширення принципів і методичних прийомів міжнародних стандартів у вітчизняній практиці та увагу науковців до них. Однак неприпустимим є ототожнення бухгалтерського та фінансового обліку. На нашу думку, наукові дослідження проблем гармонізації, уніфікації та інших спроб стандартизації бухгалтерського обліку слід розцінювати насамперед як внесок у розвиток одного з його видів – фінансового. Акцентування уваги бухгалтерів – науковців і практиків на формуванні фінансової інформації не повинне перекреслювати здобутки у розвитку науки, нехтувати сучасними вимогами інших користувачів облікової інформації і таким чином зупиняти розвиток бухгалтерської наукової думки, бухгалтерської професії і взагалі бухгалтерського обліку.

Проблеми уніфікації, гармонізації і стандартизації обліку та звітності стали об'єктом досліджень І. Белової [12], Н. Бондарчук [23], І. Волошан, В. Андрієнко [44], С. Голова [57], В. Жука [90], Г. Кірейцева [124], Л. Нищенко [234], В. Резнікової, О. Орлової [304], О. Петрук [269], В. Світличної, С. Малика [318], В. Швеця [386] та багатьох інших вітчизняних науковців. Натомість М. Шигун стверджує, що в останні десятиліття відбувається інтернаціоналізація і канонізація парадигми бухгалтерського обліку [394, с. 138]. Очікується, зауважує О. Петрук, що адаптація нормативно-правової бази бухгалтерського обліку в Україні до законодавства ЄС і вимог МСФЗ дасть змогу глобалізувати облікову політику, принципи і систему бухгалтерського обліку та звітності [234, с. 13]. При цьому часто спостерігається підміна понять, оскільки у даному контексті має йтися не про бухгалтерський, а лише про фінансовий облік. У результаті існують спроби прямого ототожнення бухгалтерського та

фінансового обліку, зокрема у публікаціях Е.С. Хендріксена, М.Ф. Ван Бреда [371], В. Семенюк [321], М. Шигун [394] та інших авторів. Однак лише окремі науковці наголошують саме на фінансовому обліку як об'єкті уніфікації. Зокрема, Г. Кірейцев висловив свою думку так: «Протягом десятиліть серед фахівців з обліку і аудиту та працівників інституцій, що забезпечують управління розвитком обліку, спостерігається захопленість уніфікацією методології лише фінансового обліку та практичним його вдосконаленням шляхом застосування міжнародних облікових стандартів» [124, с. 9].

Сучасне бухгалтерське право та численні наукові дослідження орієнтовані на міжнародні стандарти фінансової звітності. На нашу думку, їх слід оцінювати насамперед як внесок у розвиток одного із видів бухгалтерського обліку – фінансового.

У даному контексті слід розглядати нормативно-правову складову забезпечення фінансового обліку нарівні з організаційним та методичним забезпеченням процесів застосування національних та міжнародних стандартів, запровадженням єдиних методологічних засад ведення фінансового обліку всіма суб'єктами господарювання [304, с. 51]. З урахуванням вищезазначеного потребують підтримки дослідження та пропозиції щодо розв'язання проблем гармонізації законодавства у сфері не бухгалтерського, а фінансового обліку та звітності.

Доцільність гармонізації (стандартизації) фінансового обліку та звітності є беззаперечною. Проте глобальне поширення парадигми МСФЗ не може вважатись підставою для ігнорування методологічного потенціалу бухгалтерського обліку і використання його виключно при складанні фінансової звітності. Про це свідчить зокрема таке: (1) фінансова звітність орієнтована на вузьке, хоч і потужне, коло користувачів [228, п. 7]; (2) фінансовий облік орієнтований лише на окремі облікові об'єкти, має зовнішні межі, встановлені МСФЗ [27]; (3) на практиці спостерігається тенденція до розширення інформаційного наповнення фінансової звітності завдяки нефінансовим показникам [236].

Таким чином, існують помилкові твердження, зокрема: «значна частина інформації у примітках не формується у системі бухгалтерського обліку» [56, с. 8]. Тут, як і в багатьох інших випадках, спостерігаємо прояв найбільш поширеного на практиці і в науковій літературі хибного стереотипу, що полягає в ототожненні фінансового та бухгалтерського обліку. Визнання завдання інформаційного забезпечення щодо складання фінансової звітності сприяло подальшому вдосконаленню методологічного інструментарію фінансового, а отже, в цілому і бухгалтерського обліку. Проте зведення мети і завдань бухгалтерського обліку до обслуговування фінансової звітності свідчить про тенденцію до заниження його методологічного потенціалу. Водночас бухгалтерський облік нівелюється до рівня інших другорядних сегментів інформаційної системи підприємства.

На відміну від фінансового обліку, «будь-яке обмеження методу бухгалтерського обліку певною кількістю елементів, – як абсолютно точно підкреслює С. Голов, – є штучним», а «методологічні обмеження є похідними від теоретичних обмежень» [56, с. 8]. Як відомо, теоретичні обмеження є тимчасовими: виявлення проблеми є першим кроком до її розв'язання, і та «частина інформації», яку бухгалтерський облік раніше не продукував, нині потребує науково обґрунтованого методологічного інструментарію.

Враховуючи зазначене, стверджуємо, що методологічне обмеження системи бухгалтерського обліку лише фінансовою й ігнорування іншої інформації нав'язане їй ззовні. Відповідна проблема вимагає комплексного вирішення на основі виокремлення мети і завдань фінансового, управлінського та інших видів обліку та визначення їх місця в системі бухгалтерського обліку з урахуванням інформаційних вимог користувачів.

На противагу процесу гармонізації фінансової звітності та необхідності стандартизації фінансового обліку відбувається диверсифікація інформаційної бази та методології управлінського обліку. Даний процес Я. Соколов характеризує так:

«управлінський облік – це та частина інформаційної сукупності підприємства, яку суспільство й держава ще не встигли відвоювати у власників... Господарські процеси будь-якого підприємства мають цілісний характер і рахівництво, яке їх відображає, може бути тільки єдиним. Інша справа, як у системі рахунковедення будуть відображатися ці процеси... (враховуючи) ...інтереси різних груп» [333, с. 29]. Тобто межа між фінансовим і управлінським видами обліку є досить умовною і не сталою.

Порушувати питання про уніфікацію бухгалтерського обліку, на нашу думку, некоректно. Можна розглядати проблему лише у контексті фінансового обліку і в утилітарному аспекті. Враховуючи сутність соціальної ролі бухгалтерського обліку, слід очікувати, що його подальший розвиток буде не лише відгуком на запити практики, але й сприятиме суспільному прогресу в цілому.

Відповідно виникає необхідність актуалізації цілей, завдань і функцій бухгалтерського обліку і вдосконалення його методологічного інструментарію за умови подальшої глобалізації та стандартизації фінансового обліку і звітності.

Тому слід звернути увагу на те, в який спосіб пропонується здійснити уніфікацію теорії бухгалтерського обліку. Так, С. Левицька підкреслює необхідність «уніфікації методів визначення доходів, витрат та кінцевого фінансового результату» [183, с. 115]. Вважаємо, що саме необхідність використання різних підходів до розрахунку вищенаведених показників спричинила виникнення фінансового, податкового та управлінського обліку. Крім того, як зазначалося вище, соціальний облік має більш широкий спектр об'єктів ніж фінансовий облік. Що ж до управлінського обліку, його методологічні можливості обмежені лише необхідністю й економічною доцільністю інформаційного обслуговування управління підприємством. Саме цього не завжди достатньо для задоволення інформаційних потреб зовнішніх заінтересованих сторін.

В основу класифікації науки покладають її предмет (І. Кант), метод (Г. Ріккерт) або ціль (О. Богданов) [329, с. 6]. На перший погляд, за сукупністю ознак соціальний облік належить до системи бухгалтерського обліку: його предметом є факти господарського життя, методом – моделювання. Проте, як було встановлено вище, мета соціального обліку є специфічною: їй властива необхідність відгуку на динамічну систему запитів заінтересованих сторін щодо складання додаткової – нефінансової звітності. Вона передбачає визначення економічних, екологічних і соціальних наслідків діяльності підприємства. Натомість соціальний облік не заперечує необхідності забезпечення збереження цінностей і виявлення результатів господарської діяльності, тобто мети бухгалтерського обліку.

Вищевикладене дає підстави стверджувати, що соціальний облік є одним із видів бухгалтерського обліку, мета якого – підготовка звітності про економічні, екологічні та соціальні наслідки діяльності суб'єктів господарювання та його соціальну активність, і погодитись з М.Р. Метьюсом і М.Х.Б. Перера щодо зростання у майбутньому значущості соціального обліку «як сфери бухгалтерського обліку, яка постійно розширюється, охоплюючи нові невивчені проблеми, від розвитку альтернативних напрямів до форм звітності про економічний і соціальний стан суспільства» [229, с. 623].

Поділяючи цю думку, наголосимо на такому. Однозначно не можна стверджувати, що соціальний облік обслуговує інформаційні запити всіх груп заінтересованих сторін. Його даних може виявитись недостатньо для соціально відповідального управління господарською діяльністю підприємства. Підвищення уваги суспільства до СВБ зумовило інтерес сучасної економічної науки до соціального обліку і формування його як науки. Ефективна побудова сучасної системи обліку вимагає формалізації моделі господарської діяльності соціально відповідального суб'єкта.

Для того, щоб зрозуміти, якою мірою можна погодитись з думкою Р. Грея про те, що соціальний облік слід розглядати як відкриття нових меж бухгалтерського обліку, а не лише як адаптацію старих підходів до його ведення» [448, с. 6], необхідно визначити його спроможність задовольнити інформаційні запити всіх користувачів з урахуванням сукупності встановлених регламентів.

У цьому контексті бухгалтерський облік сприймається як динамічна система, яка продовжує розвиватись у тренді розвитку суспільства. При розробці концепції соціального обліку доцільно керуватись насамперед визначеною метою, яка полягає у створенні бази даних для складання нефінансової звітності. І лише потім оцінювати методологічний потенціал бухгалтерського обліку щодо відповідності поставленій меті.

2.3. Система нормативного регулювання обліку соціальної відповідальності підприємства

Регламенти у сфері обліку СВП та нефінансової звітності являють собою систему нормативних документів, які визначають принципи, правила, норми і методики формування даних для задоволення інформаційних інтересів користувачів – заінтересованих сторін як носіїв економічних інтересів.

У правовому аспекті бухгалтерський облік почав формуватися ще у Вавілонії – першій країні, де виникло спеціальне законодавство (Закони Хаммурабі, 1790–1752 рр. до н. е.), яке вказувало купцям на необхідність ведення самостійного обліку. Що ж до храмів – пропонувалося державне рахівництво. У I ст. до н. е. облікові записи вперше набули юридичної сили, а в середньовіччя (XIII ст. у Кастілії, XVII ст. – комерційний кодекс Саварі тощо) виникла потреба у їх законодавчій регламентації [330, с. 25].

У цілому практика бухгалтерського обліку до середини ХІХ ст. розвивалася у довільний спосіб. Лише у зв'язку з необхідністю регламентації професійної діяльності бухгалтерів, розпочалася її формалізація [330, с. 282]. У країнах Європи, а згодом в Україні з'явилися регламенти, які відповідали вимогам основних учасників господарського процесу (передусім акціонерів). Радикальні зміни розпочалися у 1960-х рр. з появою великих концернів і транснаціональних корпорацій, які вимагали консолідації звітності, транскордонного погодження бухгалтерської методології та звітності, складеної за єдиною методикою. Незабаром після формування систем обліку в економічно розвинених країнах (США, Великобританія, ФРН, Франція, Швеція, Бельгія, Данія, Люксембург) були розроблені національні, а згодом і міжнародні стандарти, які пропонували єдині правила розв'язання складних методологічних проблем. Важливо підкреслити, що в цей період на практиці стрімко збільшилася чисельність користувачів облікової інформації, що у 1990-ті рр. зумовило потребу в юридичній нормалізації та міжнародній гармонізації бухгалтерського обліку. У результаті нині більшість країн Європи перейшли від нормалізації до регламентації бухгалтерського (фінансового) обліку. Подібну ситуацію спостерігаємо і в Україні, яка в результаті політичних і соціально-економічних перетворень отримала у спадок від Радянського Союзу суворо регламентовану систему обліку соціалістичного типу.

Таким чином, зміст регламентів бухгалтерського обліку удосконалювався відповідно до особливостей формаційних утворень і розвитку економічних відносин, поповнювався вимогами та рекомендаціями щодо організації роботи, використання методології та застосування методів обробки облікових даних для розрахунку показників і подання звітної інформації користувачам. У кожній країні історично сформовані правила та звичаї стали основою для національних регламентів, спрямованих на упорядкування діяльності її суб'єктів господарювання, які посилаються або, навіть, спираються на відповідні міжнародні нормативні документи.

Проведений аналіз історії виникнення та становлення системи правового регулювання бухгалтерського обліку переконує, що на неї безпосередньо впливає стан і розвиток суспільно-економічної структури країни, а також бухгалтерські традиції, які формувалися упродовж розвитку даної країни та її соціально-економічної системи [144].

На практиці бухгалтерський облік ведеться у певному правовому полі, тобто підпадає під дію нормативних документів, які прямо чи опосередковано регламентують ведення обліку загалом або окремих його об'єктів. Це Конституція України, Кодекси України (Господарський, Митний, Податковий, Цивільний, Про працю), закони України, постанови Кабінету Міністрів України, укази Президента України, накази Міністерства фінансів України, постанови НБУ, положення, інструкції, методики, рекомендації міністерств і відомств, накази (про облікову політику) суб'єктів господарювання. Ключовим нормативним документом в галузі бухгалтерського права є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Вищенаведені нормативні документи складають основу правового регулювання бухгалтерського обліку. Наразі *актуальною є їх систематизація і узгодження при розв'язанні конкретних проблем щодо обліку СВП.*

Вагомий внесок у становлення і вдосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні зробили С. Голов, В. Жук, Г. Кірейцев, В. Пархоменко, М. Пушкар, В. Сопко, Л. Сук, П. Сук, Л. Гуцаленко, Т. Маренич, В. Пантелєєв, Н. Петренко, М. Чумаченко, В. Швець та інші науковці.

Складність нормативної бази бухгалтерського обліку зумовила різні варіанти її структуризації. Практичну спрямованість мають підходи, які використовують М. Пушкар, М. Щирба, Л. Сук, П. Сук, Н. Пилипів, поділяючи нормативно-правову

базу фінансового обліку за видами нормативних документів на чотири рівні: законодавчий, нормативний, методичний і організаційно-розпорядчий [272; 295, с. 41; 348, с. 28–30]. Подібний підхід пропонують Т. Кувалдіна та С. Метелєв [170, с. 68]. Найпростіший варіант пропонує О. Сокіл і розглядає два рівня регулювання (держава, підприємство) [329, с. 110]. Проте С. Івахненко [102], В. Озеран і Т. Попітіч [245, с. 95], Я. Олійник [246, с. 127], В. Пархоменко [263, с. 7], О. Сокіл [329, с. 112], Ю. Тимощенко [5, с. 102] та інші дослідники більше уваги приділяють державному регулюванню бухгалтерського обліку та деталізують його за видами документів або органами влади, які їх видають. І лише деякі автори зазначають як окремий рівень регулювання у галузі бухгалтерського права нормативні документи міжнародної (В. Король [134, с. 272]) і регіональної (зокрема, європейської, тихоокеанської (Семйон [320, с. 394]) юрисдикції.

Доволі специфічну ієрархію нормативних документів у досліджуваній сфері запропонував О. Деревянченко, виділивши п'ять рівнів нормативно-правового регулювання, а саме: глобальний, регіональний, державний, корпоративний, внутрішньокорпоративний [70, с. 35–37]. На нашу думку, зазначений підхід є коректним для європейських країн, але не для України з її структурою нормативного регулювання, зокрема у сфері СВБ, бухгалтерського обліку та нефінансової звітності.

Найбільш розгорнуту структуру нормативних документів запропонував В. Дерій [71, с. 80]. Серед шести рівнів (видів) регуляторів вчений наводить і міжнародний, і регіональний, проте, на відміну від В. Семйона, пов'язує регіональний рівень з органами обласного і районного державного управління. Оскільки Україна не є членом регіональних організацій, яким належать нормативні документи у сфері СВП та нефінансової звітності, регіональний рівень регулювання не становить інтерес.

Україна визнала МСБО та МСФЗ як орієнтир на найближчу перспективу для удосконалення нормативної бази вітчизняного бухгалтерського обліку. Передбачений в Україні

рівень імплементації МСФЗ дає підстави розглядати їх як альтернативу національним П(С)БО (Т. Сльозко і О. Мазіна [328, с. 28–30]). Тому вважаємо коректним включення цих документів до ієрархії регуляторів бухгалтерського обліку в Україні.

Разом з тим стосовно міжнародних та національних стандартів окремі дослідники висловлюють певні застереження. Так, Г. Кірейцев, В. Литвиненко, Н. Мавріна вважають, що впровадження в Україні П(С)БО призвело до нівелювання особливостей національного економіки, а повне виконання вимог МСФЗ хоч і забезпечить інформаційні потреби глобального управління, однак погіршить можливості облікового обслуговування керівників вітчизняних підприємств [121, с. 49]. У зв'язку з цим В. Литвиненко звертає увагу на необхідність пошуку балансу у нормативно-правовому забезпеченні бухгалтерського обліку і пропонує визначити питання для кожного рівня регулювання [194].

На нашу думку, відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності» та Концептуальної основи фінансової звітності ця звітність призначена задовольняти потреби насамперед зовнішніх користувачів (власників, інвесторів, кредиторів, органів державної влади), які не можуть вимагати від суб'єкта господарювання складати звітність згідно з їхніми інформаційними потребами [228, п. 7; 131] або, іншими словами, спрямована на захист їх економічних інтересів. Здійснювати облікове обслуговування керівників підприємств, які не тільки можуть, але і вимагають потрібну їм облікову інформацію, призначена інша управлінська звітність, яка регулюється внутрішніми нормативними документами. Що ж до балансу у нормативно-правовому забезпеченні бухгалтерського (зокрема фінансового і податкового) обліку та звітності, він достатньо чітко визначений вітчизняним законодавством.

Не поділяємо погляди деяких дослідників стосовно того, що «інформація бухгалтерського обліку за вимогами МСФЗ позбавляє облік можливостей виконувати свою соціальну функцію» [83, с. 13]. Якщо розуміти соціальну функцію

у визначенні Е.П. Леоте і А. Гільбо як співвіднесення класових інтересів [330, с. 148], то слід зазначити, що її не виконував і бухгалтерський облік у СРСР. Крім того, в основу МСФЗ покладено «суспільний договір», який передбачає, що суспільство як єдине джерело влади в державі (відповідно до конституції) делегує їй свою владу і надає ринку можливість функціонувати, а бізнес бере на себе зобов'язання перед суспільством, зокрема щодо надання звітності про свою економічну діяльність. Ця звітність повинна надаватись не тільки акціонерам і кредиторам, але і найманим працівникам та іншим заінтересованим сторонам. Отже, як публічна звітність надається всьому суспільству в цілому [350, с. 150–151]. Безумовно, стандарти фінансового обліку як інструмент перерозподілу добробуту мають політичний аспект [229, с. 200]. При цьому одним із головних завдань держави є контроль виконання бізнесом зобов'язань за «суспільним договором». Таким чином, МСФЗ створюють об'єктивні умови для реалізації обліком його соціальної функції, виконання якої залежить від зовнішніх суб'єктивних факторів (органів державної влади, адміністрації підприємства та професійних бухгалтерських організацій).

Розглядаючи проблему регулювання бухгалтерського обліку, варто звернути увагу на взаємозв'язок нормативних документів і теорії бухгалтерського обліку. О. Гнезділова [52] порушує питання про вибір між національними та міжнародними стандартами у контексті «реформування теорії бухгалтерського обліку». Натомість реально система нормативних документів у сфері обліку і звітності стосується лише практичних аспектів і передусім фінансового обліку і звітності [145]. Сучасне бухгалтерське право та численні наукові дослідження безпосередньо орієнтовані на формування фінансової звітності. Отже, їх слід розцінювати як внесок у розвиток одного із видів бухгалтерського обліку – фінансового.

Спеціальна література з правознавства традиційно залишає поза увагою нормативні документи, які безпосередньо стосуються бухгалтерської діяльності (за винятком податкового

права). Разом з тим ця частина вітчизняного законодавства складається з багатьох нормативних документів, які утворюють систему бухгалтерського права [170; 263, с. 8–11; 269, с. 180–181; 293, с. 40; 330, с. 332; 350].

Незважаючи на деякі невирішені проблеми у сфері бухгалтерського обліку і звітності, дослідження яких виходить за межі нашого дослідження, існуюча в Україні система бухгалтерського права не враховує особливості діяльності соціально відповідального підприємства. Таким чином, постає питання щодо необхідності синтезу нормативних документів, що представляють такі галузі права, як господарське, податкове, бухгалтерське, у сфері СВБ та інших з метою визначення базових засад бухгалтерського обліку соціальної відповідальності суб'єктів господарювання. При цьому нормативні документи з СВБ накладаються на загальну для всіх суб'єктів господарювання систему нормативних документів першої та другої груп і впливають на формування внутрішніх нормативних документів з обліку СВП (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Структура нормативної бази бухгалтерського обліку соціальної відповідальності підприємства

Джерело: розроблено автором.

При формування методологічних та організаційних засад обліку СВП необхідно враховувати насамперед визначення її сутності, форм, організації та вимог щодо надання звітності. Вважаємо, що застосування індуктивного підходу до нормативної бази сприятиме формуванню концепції обліку СВП, яка на практиці допоможе налагодити діалог із заінтересованим сторонам, а в перспективі забезпечить зростання соціально-економічної ефективності діяльності та конкурентоспроможність підприємства.

Нормативні документи у сфері СВБ розглядали О. Алігаджієва [2], Ю. Братішко і О. Посилкіна [416], О. Герасименко [48], О. Деревянченко [70], І. Жиглей [87], В. Карагод [114], Н. Марущак [214], Т. Соловей [335, с. 10–11], В. Домницька, В. Жогло, В. Новіков [75] та інші науковці.

Серед інших доробок виділимо публікацію Ю. Братішко та О. Посилкіної. Автори вказують на те, що визначення комплексу зовнішніх регуляторів СВП включає так звані ринкові регулятори, серед яких зміна ринкової кон'юнктури, поява нових економічних інтересів у споживачів продукції (послуг), зміна платоспроможності населення тощо [416, с. 227]. На відміну від інших регуляторів вони знаходяться поза юридичною ієрархією, відрізняються неформальністю і мають опосередкований вплив на систему бухгалтерського обліку через необхідність інформаційного забезпечення прийняття рішення управлінським персоналом підприємства.

Проте бухгалтерське право є динамічним і реагує на зміну соціально-економічних відносин. Вже на сьогодні процеси глобалізації і інтеграції сучасного суспільства висувають принципово нові вимоги до інформаційної системи управління підприємством. Набуває актуальності завдання щодо його вдосконалення, зокрема пошуку «балансу» між регуляторами соціальної відповідальності вітчизняного бізнесу та бухгалтерським правом. Для цього пропонуємо проаналізувати їх за системою ознак.

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Характеристику регуляторів, які визначають методологію і організацію бухгалтерського обліку СВП та нефінансової звітності, наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Види регуляторів бухгалтерського обліку
соціальної відповідальності підприємства**

Ознака групування	Види регуляторів	Коротка характеристика нормативних документів
За призначенням	Базові	Стосуються всіх підприємств; мають загальне призначення
	Спеціальні	Орієнтовані на окремі галузі, які мають особливий вплив на екологію та суспільство
За рівнем регулювання (походженням)	Зовнішні	Міжнародні, державні та регіональні нормативні документи
	Внутрішні	Підготовлені підприємством для внутрішнього використання
За методом правового регулювання, формою закріплення бажаної поведінки суб'єктів	Імперативні	Обов'язкові для виконання, однозначно визначають правила поведінки, не допускають відхилень від переліку прав і обов'язків суб'єктів
	Рекомендаційні	Встановлюють варіанти бажаної поведінки суб'єктів; необов'язкові для виконання
	Диспозитивні	Вказують варіант бажаної поведінки, який стає обов'язковим за умови згоди суб'єкта
	Заохочувальні	Визначають заходи заохочення за бажаний варіант поведінки суб'єктів
За статусом	Формалізовані	Оформлені у встановленому порядку
	Неформалізовані	Не оформлені офіційними документами
За ступенем визначеності	Абсолютні	Висувають вимоги з вичерпною конкретністю і повнотою
	Відносні	Не містять повних, вичерпних вказівок на умови та зміст діяльності суб'єкта

**Розділ 2. Концептуальні засади обліку
соціальної відповідальності підприємства**

Закінчення табл. 2.1

Ознака групування	Види регуляторів	Коротка характеристика нормативних документів
За сферою регулювання	Господарська діяльність	Містять загальні та галузеві вимоги та рекомендації до організації та провадження діяльності
	Соціальна відповідальність	Відображають рекомендації та вимоги до організації, управління та звітування у сфері СВБ
	Облік і звітність	Визначають варіанти організації та методики обліку господарської діяльності підприємства

Джерело: розроблено автором.

Аналіз нормативних документів за представленою у таблиці системою ознак свідчить про унікальність регуляторів обліку СВП. У цілому на діяльність підприємства незалежно від його ставлення до Глобального договору ООН і політику у сфері соціальної відповідальності поширюється вплив базових зовнішніх нормативних документів імперативного, рекомендаційного та заохочувального характеру, які оформлені в офіційному порядку і розглядають господарську діяльність підприємства, її облік і звітність як об'єкти регулювання. Ступінь їх визначеності переважно є абсолютним. Відносний рівень визначеності допустимий для зовнішніх регламентів, що потребують абсолютного визначення через внутрішні нормативні документи.

Базові вітчизняні нормативні документи здебільшого мають абсолютний ступінь визначеності, а спеціальні диспозитивні нормативні документи та неформальні регулятори щодо соціальної відповідальності суб'єкта господарювання і її обліку – відносний ступінь визначеності.

Натомість соціально відповідальні підприємства з метою бухгалтерського обліку додатково використовують:

- зовнішні формалізовані нормативні документи диспозитивного характеру з відносним ступенем визначеності, які стосуються питань змісту СВП та нефінансової звітності;
- внутрішні формалізовані і неформалізовані нормативні документи, імперативного характеру, які абсолютно визначені та стосуються питань змісту СВП, а також її обліку та нефінансової звітності (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Характеристика основних нормативних документів
у сфері бухгалтерського обліку соціальної
відповідальності підприємства**

Назва регулятора	Характеристика
Політика ООН про повідомлення щодо досягнутого прогресу [445]	Спеціальний, зовнішній, диспозитивний, формальний, відносно визначений, у сфері соціальної відповідальності
Загальна декларація прав людини	Спеціальний, зовнішній, диспозитивний, формальний, відносно визначений, у сфері соціальної відповідальності
Принципи міжнародного бізнесу (ділової етики)	Спеціальний, зовнішній, диспозитивний, формальний, відносно визначений, у сфері господарської діяльності
Міжнародні стандарти у сфері соціальної відповідальності	Спеціальний, зовнішній, диспозитивний, формальний, відносно визначений, у сфері соціальної відповідальності
МСБО і МСФЗ	Базовий, зовнішній, рекомендаційний, формальний, відносно визначений, у сфері обліку і звітності
Конституція України	Базовий, зовнішній, імперативний, формальний, абсолютно визначений, у сфері господарської діяльності
Концепція національної стратегії соціальної відповідальності бізнесу в Україні	Базовий, зовнішній, рекомендаційний, формальний, відносно визначений, у сфері соціальної відповідальності

**Розділ 2. Концептуальні засади обліку
соціальної відповідальності підприємства**

Закінчення табл. 2.2

Назва регулятора	Характеристика
Законодавчо-нормативні документи з господарського, цивільного права	Базовий, зовнішній, імперативний, формальний, абсолютно визначений, у сфері господарської діяльності
Законодавчо-нормативні документи з трудового права, охорони навколишнього природного середовища тощо	Базовий, зовнішній, імперативний, формальний, абсолютно визначений, у сфері господарської діяльності та соціальної відповідальності
Законодавчо-нормативні документи з фінансового, податкового і статистичного обліку та звітності	Базовий, зовнішній, імперативний, формальний, абсолютно визначений, у сфері обліку і звітності
Кодекс професійної етики бухгалтерів	Базовий, зовнішній, диспозитивний, формальний, абсолютно визначений, у сфері обліку, звітності та соціальної відповідальності
Регіональна політика співпраці та підтримки соціальної відповідальності бізнесу	Спеціальний, зовнішній, заохочувальний, формальний, відносно / абсолютно визначений, у сфері господарської діяльності та соціальної відповідальності
Соціальна політика підприємства	Спеціальний, внутрішній, імперативний, формальний, абсолютно визначений, у сфері господарської діяльності та соціальної відповідальності
Виробнича, маркетингова, цінова політика підприємства та політика у сфері якості	Базовий, внутрішній, імперативний, формальний, абсолютно визначений, у сфері СВБ, обліку і звітності
Корпоративна культура	Спеціальний, внутрішній, рекомендаційний, неформальний, відносно визначений, у сфері соціальної відповідальності
Кодекс корпоративної етики	Спеціальний, внутрішній, диспозитивний, формальний, відносно визначений, у сфері СВБ
Посадові обов'язки менеджерів та інших працівників підприємства	Спеціальний, внутрішній, імперативний, формальний, відносно визначений, у сфері господарської діяльності та СВП
Посадові обов'язки бухгалтера	Спеціальний, внутрішній, імперативний, формальний, відносно визначений, у сфері обліку і звітності

Джерело: розроблено автором.

При цьому особливе значення мають міжнародні нормативні документи. Нині суб'єктами міжнародного права можуть бути не тільки держави, але і окремі підприємства. Зокрема, це стосується диспозитивних норм міжнародного права у сфері СВБ. Так, базові вимоги до СВБ були задекларовані у Стокгольмі на Конференції ООН з проблем навколишнього середовища (1972 р.), Декларації ООН з навколишнього середовища та розвитку (Ріо-де-Жанейро, 1992 р.), Декларації Міжнародного форуму та Програмі дій щодо рішення глобальних екологічних та соціальних проблем (Копенгаген, 1995 р.), Директивах ООН з питань захисту споживачів (1998 р.), Європейських рамочних умовах СВП (Лісабон, 2000 р.), міжнародних договорах у сфері трудових і соціальних прав ООН та Конвенціях Міжнародної організації праці, Європейській соціальній хартії та ін. Ці документи, зауважує І. Жиглей, «чинять істотний вплив на формування нормативно-правової бази регулювання бухгалтерського обліку СВП як на міжнародному, так і на вітчизняному рівні через визначення пріоритетних розрізів інформації, в якій заінтересовані різні групи суспільства» [87, с. 14]. Міжнародні стандарти представлені нормативними документами, які стосуються різних аспектів СВБ, видів економічної діяльності, функцій управління та організації діалогу із заінтересованими сторонами, у тому числі підготовки і аудиту нефінансових звітів. Вони не дають будь-яких рекомендацій для побудови інформаційної системи бухгалтерського обліку, проте містять конкретну вимогу щодо звітування про функціонування відповідних систем, їх ефективність та надання інформації заінтересованим сторонам.

Насамперед це стосується політики ООН про досягнутий прогрес, яка вимагає від підприємств щорічно повідомляти (звітувати) заінтересовані сторони про свої зусилля щодо інтеграції принципів Глобального договору ООН [445].

Велике значення також має Міжнародний стандарт ISO 26000 Guidance on social responsibility (Настанова із соціальної відповідальності), який визначає сферу СВБ – основні напрями діяльності підприємства, де виявляється

його економічна і соціальна відповідальність, створює формальні умови для її оцінки та надає інструкції щодо основних принципів, аспектів та практик соціальної відповідальності [77; 462]. Цей стандарт інтегрує рекомендації та вимоги для різних систем менеджменту (зокрема, стандартів серії ISO 9000 «Системи управління якістю», ISO 10000 Series Quality Standards, ISO 14000 «Системи менеджменту навколишнього середовища», OHSAS 18001 «Системи менеджменту гігієни та безпеки праці. Вимоги», SA 8000 «Соціальна відповідальність») і допомагає суб'єктам господарювання перевести принципи в ефективні дії та заходи з урахуванням передового міжнародного досвіду у сфері СББ. На його основі може проводитися оцінювання, сертифікація та створення системи соціально відповідального управління підприємством. Критерії соціально відповідального господарювання, які визначені ISO 26000, стануть ключем до відображення соціальної відповідальності підприємства у бухгалтерському обліку.

Численні міжнародні стандарти з управління у сфері СББ (дод. Б.3), починаючи з найперших (1987 р.), визначають його базові засади, основні поняття, вимоги до організації та сертифікації систем менеджменту, зокрема щодо якості (стандарти серій ISO 9000 та ISO 1000), безпеки та гігієни праці (стандарти серії OHSAS 18000), безпечності ланцюга постачання (стандарти серії ISO 28000) та екологічного управління (стандарти серії ISO 14000). В окремих випадках підприємства у своїй діяльності керуються комплексом міжнародних нормативних документів, про що свідчить, зокрема, досвід ПрАТ «ПЛАСКЕ» (дод. Б.4).

Для певних сфер регулювання розроблені спеціальні міжнародні стандарти, які надають конкретні рекомендації щодо контролю виконання вимог до систем управління і передбачають застосування статистичних методів (у тому числі для СУЯ [76]). При цьому визначено потенційну потребу у кількісних статистичних даних.

Окрему групу нормативних документів становлять міжнародні стандарти з оцінювання відповідності систем менеджменту. Варто зауважити, що виконання передбачених

ними функцій і процедур дозволяє підприємству зазначати у своїй інтегрованій або нефінансовій звітності факт проведення перевірки відповідності систем управління вимогам міжнародних стандартів, підвищуючи таким чином довіру споживачів до їх заяв про соціальну відповідальність. Крім того, стандарти даної групи визначають базові поняття та принципи оцінювання, передбачають розробку спеціальних методик для оцінки відповідальності, визначення вимог до планування і проведення аудитів, складання протоколів і звітування про їх результати (наприклад, ДСТУ ISO/IEC Guide 60:2007 «Оцінювання відповідності. Кодекс усталеної практики», ДСТУ ISO/IEC 17050-1:2006. Національний стандарт України «Оцінювання відповідності. Декларація постачальника про відповідність»). За визначенням К. Рахліна, проблема вимірювання, аналізу і оцінки результативності є найбільш складною в системі менеджменту [300]. І це необхідно враховувати при визначенні засад організації та розробці методології аудиту СВП.

З точки зору документального підтвердження результатів функціонування системи управління, важливу роль відіграє ISO/TR 10013:2001 «Настанови з розробляння документації системи управління якістю», імplementований в Україні [78]. Даний стандарт, зокрема, надає рекомендації щодо розробляння та ведення документації, необхідної для відображення заходів і процесів, які пов'язані з виконанням підприємством зобов'язань у сфері соціальної відповідальності та використанням ресурсів не тільки для систем управління якістю, але й систем екологічного управління і систем управління безпекою. Така документація забезпечує основу облікової реєстрації та аудиту відповідних господарських операцій.

Проаналізувавши міжнародні стандарти з управління у різних сферах соціальної відповідальності, зауважимо, що вони орієнтовані на вимоги певних заінтересованих сторін і вимагають від підприємства надання доказів про виконання ним конкретних заходів для задоволення цих вимог. Для цього підприємство повинно не тільки визначити внутрішні

Розділ 2. Концептуальні засади обліку соціальної відповідальності підприємства

процеси, пов'язані з функціонуванням системи управління, та здійснювати заходи для досягнення запланованих результатів, але й також:

- 1) обрати критерії оцінки результативності функціонування та контролювання цих процесів;
- 2) забезпечувати наявність ресурсів та інформації для підтримування функціонування й моніторингу цих процесів;
- 3) здійснювати моніторинг, вимірювання (якщо це можливо) і аналізування цих процесів [76].

Отже, управління за різними напрямками соціальної відповідальності потребує інформаційної підтримки, основою забезпечення якої є інформаційна система бухгалтерського обліку (рис. 2.2). Міжнародні стандарти щодо систем управління у сфері СВБ вважаємо важливими з огляду на необхідність уточнення змісту і характеристики господарської діяльності СВП як предмета та об'єктів обліку.



Рис. 2.2. Вплив міжнародних стандартів на систему бухгалтерського обліку соціально відповідального підприємства

Джерело: розроблено автором.

Змістовий аналіз міжнародних стандартів щодо систем управління свідчить, що вони лише опосередковано впливають на систему бухгалтерського обліку через регулювання господарської діяльності підприємства та необхідність виконання заходів для забезпечення відповідності вимогам обраних стандартів. Вищенаведені міжнародні стандарти у сфері СВБ дозволяють формалізувати її й ідентифікувати з метою бухгалтерського обліку. Їх найбільш суттєвими ознаками, на нашу думку, є такі:

- можливість застосування будь-яким суб'єктом, який має намір дотримуватись принципів соціальної відповідальності у своїй господарській діяльності;
- забезпечення системи управління сучасним інструментарієм для досягнення обраних цілей і виконання розробленої на їх основі програми дій, що дозволяє уточнити структуру об'єктів обліку та засади його організації;
- інтеграція різних сфер соціальної відповідальності (якість, екологія, охорона праці тощо) у єдину систему з метою управління та обліку;
- визначення загальних вимог до інформаційної бази обліку і звітності для забезпечення взаємодії бізнесу, органів влади, профспілок, громадських інститутів та інших заінтересованих сторін.

Водночас існує багато нормативних документів, які фактично є надбудовою до вищенаведених міжнародних стандартів, оскільки ґрунтуються на визначених ними поняттях і вимогах. Насамперед це нормативні документи, які містять рекомендації щодо підготовки нефінансової звітності. Їх актуальність підвищується у зв'язку з вимогою світової громадськості щодо відкритості та прозорості сучасного бізнесу, а також очікуваним переходом до обов'язкової нефінансової звітності. Інформаційна підтримка проголошених перетворень вимагатиме зміни парадигми бухгалтерського обліку та розробки концептуальних основ бухгалтерського обліку соціальної відповідальності з урахуванням положень нормативних документів з нефінансової звітності.

У світі існує понад 60 стандартів підготовки нефінансових звітів [276], однак проведений аналіз нефінансових звітів вітчизняних і зарубіжних підприємств (дод. Б.5) дозволяє стверджувати, що актуальними з них є кілька видів. Кожний з них має свою нормативну базу й особливості підготовки (дод. Б.6). Проаналізувавши хронологію створення нормативної бази нефінансової звітності (дод. Б.7), доходимо висновку, що вона знаходиться у процесі формування і розвитку, включає кілька нормативних документів, які повинні використовуватись комплексно.

Нормативна база підготовки звітності набула комплексності із впровадженням міжнародних стандартів серії AA 1000: AA 1000APS (2008) AccountAbility Principles (Принципи відповідальності), AA 1000AS (2008) Assurance Standard (Стандарт з надання упевненості), AA 1000SES (2011) Stakeholder Engagement Standard (Стандарт щодо залучення заінтересованих сторін) [489]. Вони спрямовані на вирішення питань, що впливають на управління, бізнес-модель та організаційну стратегію підприємства у контексті стійкого розвитку та взаємодії із заінтересованими сторонами. Дані стандарти підтримують ідею інтегрованої звітності і надання впевненості. У стандартах описано процедуру підготовки звітності та набір критеріїв якості, на основі яких може здійснюватись її соціальний і етичний аудит. При цьому зовнішній аудит визначено як обов'язкову умову для підтвердження достовірності звітності про СВП. Проте найсуттєвішою рисою даної серії стандартів є акцент на посиленні взаємодії бізнесу і суспільства. Зокрема, AA 1000 Stakeholder Engagement Standard – перший міжнародний стандарт із залучення заінтересованих сторін до складання звітності через визначення спектра актуальних питань. Він відображає загальні сучасні вимоги до звітності підприємства. І якщо коректно стверджувати, що «розвиток інформаційного забезпечення бізнесу ґрунтується не тільки на узгоджених положеннях і стандартах, що регулюють порядок ведення обліку та складання звітності, а й на психологічних особливостях»

користувача [26, с. 127], то більшою мірою на нього впливає належність останнього до певної групи заінтересованих сторін. У зв'язку з цим особливої актуальності набувають наведені у стандарті рекомендації щодо процедури взаємодії із заінтересованими сторонами. Зазначене дозволяє вважати стандарти серії AA 1000 важливим доповненням до нормативних документів з нефінансової звітності Глобального договору ООН та GRI.

Становить науковий і практичний інтерес порівняння підходів міжнародних стандартів нефінансової та фінансової звітності до розкриття інформації. У Концептуальних основах фінансової звітності зазначено, що якісні характеристики інформації, зокрема щодо її корисності та обмеження, визначає мета звітності [132, розд. 1, п. M1]. Проте, на наш погляд, насамперед їх визначає так званий першорядний користувач звітності. Про це йдеться у нормативному документі: «Рада, розробляючи стандарти фінансової звітності, намагатиметься надати сукупність інформації, яка задовольнятиме потреби максимальної кількості першорядних користувачів. ... [Це] не завадить суб'єктові господарювання, що звітує, включити додаткову інформацію, яка є найбільш корисною для певної підмножини першорядних користувачів. ... Для інших сторін, таких як регулятори або інші члени суспільства, крім інвесторів, позикодавців та інших кредиторів, фінансові звіти загального призначення можуть також бути корисними. *Проте ці звіти не спрямовані безпосередньо на ці інші групи*» [132, розд. 1, п. M8, M10]. Не можна не враховувати важливість вищенаведених першорядних користувачів і для нефінансової звітності. Проте, як доводять результати дослідження, інші «другорядні» користувачі на практиці мають суттєвий вплив не тільки на соціальну, але значною мірою на економічну ефективність суб'єкта господарювання.

На міжнародні нормативні документи з нефінансової звітності посилаються у своїх дослідженнях багато вчених-бухгалтерів. Зокрема, В. Карагод пропонує на цій основі здійснити трансформацію бухгалтерського обліку та звітності

через інтеграцію бухгалтерської та соціальної звітності, зокрема балансу [115, с. 15]. Натомість Н. Голубєва характеризує їх як складову методичної бази соціального обліку [60], що підтверджує висновки проведеного аналізу концепції соціального обліку. С. Салиніна пропонує принципи, які стосуються ведення соціального і етичного бухгалтерського обліку і звітності, та підходи до організації обліку соціальної відповідальності [315, с. 76]. П. Атамас і О. Атамас вважають, що «розробка і впровадження моделі інтегрованої бізнес-звітності усувають окремі відмінності між фінансовим і управлінським обліком в їх класичному розумінні: інтегрована звітність частково відкриває для всіх заінтересованих користувачів ту інформацію, яка традиційно вважалася внутрішньою, закритою» [6, с. 78].

Міжнародні нормативні документи містять положення, які є важливими для бухгалтерського обліку соціальної відповідальності, зокрема:

– положення стандартів ISO 9000, ISO 10000, ISO 14000, OHSAS 18001 та SA 8000 є суттєвими для характеристики соціальної відповідальності як предмета бухгалтерського обліку та уточнення складу його об'єктів;

– настанови Глобального документа ООН, GRI, IR та AA 1000 мають бути покладені в основу організації процесів збору та накопичення інформації про економічний, соціальний та екологічний наслідки діяльності суб'єкта господарювання в системі бухгалтерського обліку з метою формування показників його нефінансової звітності.

З точки зору нашого дослідження, важливо визначити вплив вищенаведених нормативних документів на систему бухгалтерського обліку та звітності. Тому зазначені проблеми більш докладно будуть розглянуті у наступних розділах монографії. Зауважимо, що Україна, як і інші країни-учасники світового співтовариства, все частіше порушує питання соціального розвитку, захисту людини та навколишнього середовища. Незважаючи на сучасну практику включення до кола суб'єктів міжнародного права не тільки держав, але і народів,

націй, організацій і, навіть, окремих індивідів [351], для формування національної моделі СВБ важливим є визнання відповідних норм державою. Створення умов для удосконалення діяльності вітчизняних підприємств на засадах соціальної відповідальності, її бухгалтерського обліку та нефінансової звітності вимагає створення відповідної вітчизняної нормативної бази.

Державне регулювання бухгалтерського обліку СВБ є комплексним і доволі невизначеним. Цей рівень регулювання як міжнародний представлений нормативними документами із СВБ, а також бухгалтерського обліку і звітності. Документи першої групи переважно є імплементованими національними версіями окремих міжнародних стандартів у сфері СВБ (див. дод. Б.3). Надана вище характеристика міжнародних стандартів повною мірою стосується їх вітчизняних аналогів. Нормативні документи другої групи потребують більш ґрунтовного аналізу з урахуванням необхідності визначення можливості інтегрування вимог до розкриття інформації про СВБ для зовнішніх і внутрішніх заінтересованих сторін.

Найбільш важливим очікуваним результатом процесу реформування вітчизняної нормативної бази бухгалтерського обліку і звітності є побудова системи регулювання, яка буде враховувати необхідність забезпечення потреб усіх заінтересованих користувачів бухгалтерської інформації [269, с. 177]. Проте у контексті гармонізації вимоги національних положень (стандартів) фінансової звітності суттєво якісно відрізняються від вимог міжнародних стандартів до нефінансової звітності. Якщо у МСФЗ йдеться про заінтересовані сторони як про потенційних користувачів облікової інформації (тобто зв'язок з ними встановлюється на останньому етапі облікового процесу – звітуванні), то GRI і, особливо AA 1000, наголошують на необхідності постійного зв'язку з ними, тобто підпорядкуванні всього процесу підготовки звітності запитам заінтересованих сторін, відповідного коригування інформаційно-облікової системи підприємства.

Як доречно зауважують зарубіжні експерти, зокрема Х. Драгер, на сьогодні в Україні не сформовано законодавчу вимогу надання звітів зі стійкого розвитку та інтегрованих звітів [407]. Це є однією із основних причин низьких показників участі вітчизняних підприємств в ініціативах Глобального договору ООН та GRI.

З метою створення вітчизняної нормативної бази щодо організації, сертифікації, оцінювання, обліку діяльності у сфері СВБ та нефінансової звітності Україна обрала шлях імплементації окремих міжнародних стандартів. Аналогічний підхід був використаний наприкінці 1990-х – на початку 2000-х рр. для фінансового обліку та звітності. С. Голов охарактеризував його, як обмежене пряме застосування з альтернативою їх добровільного повного впровадження підприємствами як додаткового регламенту [56].

Безумовно, при розробці норм бухгалтерського права в частині облікового відображення СВП, як і в разі реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів [286], слід враховувати інституційні умови, національні особливості економічного середовища. Зокрема, в Україні чинні нормативні документи орієнтують систему бухгалтерського обліку передусім на складання фінансової звітності, а практика переважно залишається адаптованою до потреб складання податкової звітності. Такі обмеження, слушно зауважує С. Голов, заважають застосовувати альтернативні підходи до формування необхідної інформації на основі міжфункціонального зв'язку зі стратегією підприємства і, у підсумку, виключають «можливість забезпечення в межах однієї системи обліку потреб користувачів, інтереси яких не задовольняє фінансова і податкова звітність» [54, с. 7]. При цьому механічне розширення завдань бухгалтерського обліку через необхідність інформаційного забезпечення управління соціальною відповідальністю та складання нефінансової звітності суттєво ускладнить роботу бухгалтерського персоналу. Тому має бути створена законодавчо-нормативна база, що забезпечить необхідні умови для

оптимізації організації бухгалтерського обліку з урахуванням всього комплексу актуальних завдань.

Оскільки нормативні вимоги до системи бухгалтерського обліку і звітності безпосередньо впливають на вибір методики обліку об'єктів, які виникають у діяльності СВП або пов'язані з необхідністю оцінки її результатів, їх удосконалення вимагає належного наукового обґрунтування визначення методологічних та організаційних засад.

Вищерозглянуті документи утворюють законодавчо-нормативну базу, на якій формується власне ставлення і підхід до реалізації соціальної відповідальності кожним конкретним суб'єктом господарювання, який розробляє внутрішні нормативні документи (кодекс корпоративної етики, корпоративний кодекс, облікову політику, посадові інструкції, схему документообороту, форми внутрішньої звітності тощо), що відображають його бачення соціальної відповідальності і будуть реалізовані на практиці у взаємовідносинах з інвесторами, персоналом, споживачами, бізнес-партнерами, конкурентами та місцевою громадою. У результаті, як зазначають американські науковці Л. Пейн, Р. Деспанде, Дж. Марголіс та К. Тетчер, «з прийняттям корпоративного кодексу господарюючий суб'єкт виносить свої стандарти на загальний огляд, тим самим як би декларуючи готовність нести відповідальність за роботу у будь-якій точці земної кулі» [264].

Разом з тим, удосконалення методологічних засад обліку СВП потребує наукового обґрунтування.

Висновки до розділу 2

1. Економічні інтереси учасників господарського процесу як користувачів облікової інформації є одним із вирішальних факторів розвитку бухгалтерського обліку. Розв'язання конфлікту між метою, яку поставили перед собою першорядні користувачі, й інформаційною «продуктивністю» бухгалтерського обліку стимулювало його вдосконалення через діалектичне поєднання методологічних і об'єктних новацій.

Розділ 2. Концептуальні засади обліку соціальної відповідальності підприємства

На сучасному етапі суспільного розвитку зміна системи соціально-економічних відносин і цінностей зумовлює необхідність бухгалтерського обліку діяльності соціально відповідального підприємства.

2. Бухгалтерський облік у СРСР та соціальний облік не спроможні надати інформацію, яка необхідна для управління соціально відповідальним підприємством. Перший з них лише номінально був орієнтований на відображення процесів формування та розподіл економічних благ, відповідності результатів господарювання соціальним цілям. Соціальний облік орієнтований на створення бази даних для складання нефінансової звітності, якої недостатньо для управління соціально відповідальним підприємством.

3. У вітчизняному та міжнародному бухгалтерському праві відсутні норми, що враховують особливості імплементації принципів СВБ у господарську діяльність підприємства. Опосередковано нормативно-правові засади бухгалтерського обліку на соціально відповідальному підприємстві визначають міжнародні нормативні документи диспозитивного характеру. Відсутність єдиного стандарту нефінансової звітності та методичних рекомендацій щодо збору, реєстрації, обробки й узагальнення даних для оцінки соціальної відповідальності підприємства зумовлюють мультиваріантність підходів до бухгалтерського обліку. Визначення концептуальних засад обліку соціальної відповідальності підприємства дозволить інформаційно забезпечити управління його діяльністю та взаємодію бізнесу із заінтересованими сторонами.

Розділ 3

МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Суспільство бачить свою економіку очима бухгалтера, сприймає її як систему економічних показників, обчислених обліковими прийомами, що пройшли свою перевірку крізь призму міри.

Г. Кірейцев [122, с. 93]

3.1. Іманентний зв'язок методології бухгалтерського обліку із соціальною відповідальністю підприємства

Однією із ключових вимог суспільства до суб'єктів господарювання, які заявили про визнання принципів Глобального договору ООН і прерогативу стійкого розвитку, є забезпечення прозорості господарської діяльності. Відповіддю на очікування суспільства є поширення практики підготовки і оприлюднення підприємствами нефінансової звітності.

Як свідчать американські експерти Е. Хеспенхейд, К. Павловська і М. МакЕлрой (Deloitte's U.S.), на початку XXI ст. зросла увага підприємств до своєї репутації: вони, як хороші корпоративні громадяни, зосереджені на поліпшенні своїх соціальних та екологічних показників... оскільки ринок вимагає більшої прозорості та простежуваності дотримання стійкості всім ланцюгом поставок [455]. У результаті на вимогу бізнес-партнерів підприємства надають інформацію про стан їх соціальної відповідальності або, іншими словами, про економічні, соціальні та екологічні наслідки своєї господарської діяльності.

Необхідність отримання та надання такої інформації підприємством безпосередньо залежать від обраної ним стратегії та рівня імплементації соціальної відповідальності (РІСВ) у його господарську діяльність.

Якщо на 1-му РІСВ питання про соціальну відповідальність не ставиться в принципі, оскільки вся діяльність підприємства зосереджена на прибутку, немає необхідності у зборі будь-якої інформації про її соціальні та екологічні наслідки, бухгалтерський облік обслуговує економічні інтереси інвесторів позикодавців та інших кредиторів. На 2-му РІСВ – підприємство і насамперед його власник приймає безкорисливе рішення і відповідні видатки у бухгалтерському обліку не виділяють зі складу витрат періоду. Спільним для 3-го та 4-го РІСВ є те, що власники і керівники підприємства розглядають соціальну відповідальність як одну зі складових його господарської діяльності. Натомість на 5-му РІСВ соціальна відповідальність є характеристикою та принципом всієї діяльності підприємства. Інформація про різні аспекти соціальної відповідальності підприємства актуальна для прийняття рішень його керівниками, починаючи з 3-го РІСВ.

Розуміється, що на першому та другому рівні система бухгалтерського обліку підприємства не відрізняється від традиційної. На третьому-п'ятому РІСВ управління підприємством вимагає спеціальної деталізації інформації (СДІ) про конкретні об'єкти, а саме про:

1-й СДІ: витрати, які виникли у зв'язку із забезпеченням ресурсами певних соціальних інвестиційних проектів, вигоди від реалізації таких проектів, їх соціальний ефект та економічну ефективність (фінансовий результат) у короткостроковому періоді тощо;

2-й СДІ: економічні, екологічні та соціальні аспекти господарської діяльності підприємства відповідно до структури показників нефінансової звітності та з урахуванням інформаційних вимог користувачів;

3-й СДІ: господарську діяльність підприємства, у тому числі виконання зобов'язань перед заінтересованими сторонами, її соціальні, екологічні й економічні наслідки у довгостроковій перспективі.

Вимоги до деталізації облікової інформації зростають при переході до більш високого РІСВ діяльності підприємства, що зумовлює ускладнення системи збору, вимірювання, реєстрації, накопичення й обробки даних. Розробка методичних рекомендацій з обліку СВП повинна здійснюватись на основі цілісної науково обґрунтованої концепції – визначення предмета, мети, завдань, з урахуванням спроможності функціонального потенціалу бухгалтерського обліку.

Праксеологічний підхід до розв'язання ключових проблем бухгалтерського обліку спричинив виникнення кількох підходів до теорії обліку, серед яких найбільш відомими є податкова, правова, етична, економічна, біхевіористична (поведінкова) і структурна [371, с. 12–18]. Характеризуючи ці підходи, Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда відмічають такі важливі аспекти:

- *податкова теорія*: сприяла поширенню передової бухгалтерської практики, поглибленню змісту та послідовності облікової діяльності, розвитку критичної складової аналізу в облікових процедурах, проте стала стримуючим фактором для розвитку прогресивної облікової думки;

- *правова теорія*: пропонувала на основі юридичних норм вирішити деякі конфліктні питання, пов'язані з такими юридичними і економічними категоріями, як «право власності», «дохід», «прибуток», а отже, стимулювала розвиток облікової думки, яка проте зумовила лише частковий результат, оскільки змогла дати відповідь тільки на окремі питання;

- *етична теорія*: привнесла у Концептуальну основу фінансової звітності такі аспекти, як істотність, правдивість, що сприяло підвищенню надійності бухгалтерської звітності, проте дані аспекти на практиці розуміють у контексті об'єктивності (достовірності) аналізу (1) сутності подій та їх наслідків або (2) оцінки об'єктів обліку (активів і витрат), а отже, достовірність фінансових звітів була поставлена у залежність від правильності (здатності) прийнятих правил і принципів, які покладено в основу формування звітних даних;

- економічна *теорія*: аналіз теоретичних проблем (макрорівень) показав, що вони мають певний вплив на практичне життя, а теоретичні облікові питання стають об'єктами професійного судження осіб, які є учасниками конфліктних ситуацій (мікрорівень); наразі облік і звітність залишають поза увагою впливу діяльності підприємства на суспільство (тобто економічні інтереси інших осіб, які не є його власниками чи акціонерами), що суперечить соціально-корпоративному підходу;

- *біхевіористична (поведінкова) теорія*: намагання виміряти й оцінити економічний, психологічний та соціологічний ефекти різних облікових процедур і звітних даних стимулювало пошук нових підходів до визначення мети обліку та спробу спроектувати стейкхолдерську теорію на теорію бухгалтерського обліку, проте необхідність врахування зворотного впливу бухгалтерської звітності на адміністрацію підприємства, бухгалтерів і аудиторів потребувало вирішення питань, які залишаються і до сьогодні без відповіді;

- *структурна теорія*: пов'язана з пошуком правильного послідовного підходу до класифікації фактів господарського життя (об'єктів бухгалтерського обліку) та змістового наповнення облікової інформації, однак складність регламентації змістового аналізу всього спектра таких фактів дає підстави стверджувати, що бухгалтерський облік є «мистецтвом».

Кожна із перерахованих теорій висунула деякі принципи та рекомендувала певні процедури, які заслуговують на увагу з метою подальшого вдосконалення методології та організації бухгалтерського обліку. Зокрема, щодо бухгалтерського обліку СВП зазначимо таке:

- зважаючи на позитивний вплив СВП на суспільний розвиток, податкова теорія має створити сприятливі умови для поширення такої практики;

- урахуовуючи зміст дефініції «соціальна відповідальність бізнесу» як зобов'язання перед заінтересованими сторонами та її вплив на формування доходів і витрат підприємства, правова теорія має запропонувати нові підходи до регулювання розподілу економічних благ у суспільстві;

- підтримуючи прагматичний підхід підприємства до соціальної відповідальності, від етичної теорії можна очікувати пропозицій щодо визначення та наукового обґрунтування системи якісної та кількісної оцінки соціальних і екологічних наслідків діяльності підприємств для суспільства та їх вкладу у його стійкий розвиток;
- відповідаючи на вимогу забезпечення прозорості діяльності підприємства, послідовники економічної теорії мають надати пропозиції щодо адекватної методології відображення в обліку та звітності фактів соціальної відповідальності;
- зважаючи на провідну роль фахівців з обліку і аудиту в інформаційному забезпеченні соціальної відповідальності і враховуючи здобутки біхевіористичної теорії, нагальним є удосконалення норм професійної етики для даної категорії фахівців;
- враховуючи прерогативу повної імплементації соціальної відповідальності у господарську діяльність підприємства, розвиток структурної теорії дослідження необхідно спрямувати на інтерпретацію та систематизацію фактів господарського життя, що впливають на економічні інтереси заінтересованих сторін.

Виконання поставлених теоретичних завдань дасть можливість створити методологічну платформу бухгалтерського обліку соціальної відповідальності та визначити концептуальну схему, без якої неможливе пізнання його об'єктів.

При цьому під методологічною платформою бухгалтерського обліку розуміємо комплекс загальнонаукових методів і специфічних методичних інструментів бухгалтерського обліку (облікова термінологія, методичні прийоми, облікові процедури), які забезпечують пізнання та відображення об'єктивної реальності. Використання методичних інструментів бухгалтерського обліку для пізнання дійсності сприяє його подальшому розвитку як науки і матиме позитивний вплив на практику. Доступна на сьогодні зовнішнім користувачам інформація про господарську діяльність підприємства (зокрема, фінансова,

податкова та статистична звітність) розкриває лише окремі аспекти його соціальної відповідальності. Натомість нефінансова звітність, незважаючи на різні пріоритети користувачів, у цілому дозволяє відповісти на інформаційні вимоги заінтересованих сторін (насамперед персоналу, партнерів по бізнесу, споживачів продукції і послуг, представників місцевої громади та суспільства) щодо соціальної відповідальності підприємства та змістовно доповнити фінансову звітність. Важливо надати заінтересованим сторонам можливість оцінити характер і ступінь прихильності підприємства принципам соціальної відповідальності [489]. При цьому необхідно оптимізувати обсяг пропонованої інформації, визначити структуру показників, які можуть бути отримані в системі бухгалтерського обліку, та відповідні методологічні засади.

Таким чином, постає питання про облікове обслуговування інформаційних запитів керівників соціально відповідального підприємства, які прагнуть приймати рішення про задоволення економічних вимог заінтересованих осіб на прагматичній основі. Для цього необхідна інформація, яку лише частково надають фінансова та нефінансова звітність.

Визнання комплексу інформаційних вимог зовнішніх і внутрішніх заінтересованих сторін спонукає до пошуку засобів їх задоволення. Передумовою бухгалтерського обліку соціальної відповідальності підприємства і, зокрема, інформаційно-облікового забезпечення формування нефінансової звітності є «розуміння відмінності між раціональним й ірраціональним» [372]. Таке розуміння необхідне для уточнення складу об'єктів бухгалтерського обліку з урахуванням його спроможності відповісти на сучасні інформаційні запити користувачів. При визначенні поняття «бухгалтерський облік» автори переважно посилаються на його методичні особливості, змістове наповнення або мету ведення [333, с. 11] та визначають його як систему чи процес [64, с. 13]. Така різноманітність підходів до характеристики бухгалтерського обліку в цілому пояснюється широтою наукових інтересів його дослідників.

Вагомим внеском у наукове обґрунтування та вирішення проблеми обліку різних аспектів соціальної відповідальності підприємства є наукові дослідження Є. Алігаджієвої [1], С. Басу [414], І. Жиглей [87], І. Замули [95], Р. Грея, Д. Коллісона, Дж. Беббінгтона [448], С. Левицької [183], Н. Малюги [208], Б. О'Двайєра [417], В. Пархоменка [262], Т. Соловей [335], С. Д'Соузі [434], К. Харітонової [369], Л. Чижевської [380] та інших вітчизняних і зарубіжних вчених. Дослідники пропонують методологічну, методичну й організаційну базу бухгалтерського обліку окремих напрямів діяльності чи операцій, які підпорядковані вимогам стійкого розвитку і в цілому відповідають теоретично-економічним засадам СВБ. Однак реалізація наданих ними пропозицій дозволяє отримати лише фрагментарне уявлення про стан СВП та виконання ним зобов'язань перед заінтересованими сторонами, а отже, неможливо зробити висновок про рівень імплементації соціальної відповідальності у його господарську діяльність.

Зважаючи на необхідність забезпечення прозорості діяльності й оптимальний РІСВ, надання заінтересованим сторонам і керівникам підприємства повної інформації про всі факти його господарського життя, які можуть вплинути на прийняття ними рішень, постає завдання безперервного та суцільного спостереження, реєстрації і забезпечення верифікації отриманої інформації. Різні аспекти такої інформації на сьогодні існують у фінансовій, податковій, статистичній, соціальній та внутрішній звітності. Проте жодна з відповідних підсистем обліку, спираючись на свій сучасний методичний інструментарій, не спроможна самотійно або в комплексі забезпечити користувачів необхідною інформацією.

Доведення висунутої гіпотези про спроможність бухгалтерського обліку забезпечити отримання найбільш повної, системної та верифікованої інформації про СВП вимагає удосконалення його концептуальних основ.

Так, місце і роль бухгалтерського обліку в системі управління соціально відповідальним підприємством безпосередньо залежить від визначення його предмета. Науковці неодноразово звертають увагу на існування різних підходів до визначення змісту понять «предмет» і «об'єкт» бухгалтерського обліку [53; 94; 200; 269; 284; 296; 333 та ін.]. Не вдаючись до дискусії з даного питання, зауважимо про нашу позицію. При визначенні похідних понять або спеціальному застосуванні певних термінів, як у даному випадку, керуємось тлумаченням базових дефініцій в українській мові [41; 326], а також загальними положеннями про предмет науки та беремо за основу: *предмет* – те, на що спрямована пізнавальна, творча (науковця, дослідника) або практична (бухгалтера) діяльність; а *об'єкт* – певна одиниця господарського значення (явище, предмет, особа, на яку спрямовано якусь діяльність, увагу і т. ін.). Переконані у правильності визначення предмета бухгалтерського обліку як системи його об'єктів або іншими словами, об'єктів як складових предмета бухгалтерського обліку [200, с. 36].

Проведений аналіз, свідчить, що предмет бухгалтерського обліку не був однаковим у різних суспільно-економічних формаціях [174; 330], піддавався впливу інституційних факторів [94, с. 21], а отже, змінювався у часі та просторі [53, с. 410]. Його трансформації на всіх етапах еволюції бухгалтерського обліку як практичної, так і наукової діяльності пов'язані з намаганням фахівців дати сучасне визначення даного поняття та визначити місце конкретного об'єкта досліджень в системі бухгалтерського обліку. Існування численних, різних за змістом підходів до визначення предмета бухгалтерського обліку також є цілком логічним з точки зору практичної діяльності. Щоразу його конкретизація зумовлена об'єктивною необхідністю, яка має юридичне підґрунтя, формується під впливом чинних законодавчо-нормативних документів, відображає домінуючу парадигму бухгалтерського обліку та погляди вчених.

Дослідники звертають увагу на те, що предмет бухгалтерського обліку фактично визначений нормативно-правовими документами [58, с. 177; 284, с. 164]. Змістовий аналіз законодавства України та деяких країн підтвердив, що визначення поняття «бухгалтерський облік» у різний спосіб містить пряме посилання на предмет бухгалтерського обліку (дод. В.1). Їх можна умовно поділити на три види:

- *об'єктний*: майно, зобов'язання підприємства і їх рух / стан і зміни активів, капіталу, зобов'язань, а також доходи і витрати (Таджикистан, Латвія / Вірменія, Сербія);
- *діяльнісний*: господарська діяльність (Україна, Грузія, Білорусь, Казахстан, Косово, Молдова);
- *комплексний*: фінансовий стан, результат, грошові потоки, зміни в капіталі й іншу фінансову та нефінансову інформацію (Боснія і Герцеговина).

Проте нормативна регламентація предмета, об'єктів і мети бухгалтерського обліку може стати перешкодою для його розвитку. Це, зокрема, стосується визначень поняття «бухгалтерський облік», в яких переважно зазначено такі об'єкти, які відображаються у балансі (звіті про фінансовий стан) та звіті про фінансовий результат підприємства. Наразі, показники, актуальні для управлінського та податкового обліку, не враховані (наприклад, собівартість продукції, робіт і послуг, бази оподаткування податком на прибуток та ін.). Визначення поняття «бухгалтерський облік» у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» є одним із найбільш коректних: у ньому зазначено не об'єкти, а предмет бухгалтерського обліку, який охоплює всі перераховані в інших законодавчих документах об'єкти обліку.

На нашу думку, нормативні документи відображають сучасну парадигму «публічної» складової бухгалтерського обліку. Вони можуть регламентувати лише фінансовий, податковий і статистичний облік, від яких залежать макроекономічні показники, а не бухгалтерський облік в цілому.

Розділ 3. Методологічні засади обліку соціальної відповідальності підприємства

За науковими першоджерелами можемо виокремити такі підходи: об'єктний, діяльнісний, фактологічний і універсальний. Прихильники об'єктного підходу пов'язують предмет бухгалтерського обліку з об'єктами, які переважно відображені у фінансовій звітності підприємства (табл. 3.1). Об'єктний підхід є історично зумовленим, традиційним. Його перевагою є можливість врахувати об'єкти, на які спрямовано бухгалтерську діяльність: дані про них збирають, реєструють, накопичують і систематизують за допомогою спеціального методичного інструментарію у фінансовому, управлінському, податковому і соціальному обліку. Проте об'єктний підхід є консервативним. У разі виникнення новітніх об'єктів, зокрема соціального обліку, виникає необхідність перегляду визначення предмета бухгалтерського обліку.

Таблиця 3.1

Визначення предмета бухгалтерського обліку у науковій літературі (об'єктний підхід)

Автори	Визначення предмета бухгалтерського обліку
К. Безверхий [11, с. 38]	Рух капіталу, що здійснюється за допомогою грошових і матеріальних потоків за видами фінансово-господарської діяльності підприємства
І. Жиглей [86, с. 58]	Майно, капітал, зобов'язання, а також доходи та витрати суб'єктів господарювання
Г. Кірейцев [123, с. 4]	Кількісна визначеність економічних відносин
М. Кужельний, В. Лінник [174]	Засоби господарства і господарські процеси
Л. Ловинська [197, с. 12–13]	Капітал суб'єкта господарювання, а також доходи, витрати і фінансові результати
Н. Лоханова [200, с. 36]	Кругообіг капіталу, у ході якого задіяно відповідні ресурси
Н. Малюга [208, с. 139–171]	Вивчення впливу фактів господарського життя на капітал підприємства

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Закінчення табл. 3.1

Автори	Визначення предмета бухгалтерського обліку
Р. Моторин, Т. Моторина [227, с. 8]	Активи, зобов'язання організацій і їх рух
В. Палій [259, с. 97]	Капітал і його обіг; капітал як величина засобів, що вкладені у господарську діяльність, їх переміщення і трансформація у процесі обороту, у т.ч. приріст або зменшення в результаті господарської діяльності
Н. Слободян, Т. Паляниця [325]	Кругообіг капіталу в різних його формах
Я. Соколов, В. Соколов [330, с. 14]	Ресурси підприємства та їх джерела
В. Сопко, О. Сопко [338, с. 18]	Майно суб'єктів господарювання, його рух у процесі діяльності: виробництва, обміну, розподілу і споживання суспільного продукту і правові відносини (тобто зобов'язання), що виникають при цьому між суб'єктами господарювання відносно майна
Т. Шешукова, К. Разуваєва [391, с. 68]	Майно, зобов'язання організацій і їх рух

Джерело: складено автором.

Разом з тим цілком слушним є твердження про те, що предмет бухгалтерського обліку не повинен постійно переглядатись, його слід визначати настільки *універсально*, щоб поява нових об'єктів не заперечувала, а тільки конкретизувала його [94, с. 21]. При цьому від інформаційних вимог зовнішніх і внутрішніх користувачів (макро- та мікроекономічних факторів) залежатиме не предмет, а лише структура об'єктів бухгалтерського обліку.

Зазначеного недоліку позбавлені так звані діяльнісний, фактологічний та універсальний підходи (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Визначення предмета бухгалтерського обліку
у науковій літературі (необ'єктні підходи)**

Автори	Визначення поняття
Діяльнісний підхід	
Л. Васильєва [40, с. 253], Н. Гура [64, с. 13], О. Козлова, Т. Бабченко, О. Галаніна [128, с. 17], О. Петрук [269], Н. Головай, В. Ясишена [58, с. 177]	Господарська діяльність суб'єкта обліку (підприємства, організації)
Ю. Верига, М. Виноградова, Т. Гладких, О. Гусакова, А. Пшенична [37, с. 21]	Виробничо-господарська і фінансова діяль- ність економічного суб'єкта, оцінена у грошовому виразі
С. Голов [53, с. 453]	Ретроспективні та перспективні пара- метри господарської діяльності підпри- ємства та його середовища, визначені органами, що регулюють бухгалтерський облік та власником підприємства або уповноваженим ним органом (посадовою особою)
В. Жук [94, с. 21]	Процеси і явища життєдіяльності органі- зацій (підприємств) та інституційні впли- ви на процеси такого відображення і зміни складових життєдіяльності
Фактологічний підхід	
Ф. Бутинець [31, с. 8], Я. Соколов [323, с. 14]	Факти господарського життя
Універсальний підхід	
С. Грей [449], Б. Нідлз [232]	Інформація про підприємство

Джерело: складено автором.

Універсальний підхід охоплює всі вищенаведені варіанти визначення предмета бухгалтерського обліку, однак потребує уточнення у контексті його застосування. Натомість становить інтерес фактологічний підхід до визначення предмета бухгалтерського обліку. Даний підхід змістовно близький до діяльнісного, але прямо вказує на дискретність і вибірковість подій господарського життя підприємства у бухгалтерському обліку. Його застосування вимагає встановлення певних критеріїв пізнання потоку подій господарського життя підприємства з метою виокремлення фактів, які підлягають аналізу та контролю як потенційні об'єкти бухгалтерського обліку. У зв'язку з цим періодичне виникнення нових об'єктів не потребує перегляду дефініції «предмет бухгалтерського обліку», а лише уточнення критеріїв визнання.

На відміну від авторів (зокрема Р. Вебера [496]), які стверджують, що бухгалтерський облік охоплює кілька предметних областей, в тому числі фінансового і управлінського обліку, оподаткування, аудиту, Ф. Бутинець вважає, що весь бухгалтерський облік є єдиною обліковою системою, направленою на відображення ФГЖ [33, с. 21]. Фахівець-практик з управлінського обліку К. Зубарев підкреслює, що «основою будь-якого обліку є господарська операція... Вся ця інформація описує одну й ту ж саму подію, але в різний спосіб, аж до дат, обсягів і сум. Чи означає це, що інформація різна? Ні. Вона оцінюється за різними критеріями для використання в тій чи іншій сфері» [99, с. 200]. Наведені аспекти доповнюють один одного і формують цілісну уяву про факти господарського життя підприємства. Фактологічний підхід пропонує для всіх видів бухгалтерського обліку спільний предмет, який не залежить від їх призначення, принципів, методичних прийомів, структури показників і т. ін.

При використанні фактологічного підходу до визначення дефініції «предмет бухгалтерського обліку» принципово важливо уточнити зміст поняття «факт господарського життя». У науковій літературі висвітлено різні його тлумачення. Так, «господарські факти (операції) – на думку Ф. Бутинца –

означають рух економічних ресурсів і в цілому характеризують стан економіки підприємства» [31, с. 8]. М. Медведєв пропонує таке визначення: факти господарської діяльності – будь-які одиничні факти, що так чи інакше змінюють господарський комплекс суб'єкта [220, с. 35].

Наведені дефініції сформульовано за принципом господарської одиниці [220; 371, с. 100] та не враховують важливі для управління соціально відповідальним підприємством аспекти діяльності. Так, М. Корягін і П. Куцик зазначають, що методологія традиційного бухгалтерського обліку потребує удосконалення «шляхом розширення його предмета в просторі і в часі, шляхом включення до складу його об'єктів зовнішнього середовища підприємства та впровадження прогностичних фактів господарського життя» [160, с. 63]. Натомість О. Височан [43, с. 189] пропонує тлумачити поняття «факт господарського життя» як увесь спектр об'єктів і явищ первинного бухгалтерського спостереження, що, на нашу думку, також є некоректним. Основним фактором його визначення є інформаційні вимоги користувачів. Даний підхід «може розширити межі економічної одиниці за рахунок зовнішньої діяльності, наприклад такої, як поліпшення соціальних відносин всередині підприємства або суспільства, посилення соціальної відповідальності підприємства» [371, с. 101]. При цьому актуалізується така важлива властивість сучасного суб'єкта господарювання, як відповідальність за виникнення і виконання ним зобов'язань, що має відображатися в обліку і звітності підприємства. А визначення меж облікової характеристики господарської одиниці, хоч і залежить від економічних інтересів користувачів бухгалтерської звітності, обмежується сферою її впливу на заінтересовані сторони.

Враховуючи зазначене, вважаємо найбільш коректним визначення предмета бухгалтерського обліку як фактів господарського життя. При цьому будемо використовувати триєдиний економіко-екологічно-соціальний підхід [151] до визначення їх наслідків.

Пізнання предмета бухгалтерського обліку більшість науковців розглядають як його мету [410]. У зв'язку з цим вони неодноразово намагались обмежити предмет і мету бухгалтерського обліку певними об'єктами. Твердження, на кшталт, «метою ведення бухгалтерського обліку є надання користувачам... інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства» [285] не можуть заборонити цим користувачам або окремим їх групам запитувати іншу додаткову інформацію.

Якщо поставлено за мету «перетворення даних в корисну інформацію для прийняття рішень» [296, с. 18], то потрібно дуже обережно підходити до її деталізації як повного переліку об'єктів обліку.

Як було зазначено вище, протягом тисячоліть мета бухгалтерського обліку змінювалась відповідно до вимог першорядних користувачів облікової інформації. Зміна системи соціально-економічних відносин і цінностей періодично вимагали її сутнісного і змістового уточнення. Однак протягом усієї історії розвитку бухгалтерського обліку його мету пов'язували з визначенням результатів господарської діяльності підприємства (Дж. Л. Кріппа, Фр. Вілле [330, с. 115–117]) і розглядали з економічної точки зору (Л. Пачолі [371, с. 5]). Безумовно, вимірювання результату діяльності повинно виконуватись у показниках, які зрозумілі й адекватні економічним інтересам користувачів облікової інформації. На цей аспект «основної мети обліку» звертає увагу Ф. Бутинець і формулює її так: «забезпечити власників повним збереженням їх майна, а працюючих – об'єктивним розподілом заробленого ними прибутку та соціальним захистом» [34, с. 19]. Крім того, слід враховувати необхідність своєчасного надання інформації для прийняття управлінських рішень [174]. Таке трактування мети бухгалтерського обліку вказує на прерогативу економічних інтересів трьох груп заінтересованих осіб: власників, менеджерів і працівників. У даному аспекті можна стверджувати, що, подібно до предмета бухгалтерського обліку, його мета в цілому є єдиною на всіх етапах суспільного розвитку (еволюційний або вертикальний зріз вимог користувачів).

Фактично Н. Лоханова робить аналогічний висновок за підсумками аналізу вимог користувачів до звітності підприємства (горизонтальний зріз вимог користувачів) і стверджує, що, незважаючи на їх різноманіття, мета обліку «може бути сформульована як єдина – створення максимально адекватної реальності інформаційної моделі економічних процесів та їх тенденцій відносно суб'єкта господарської діяльності і надання всім заінтересованим особам обґрунтованого обсягу інформації для прийняття рішень, а також задоволення їх інших інформаційних вимог за рахунок єдиного інформаційного масиву даних про параметри господарської діяльності підприємства, а також інші показники як внутрішнього, так і зовнішнього характеру» [199].

Разом з тим слід враховувати, що різноманіття вимог користувачів зумовлює використання різних підходів не лише при систематизації і абсорбції інформації для складання звітності, але й при зборі даних для їх реєстрації і подальшої обробки. Внаслідок цього реальна інформаційна модель господарської діяльності ускладнюється і потребує додаткових характеристик і показників.

Так, у ХХІ ст. в умовах цивілізованого ринку мета бухгалтерського обліку виражається в інтеграції завдань інформаційного обслуговування одержання прибутку і задоволення суспільних потреб, тобто є дуальною. При цьому слід погодитись з думкою В. Жука, що «визначення місії та завдань бухгалтерського обліку як ключової інформаційної функції розширеної системи управління за концепцією стійкого розвитку ООН» є однією з основних теоретичних засад реформування бухгалтерського обліку [92].

Я. Соколов заперечує антропоморфізм бухгалтерського обліку та стверджує, що «цілі мають завжди персональний характер і можуть бути тільки у людей. Ні абстрактні утворення типу науки, ні конкретні інститути ... цілей мати не можуть» [333, с. 16]. М. Проданчук розвиває цей тезис: «ні фінансовий, ні управлінський облік не мають мети, а лише завдання, які на кожному підприємстві визначаються залежно

від особливостей пріоритетів функціонування системи управління суб'єктів господарювання. Тобто мета властива не бухгалтерському обліку, а учасникам господарського процесу: власникам, менеджерам, бухгалтерам, інвесторам та іншим суб'єктам, заінтересованим в обліковій інформації» [288, с. 39]. Аналогічну думку висловлює Л. Лисенко: «цілі ведення обліку визначаються суб'єктами-користувачами і змінюються залежно від періоду» [204, с. 22]. Такий висновок в цілому підтверджує проведений нами ретроспективний аналіз бухгалтерського обліку. Зміна мети обліку на різних етапах розвитку суспільства так чи інакше відображає зміну складу учасників господарського процесу. Цілі, досягнення яких передбачається, проектуються на систему бухгалтерського обліку.

Слушними, на нашу думку, є аргументи, які наводить Н. Лоханова [200, с. 35], вважаючи, що бухгалтерський облік є певним видом діяльності, і звертає увагу на те, що «основними характеристиками діяльності постають її предметність і суб'єктність». При цьому суб'єктність є іманентно характерною рисою облікової діяльності і в жодному разі не повинна сприйматись як свідчення його антропоморфізму.

З іншого боку, уявний «антропоморфізм» бухгалтерського обліку є наслідком його уособлення у процесі його реалізації (організації і ведення) суб'єктами професійної діяльності.

Мета бухгалтерського обліку фактично є проекцією його ролі у системі управління підприємством. Вважаємо, що її слід визначити як виявлення (абсорбцію) фактів господарського життя, інформація про які може вплинути на прийняття рішення та інформаційне обслуговування учасників господарського процесу [142]. Особливість сучасного етапу суспільного розвитку полягає у тому, що бухгалтерський облік повинен відображати не тільки економічні результати, але й соціальні та екологічні наслідки діяльності підприємства – процес суспільного розподілу економічних благ. У цьому контексті метою бухгалтерського обліку на соціально

відповідальному підприємстві є надання інформації, яка дозволить заінтересованим сторонам зробити висновок про рівень його соціальної відповідальності, а керівникам – приймати рішення про реалізацію цілей у сфері СВБ.

Численні спроби конкретизувати мету бухгалтерського обліку фактично відображаються у його часткових завданнях, які формуються під впливом зовнішнього і внутрішнього середовища. Насамперед вони зумовлені моделлю економічної системи. Так, основними завданнями бухгалтерського обліку в СРСР були контроль за виконанням плану і збереженням матеріальних цінностей, забезпечення впровадження господарського розрахунку, сприяння соціалістичному змаганням. У ринкових умовах господарювання завдання бухгалтерського обліку визначені нормативними документами і бізнес-середовищем. На рівні підприємства на них впливають запити його власників, стратегія управління, вид економічної діяльності, етапи життєвого циклу, виробнича і маркетингова політика, вірогідні економічні, соціальні та екологічні ризики тощо.

Відповідно, вчені (Ф. Бутинець [31, с. 8], Н. Довгопол [73]; Я. Іщенко [105], Г. Кірейцев [117, с. 13], М. Кутер [178, с. 43–47], О. Міронова [224], І. Орлов [248; 250], О. Петрук [269, с. 69, 72], М. Проданчук [288], І. Садовська, Т. Божидарнік, К. Нагірська [38, с. 32–33], Я. Соколов [333, с. 18–20], Н. Семенишена [319, с. 126], Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда [371, с. 5]) по-різному формулюють завдання бухгалтерського обліку. Їх узагальнення дозволило визначити кілька підходів, що відображають:

- об'єктні акценти (збереження та відображення майна / капіталу власника / кругообороту засобів підприємства; визначення фінансових результатів / економічної ефективності);
- орієнтир на користувачів та їх інформаційні запити (складання звітності; надання інформації для забезпечення управління; забезпечення певною інформацією користувачів; забезпечення контролю; запобігання кризовим ситуаціям тощо);

- якісні характеристики похідної інформації (формування точної / достовірної / корисної / зрозумілої інформації; своєчасна діагностика і т. ін.).

Як правило, науковці певним чином інтегрують вищевказані підходи і намагаються зменшити невизначеність у господарській діяльності підприємства. Спроби у змісті завдання закласти якісні характеристики затребуваної інформації видаються нам хибними, оскільки дублюють принципи бухгалтерського обліку і звітності. Разом з тим, вважаємо доволі гнучким, універсальним і коректним визначення завдання бухгалтерського обліку М. Медведєвим як позиціонування підприємства «у найбільш зручному для прийняття управлінських рішення вигляді» [220, с. 30].

Провівши аналіз наукових публікацій, можемо стверджувати, що пропонувані завдання бухгалтерського обліку, як правило, мають утилітарний характер. Деталізація завдань зворотно протилежна рівню їх уніфікації. Водночас вона дозволяє визначити напрями вдосконалення організації та методології обліку для інформаційного обслуговування користувачів і забезпечення прийняття рішень у конкретних ситуаціях. Вважаємо необхідним звернути увагу на те, що у спеціальній та науковій літературі для визначення завдання бухгалтерського обліку використано переважно вузькі тлумачення результату діяльності підприємства, обмеження його фінансовим результатом чи економічною ефективністю, що не відповідає сучасним запитам користувачів бухгалтерської звітності. Так, наприклад Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда визначають завдання бухгалтерського обліку як «відстеження ходу господарських процесів і виявлення їх економічної ефективності» [371, с. 5]. Натомість, І. Орлов вважає цілком обґрунтованим визначення мети і завдань бухгалтерського обліку як соціально-економічної науки [250, с. 115]. Тобто бухгалтерський облік як процес наукового пізнання економічних і суспільних явищ не повинен обмежуватись виключно економічною оцінкою господарської діяльності підприємства.

У контексті екологічної діяльності І. Замула визначає завдання бухгалтерського обліку та вимагає відповідного змістового наповнення похідної інформації (про природні ресурси; вплив на навколишнє природне середовище; заходи з охорони навколишнього природного середовища та їх ефективність) [95, с. 98].

Варто також зауважити, що завданням бухгалтерського обліку І. Жиглей вважає сприяння зменшенню конфлікту інтересів різних груп заінтересованих сторін через забезпечення відкритості інформації на основі принципів СВБ [87]. Даний акцент не втратив актуальності. Проте, як зазначалося вище, міжнародними стандартами та у зарубіжній науковій літературі [450] питання розглядається більш широко ніж забезпечення прозорості діяльності підприємства. Аналогічного підходу будемо дотримуватись і ми, акцентуючи увагу на проявах СВП та інформуванні користувачів про економічні, соціальні та екологічні наслідки його діяльності. Однак, на відміну від вищенаведених специфічних соціально орієнтованих завдань бухгалтерського обліку, будемо враховувати вимоги до структури та змісту облікової інформації за рівнями імплементації СВП.

Виконання даного завдання в межах системи бухгалтерського обліку дозволить створити інформаційну базу для обслуговування соціальних програм (3, 4 і 5-й РІСВ), формування нефінансової звітності (4 і 5-й РІСВ) та управління соціально відповідальним підприємством (5-й РІСВ) [142]. При цьому метод бухгалтерського обліку слід розглядати як інструмент реалізації поставлених завдань [250, с. 115].

На сучасному етапі розвиток бухгалтерського обліку значною мірою зумовлений необхідністю розв'язання конфлікту між вимогами (очікуваннями) першорядних користувачів бухгалтерської звітності й «інформаційною продуктивністю» його методології. Це вимагає удосконалення облікових процедур, застосування нових прийомів, перегляду принципів та розширення або вдосконалення функцій бухгалтерського обліку. Таким чином, існуючі формулювання завдань бухгалтерського обліку прямо або опосередковано вказують на окремі

його прийоми (документування, реєстрація у грошовому вираженні, складання звітності тощо) або функції (відображення – пізнавальна, забезпечення – інформаційна; збереження, захист, контроль і підтвердження – контрольна; реєстрація – пізнавальна і оціночна).

Беручи до уваги вищенаведене, вважаємо необхідним доповнити завдання бухгалтерського обліку таким, як формування повної і достовірної інформації про СВП, яка структурно відповідає вимогам внутрішніх і зовнішніх користувачів, дозволяє здійснювати контроль за відповідністю його діяльності принципам стійкого розвитку й обраній соціальній політиці, а також за формуванням і використанням внутрішньогосподарських і залучених резервів для забезпечення його фінансової стійкості при виконанні зобов'язань перед заінтересованими сторонами.

Така постановка завдань відображає їх іманентний зв'язок з існуючими прийомами і функціями бухгалтерського обліку й орієнтована на більш повне використання і розвиток його методологічного потенціалу.

Основними напрямками подальшого розвитку методології бухгалтерського обліку вважаємо такі:

– розширення об'єктів бухгалтерського обліку з урахуванням економічних, соціальних та екологічних умов і наслідків господарської діяльності підприємства;

– удосконалення методичних прийомів бухгалтерського спостереження та пізнання ФГЖ підприємства з метою збору, вимірювання та реєстрації даних, які відображають економічні, соціальні й екологічні наслідки його господарської діяльності;

– удосконалення методичних прийомів систематизації, накопичення, обробки й узагальнення інформації про економічні, соціальні й екологічні наслідки господарської діяльності підприємства з метою їх відображення у звітності;

– приведення облікової політики підприємства у відповідність до завдань облікового обслуговування користувачів бухгалтерської інформації – всіх груп заінтересованих сторін.

Розвиток бухгалтерського обліку з урахуванням вимоги всіх заінтересованих сторін дозволить створити інформаційну основу для забезпечення прозорості та підзвітності підприємства, підвищення його конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості.

3.2. Функціональний потенціал бухгалтерського обліку соціальної відповідальності підприємства

Акумуляування у системі бухгалтерського обліку інформації про соціальну відповідальність (економічні, соціальні й екологічні наслідки діяльності) підприємства пов'язане із використанням його функціонального потенціалу.

Під функціональним потенціалом розуміємо спроможність бухгалтерського обліку виконувати покладені на нього функції (призначення, ролі). Така спроможність забезпечена сукупністю усіх елементів методу бухгалтерського обліку і реалізується в результаті виконання відповідних облікових процедур.

Функції бухгалтерського обліку, на думку Г. Кірейцева, слід розглядати як прояв його головних властивостей у певних умовах господарювання [126, с. 41]. Подібної позиції дотримується і Р. Мачуга, стверджуючи, що така властивість впливає на досягнення поставленої мети [219, с. 15]. Я. Соколов висловлюється більш чітко: на його думку, саме цілі, поставлені перед бухгалтерським обліком, визначають його функції [330, с. 543]. Натомість О. Петрук стверджує, що функція виражає певний *потенціал* економічної системи і, зокрема, *бухгалтерського обліку* [269, с. 73]. Дослідження функцій бухгалтерського обліку та їх реалізації через елементи методу, на думку Г. Кірейцева, М. Шигун і К. Боримської, є основою для підвищення використання неосяжного науково обґрунтованого потенціалу бухгалтерського обліку та забезпечення ефективного управління окремим підприємством [118; 393].

Вважаємо важливим виділений Т. Сльозко той факт, що функція задається обліковою системою ззовні і відображає її роль у зовнішньому середовищі [327, с. 139]. Таким середовищем для бухгалтерського обліку є система управління підприємством. При цьому облік як функція системи управління взаємодіє з іншими її функціями. Така взаємодія потребує чіткого розподілу «ролей» або, іншими словами, функцій бухгалтерського обліку.

Вищезазначене дозволяє визначити *критерії визнання функцій бухгалтерського обліку*, а саме: сприяє досягненню поставленої мети (має прямий зв'язок з метою бухгалтерського обліку), яка задана бухгалтерському обліку як функції управління ззовні, використовує методологічну платформу бухгалтерського обліку.

Наслідком осмислення розвитку та спроб формування концепції бухгалтерського обліку є різні підходи науковців до визначення його складу. Перше, що привертає увагу: вчені переважно розглядають функції бухгалтерського обліку в утилітарному вимірі. Можемо виділити три основні підходи до їх структуризації:

1) диференціація від чотирьох і більше функцій (Б. Аманжолова [4], Л. Васільєва [40, с. 253], Л. Кіндрацька [120], Г. Кірейцев [122, с. 94], О. Лаговська [180], У. Марчук [216], І. Омецінська [247], М. Проданчук [289, с. 146], П. Саблук [309, с. 435–436], І. Садовська, Т. Божидарнік, К. Нагірська [38, с. 31], С. Свірко, А. Фаріон [317, с. 8 і 9], Е. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда [371, с. 113] і Н. Хорунжак [376]);

2) стандартний або чотирьохфункціональний (Ю. Верига, М. Виноградова, Т. Гладких, О. Гусакова, А. Пшенична [37, с. 21], Л. Кіндрацька [120], М. Кужельний, В. Лінник [174], І. Орлов [250], В. Сопко, О. Сопко [338, с. 48], В. Швець [386]);

3) інтеграція (В. Бондарчук [22, с. 39], Я. Іщенко [105, с. 66], В. Савченко, Н. Колос [311] виділяють три, Т. Бочуля [26, с. 123], Т. Сльозко [327, с. 141–142] та О. Лишиленко [196] – дві, а Р. Мачуга – одну функцію [219, с. 15]).

**Розділ 3. Методологічні засади обліку
соціальної відповідальності підприємства**

Така різноманітність підходів дослідників до розв'язання означеної наукової проблеми є результатом дії об'єктивних і суб'єктивних факторів, аналіз яких виходить за межі нашого дослідження. Натомість зауважимо, що визнання принципів Глобального договору ООН і парадигми стійкого розвитку вимагають подальшого удосконалення методології бухгалтерського обліку і, зокрема розробки способів і методів опису та фіксації СВП, а також пояснення науковими методами господарських явищ, які відображають РІСВ. У цьому контексті для нашого дослідження становлять інтерес функції обліку як практичної діяльності.

До складу таких функцій автори відносять інформаційну, контрольну, аналітичну, оціночну, прогностичну, планову, креативну, науково-пізнавальну, комунікаційну (зворотного зв'язку), виховну, оптимізаційну, мотивуючу, соціальну, трансляції соціального досвіду, культуро-творчу, регулюючу, регулятивну правового захисту суб'єктів господарювання, моделювання, мотивуючу, збереження капіталу, вартісно- і ціннісно-орієнтовану та ін. (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Диференціація функцій бухгалтерського обліку
у науковій літературі**

Автори	Функції бухгалтерського обліку							Інші	
	Інформаційна	Контрольна	Аналітична	Оцінна	Соціальна	Прогностична	Комунікаційна		Пізнавальна
1. Б. Аманжолова [4]	+	+	+				+		Збереження власності
2. В. Бондарчук [22, с. 39]	+	+	+						–
3. Т. Бочуля [26, с. 123]	+						+		–
4. Л. Васільєва [40, с. 253]	+	+							Управління, виховна

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Продовження табл. 3.3

Автори	Функції бухгалтерського обліку								Інші
	Інформаційна	Контрольна	Аналітична	Оцінна	Соціальна	Прогностична	Комунікаційна	Пізнавальна	
5. Ю. Верига, М. Виноградова, Т. Гладких, О. Гусакова, А. Пшенична [37, с. 21]	+	+	+						планова
6. П. Житний, І. Афанас'єва [89, с. 102]	+	+	+				+		–
7. Я. Іщенко [105, с. 66]	+	+				+			–
8. Л. Кіндрацька [120]	+	+	+						Регулювальна
9. Г. Кірейцев [122, с. 94]	+	+			+	+		+	Регулююча, правового захисту суб'єктів господарювання
10. М. Кужельний, В. Лінник [174]	+	+	+	+					–
11. О. Лаговська [180]	+	+	+			+	+		–
12. О. Лишиленко [195]	+	+							–
13. Н. Лоханова [201]	+						+		Інформаційно- координаційна
14. Н. Малюга [208, с. 57–59]	+	+	+		+	+			Регулююча, правового захисту, мотивуюча
15. У. Маручук [216]	+	+	+		+		+	+	Управлінська, мотиваційна, правового захисту суб'єктів господа- рювання, юридична
16. І. Омецінська [247]	+	+	+	+	+				–
17. І. Орлов [250]	+			+	+				Збереження майна
18. Д. Пілевич [273, с. 213]	+	+	+	+	+				–

**Розділ 3. Методологічні засади обліку
соціальної відповідальності підприємства**

Закінчення табл. 3.3

Автори	Функції бухгалтерського обліку								Інші
	Інформаційна	Контрольна	Аналітична	Оцінна	Соціальна	Прогностична	Комунікаційна	Пізнавальна	
19. Н. Правдюк [283, с. 37]	+	+				+			Вимірювання, мотивації, оцінки, правозахисна, реєстраційна, результативна, спостереження
20. М. Проданчук [289, с. 146]	+	+	+	+					Збереження капіталу, вартісно- орієнтована
21. П. Саблук [309, с. 435–436]	+	+			+				Сприяння розвитку бізнесу, організації бізнесу, забезпе- чення ефективності виробництва
22. В. Савченко, Н. Колос [311]	+	+							Управлінська
23. І. Садовська, Т. Божидарнік, К. Нагірська [38, с. 31]	+	+	+	+	+				–
24. С. Свірко, А. Фаріон [317, с. 8, 9]	+	+			+			+	Управлінська, захисна
25. Т. Сльозко [327, с. 142]	+	+							–
26. В. Сопко, О. Сопко [338, с. 48]	+	+	+	+					–
27. Е.С. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда [371, с. 113, 135]	+				+	+	+		Управлінська
28. Н. Хорунжак [376]	+	+	+	+	+	+	+	+	Креативна
29. В. Швець [386]	+	+	+	+					–
Разом	24	21	15	8	9	5	8	5	–

Джерело: систематизовано автором.

Покладання широкого функціонального навантаження на бухгалтерський облік є дискусійним. Провівши аналіз пропонуваного складу функцій, можемо за Я. Соколовим (через двадцять років) повторити: «у цих класифікаціях змішані дві основи: цільова та реалізаційна. У першому випадку йдеться про економічні функції, що дозволяють керувати господарськими процесами, і юридичні, що забезпечують контроль фізичних та юридичних осіб, у другому – про контрольні й організаційні функції» [330, с. 544]. Сучасне сприйняття функціонального потенціалу бухгалтерського обліку має певні відмінності. Так, якщо перша група функцій пов'язана із досягненням мети бухгалтерського обліку, то друга – поєднує утилітарне історично зумовлене сприйняття місця бухгалтерського обліку в системі управління підприємством із сучасними уявленнями про його роль у суспільстві. До останньої групи слід віднести, зокрема, такі функції, як регулюючу, оптимізаційну, збереження капіталу, соціальну, мотивуючу, виховну та ін. Проте ми погоджуємось і з твердженням щодо недопустимості ототожнення функції обліку з функціями сучасних бухгалтерів [109].

Дослідження спектра функцій бухгалтерського обліку у публікаціях вітчизняних авторів дозволило виявити змішування його функцій як наукової і практичної діяльності. Так, науково-пізнавальну функцію Г. Кірейцев, У. Маручук, С. Свірко, А. Фаріон, Н. Семенишена і Н. Хорунжак розглядають у загальному контексті з такими функціями, як управлінська, контрольна, мотиваційна, правового захисту суб'єктів господарювання та ін. Разом з тим змістове наповнення даної функції, на відміну від інших, відповідає меті і завданням бухгалтерського обліку виключно як науки. Зокрема, С. Свірко і А. Фаріон так визначають суть науково-пізнавальної функції: «полягає у розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку; отримання, накопичення, аналіз нових знань у зазначеній сфері з метою розвитку та удосконалення бухгалтерського обліку» [317, с. 9].

Крім того, слід зазначити, що при визначенні складу функцій бухгалтерського обліку як практичної діяльності дослідники зловживають емпіричним підходом. На підтвердження даної тези наведемо думку М. Кужельного і В. Лінника: «більшість методичних засобів бухгалтерського обліку реалізується для здійснення фахівцями бухгалтерського обліку його контрольної функції» [174]. Автори наводять сорок прийомів реалізації даної функції, одинадцять є загальнонауковими, п'ять – обліковими, два – аналітичними, але дванадцять – суто контрольними. Головний бухгалтер (бухгалтер) виконує такі контрольні заходи (сигнальне документування, спосіб спеціальних розрахунків, експертиза (експертні оцінки) документів, експертиза товарно-матеріальних цінностей, де логічна перевірка достовірності машинограм, спосіб програмного контролю введеної у ПЕОМ інформації, дублювання тощо) на підприємствах з обмеженою номенклатурою продукції, незначними обсягами робіт чи послуг, що надаються, та невизначеним розподілом посадових обов'язків. В інших випадках він лише бере участь у роботі контрольних комісій, наприклад, при проведенні інвентаризації, лабораторних аналізів, контрольних обмірів виконаних робіт, контрольного запуску сировини і матеріалів у виробництво, контролюванні розкрою матеріалів за партіями тощо). Наведені приклади вказують на необхідність наукового осмислення й теоретичного обґрунтування контрольної, аналітичної, оціночної та інших функцій бухгалтерського обліку.

Як зазначає І. Орлов, на розширення складу функцій бухгалтерського обліку суттєво вплинули ускладнення його методичного інструментарію й урізноманітнення господарської діяльності підприємства: з часом більш досконалим ставав бухгалтерський облік, а отже, розширювались функції, які він виконував [248, с. 231]. Зважаючи на те, що одночасно відбувався розвиток системи управління і розширення та диференціювання посадових обов'язків менеджерів й інших

фахівців підприємства, останні перебрали на себе частину контрольних і організаційних функції, які раніше покладались на працівників бухгалтерії і виконувались доступними їм засобами. Однак використання новітніх інформаційних технологій і переоцінка ролі облікової інформації спонукають до перегляду складу облікових функцій.

Розвиток системи соціально-економічних відносин та наукової економічної думки висунув новітні вимоги до використання функціонального потенціалу бухгалтерського обліку. У результаті були сформульовані такі новітні пропозиції щодо функцій бухгалтерського обліку, як креативна, трансляції соціального досвіду, культуротворча, ціннісно-орієнтована та ін. Окремі з них є суперечливими: відображають інноваційне сприйняття методологічних основ (моделювання); актуалізують завдання (вартісно-орієнтовані функції) бухгалтерського обліку в сучасному інформаційному середовищі, проте не мають відповідної методологічної платформи.

Слід враховувати, що надання системі бухгалтерського обліку не притаманних їй функцій призводить до перекручування її ролі [269, с. 73]. Натомість чітка ідентифікація функцій, як зауважує І. Орлов, є вихідною ланкою побудови загальної концепції бухгалтерського обліку [250, с. 114]. Невідповідність якості похідної інформації запитам користувачів нівелює її переваги. Тільки коректне визначення переліку функцій, які повинен виконувати бухгалтерський облік, дозволить точно окреслити його межі та визначити місце у системі управління підприємством, одночасно забезпечивши його цілісність та ефективність. Очікуємо, що зазначене дозволить обґрунтувати використання функціонального потенціалу бухгалтерського обліку за специфічних умов – обліково-інформаційного відтворення СВП.

Зокрема, хочемо звернути увагу на так звану соціальну функцію, на яку посилаються окремі науковці (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

**Сутнісне визначення соціальної функцій
бухгалтерського обліку у науковій літературі**

Автори	Визначення поняття
І. Садовська, Т. Божидарнік, К. Нагірська	Належним чином поставлений облік є надійною підтримкою і рушійною силою ефективного функціонування і розвитку підприємства, а в кінцевому результаті економічне зростання вітчизняного виробника сприяє вирішенню соціальних проблем
І. Жиглей	Забезпечує відображення соціально відповідальної діяльності підприємства та її вплив на різні групи заінтересованих осіб та суспільство в цілому, що сприяє переміщенню соціальних завдань розвитку суб'єкта господарювання зі складу додаткових і забезпечувальних до складу основних
І. Орлов	Забезпечує соціальний захист працюючих на підприємстві
П. Саблук	Виражається у підготовці й оприлюдненні інтегрованої звітності, яка поєднує в собі елементи як фінансової, так і нефінансової звітності підприємств

Джерело: систематизовано автором за [38; 87; 250;309].

Проблематичним є розмежування понять «соціальна функція» та «соціальна роль» бухгалтерського обліку. Як вже наголошувалося, функції бухгалтерського обліку зазвичай розглядають у зв'язку з його місцем у системі управління підприємством. Вплив бухгалтерського обліку на розв'язання соціальних проблем, як зазначають І. Садовська, Т. Божидарнік і К. Нагірська, є опосередкованим; відображення соціальної відповідальності та надання інтегрованої звітності, зауважують І. Жиглей і П. Саблук, пов'язане із реалізацією інформаційної функції обліку (саме так її розглядає О. Алігаджієва [2, с. 5]). Отже, наведені авторами аргументи є недостатніми для виділення соціальної функції бухгалтерського обліку.

При визначенні складу функцій бухгалтерського обліку потрібно керуватись певними критеріями.

Одним із таких критеріїв є *цілі бухгалтерському обліку*, оскільки саме вони, на думку Я. Соколова, «диктують його функції» [330, с. 544]. Як було встановлено, мета бухгалтерського обліку, зокрема обліку соціальної відповідальності, підпорядкована інформаційним запитам заінтересованих сторін та керівників підприємства. Таким чином, функції бухгалтерського обліку реалізуються у зовнішньому інформаційному середовищі.

Зазначене змушує з іншої точки зору розглядати пропозицію Г. Кірейцева (підтриману У. Марчук та іншими дослідниками) щодо поділу функцій бухгалтерського обліку на зовнішні та внутрішні [126, с. 42; 216, с. 171–172]. Так, зовнішні функції обліку вчений пропонує розглядати у взаємозв'язку з існуючими економічними потребами, інтересами, економічними і правовими відносинами. Натомість внутрішні функції обліку пов'язує із реалізацією його методичних прийомів відображення фактів господарської діяльності підприємства, технічних елементів професійної діяльності працівників облікового і управлінського апарату, тобто з тим, що складає його внутрішній потенціал. Даний підхід викликає певні заперечення. Слід зважати на те, що дефініція «функція» розкривається у зовнішньому вияві якісних і сутнісних властивостей бухгалтерського обліку у системі управління підприємством [250, с. 114]. В. Швець зауважує, що бухгалтерський облік виконує важливу зовнішню функцію – практичну [386]. Тобто функції бухгалтерського обліку виявляються у зовнішньому середовищі, а існуюча методологічна платформа як внутрішній прояв його властивостей забезпечує умови для виконання таких функцій. Іншими словами, функції є зовнішнім проявом іманентних властивостей бухгалтерського обліку.

Уявлення про бухгалтерський облік як про інформаційну систему дозволяє встановити зв'язок між її входом і процесом пізнання фактів господарського життя підприємства,

а також виходом і наданням інформації користувачам про його соціальну відповідальність. Такий погляд на інформаційну систему бухгалтерського обліку є основою наукового обґрунтування облікового пізнання фактів господарського життя та надання користувачам потрібної інформації, зокрема, про СВП.

Саме у цьому контексті на особливу увагу заслуговують інформаційна, контрольна, аналітична й оціночна функції бухгалтерського обліку. Виконання даних функцій пов'язане із розпізнаванням фактів господарського життя та визначенням тих, які можна розглядати як докази СВП.

Змістові характеристики вищенаведених функцій висвітлено у багатьох наукових працях. Існують доволі різноманітні підходи до визначення зв'язків між функціями бухгалтерського обліку та входом і виходом інформаційної системи бухгалтерського обліку.

Науковці досліджували облік і контроль у їх функціональному, методичному та інформаційному взаємозв'язку. Серед них представники різних національних наукових шкіл, зокрема, італійської (розглядали контроль учасників господарського процесу як мету обліку), французької (сприймали бухгалтерську науку як основу контролю), англо-американської (вважали метою обліку контроль дій адміністрації), німецької та російської (на теоретичному рівні ототожнювали функції обліку та контролю; на практиці бухгалтерія наділяється функціями внутрішньогосподарського контролю) [47; 65; 311, с. 24; 330].

Ототожнення обліку з господарським контролем відбувалося і в соціалістичних країнах і певною мірою відповідало діючому механізму управління [311; 330]. Так, у СРСР бухгалтерський облік переважно використовували для контролю збереження цінностей, а згодом – виконання плану. За таких умов якість обліку безпосередньо залежала від правильності організації та ведення контролю [330, с. 429, 439, 488, 503]. Запровадження у 1970-х рр. обчислювальної техніки суттєво вплинуло на організацію обліку і контролю

(централізацію – децентралізацію). Це сприяло перенесенню акценту контрольної функції на дії підзвітних осіб і підрозділів. Окремі науковці наголошували на тому, що бухгалтерський облік не виконує контрольну функцію. Контрольна функція бухгалтерського обліку довгий час залишалася домінуючою.

У пострадянський період, за умови діяльності підприємств на ринкових засадах, відбувається функціональна трансформація в обліку. Вітчизняні науковці під новим кутом зору розглядають ці проблеми. Г. Кірейцев, У. Марчук, Т. Сльозко й інші дослідники вказують на двоаспектність контролю як функції управління і як функції бухгалтерського обліку [125, с. 24; 216, с. 173; 327, с. 141]. Проблеми їх ідентифікації потребують наукового розв'язання і відокремлення тих завдань, які зумовлені суб'єктивними факторами.

Огляд публікацій, які комплексно розкривають функції бухгалтерського обліку, показав, що автори переважно відносять контроль до їх складу [7; 47; 65; 82; 174; 216; 247; 273, с. 214; 311; 386 та ін.]. В. Євдокимов і Д. Лозинський висловили характерну для вітчизняної наукової школи позицію так: «взаємозв'язок бухгалтерського обліку й контролю полягає в тому, що, з одного боку, бухгалтерському обліку... властива контрольна функція. При цьому внутрішній контроль виступає частиною облікового процесу на всіх його стадіях. З іншого боку, бухгалтерський облік є інформаційною базою для контролю» [82]. Остання теза за визначенням не викликає заперечень. Натомість, перше твердження є об'єктом дискусії.

Загальноновизнаною перевагою бухгалтерського контролю є його системність і всеосяжність фактів господарського життя підприємства. Водночас з іншого боку, це може спричинити перевантаження завданнями які на практиці покладаються на бухгалтерський облік. На початку ХХІ ст. науковці налічували близько 30-ти облікових завдань. М. Кужельний і В. Лінник наголошують, що кожне п'яте завдання сформульовано як контроль за окремими напрямками діяльності підприємства (виконанням плану, наявністю та використанням коштів і матеріальних ресурсів, за мірою праці та споживання) [174].

**Розділ 3. Методологічні засади обліку
соціальної відповідальності підприємства**

У табл. 3.5 наведено сутнісне визначення контрольної функції бухгалтерського обліку у науковій літературі.

Таблиця 3.5

**Сутнісне визначення контрольної функції
бухгалтерського обліку у науковій літературі**

Автори	Визначення поняття
Б. Аманжолова [4]	Дозволяє запобігти маніпулюванню бухгалтерською інформацією при складанні звітності
В. Бондарчук [22, с. 39]	Перевірка законності та доцільності господарських операцій, забезпечення збереження майна власника, ефективного його використання
Л. Васильєва [40, с. 253]	Забезпечує контроль збереження і раціонального використання господарських активів, капіталу, зобов'язань та господарської діяльності
Ю. Верига [37, с. 21]	Пов'язана зі здійсненням контролю за законністю діяльності підприємства, збереженням власності, своєчасністю розрахунків, використанням фінансових та трудових ресурсів тощо
О. Лишилєнко [195]	Пов'язана із забезпеченням виконання планових завдань і досягненням запланованих показників діяльності підприємства шляхом здійснення їх порівняння
І. Омецінська [247, с. 1157]	Забезпечує можливість здійснення методами бухгалтерського обліку контролю раціонального використання і зберігання ресурсів підприємства, дотримання чинного законодавства у веденні господарської діяльності
Д. Пілевич [273, с. 214]	Ґрунтується на можливості проведення певних контрольних дій
І. Садовська, Т. Божидарнік, К. Нагірська [38, с. 31]	Бухгалтер, підписуючи відповідні документи, дозволяє або не дозволяє здійснити певну господарську операцію, контролює ефективність збереження та використання усіх видів ресурсів, виконання завдань бізнес-плану, кошторисів і нормативів, а також стан дотримання нормативно-правових актів, угод та контрактів

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Закінчення табл. 3.5

Автори	Визначення поняття
В. Савченко, Н. Колос [311, с. 23]	Забезпечує виявлення у процесі оперативного управління бізнесом на підприємстві потенційних порушень законодавства та інтересів власників
С. Свірко [317, с. 230]	Передбачає постійність, суцільність, безперервність контрольних процедур на всіх стадіях проведення трансакцій у межах усіх складових бухгалтерського обліку
Т. Сльозко [327]	Перевірка законності та доцільності господарських операцій, забезпечення збереження майна власника та ефективного його використання у процесі господарської діяльності
В. Сопко, О. Сопко [338, с. 48]	Дає можливість виконувати за даними бухгалтерського обліку перевірку прийнятих управлінських рішень господарського характеру, їх виконання, характер виконання
В. Швець [386]	Полягає у необхідності здійснення методами бухгалтерського обліку контролю збереження та ефективного використання ресурсів, виконання планових завдань, дотримання чинного законодавства й умов угод і контрактів

Джерело: систематизовано автором.

Пропоновані дослідниками підходи до сутнісного визначення контрольної функції можна сформулювати як завданнями із забезпечення:

- законності діяльності підприємства та виконання договорів (В. Бондарчук, Л. Васильєва, І. Омецінська, В. Савченко, Н. Колос, Д. Пілевич, Т. Сльозко, В. Швець);
- достовірності бухгалтерської інформації (перевірка правильності ведення бухгалтерського обліку) (Б. Аманжолова, С. Свірко, А. Фаріон);
- ефективності діяльності підприємства, у тому числі: доцільності господарських операцій, збереження і ефективного використання майна власника, перевірки виконання управлінських рішень господарського характеру, а також

запобігання порушенню інтересів власників (В. Бондарчук, Л. Васільєва, Я. Омецінська, І. Садовська, Т. Божидарнік, К. Нагірська, В. Савченко, Н. Колос, Д. Пілевич, Т. Сльозко, В. Сопко, О. Сопко, В. Швець).

У поглядах сучасних дослідників на контрольну функцію бухгалтерського обліку спостерігається дещо традиційний радянський підхід. Виконання жодного із наведених завдань не пов'язане з використанням методичних прийомів бухгалтерського обліку. Проте очевидно, що між ними існує тісний зв'язок: система бухгалтерського обліку безпосередньо пов'язана з контролем як функцією управління через свій продукт – інформаційне забезпечення, без якого він функціонувати не може [65, с. 465].

Однак «своєчасна, якісна та достатня за обсягом облікова інформація, що характеризує об'єкти управління, забезпечує обґрунтованість рішень, дає змогу контролювати та об'єктивно оцінювати процеси й результати економічного відтворення» [124, с. 10], не дає нам підстави стверджувати, що такий контроль і оцінка є функціями бухгалтерського обліку.

Разом з тим переважна більшість завдань, поставлених перед бухгалтерським обліком, на думку М. Кужельного і В. Лінника, «не зумовлені природою самого бухгалтерського обліку, тому працівники бухгалтерій їх виконують унаслідок *закріплених за ними обов'язків*» [174]. До таких завдань вчені, зокрема, відносять: сприяння зростанню продуктивності праці та кращому використанню закріплених ресурсів, виявлення та використання резервів, дотримання фінансової дисципліни, дотримання режиму економії у використанні коштів, збільшення ефективності використання обчислювальної техніки, забезпечення правильного розподілу заробітку між членами трудового колективу відповідно до кількості та якості затраченої ними праці та ін. Слід враховувати, що на практиці «контроль за використанням матеріальних і фінансових ресурсів не може бути забезпечений зусиллями тільки працівників бухгалтерії – потрібні спільні дії фахівців усіх інших структурних підрозділів підприємства» [174].

До того ж, об'єкти контролю як функції управління значно ширші, ніж об'єкти бухгалтерського контролю. Як відомо, вони охоплюють багато інших господарських процесів, які виходять за межі бухгалтерського обліку [67, с. 9].

Зазначене ще раз підтверджує необхідність наукового обґрунтування розподілу контрольних завдань між обліком та контролем як функцій управління.

При розв'язанні вищенаведеної проблеми слід зважати на об'єктивні фактори і враховувати, що бухгалтерський облік був і залишається, по-перше, інформаційною і, по-друге, методичною базою контролю. Так, Ю. Давидов зауважує, що методичні прийоми бухгалтерського обліку є пріоритетними у забезпеченні його контрольних функцій та ефективності внутрішньогосподарського контролю [67, с. 10]. З. Гуцайлюк стверджує, що «об'єкти контролю, охоплені бухгалтерським обліком, збігаються з об'єктами обліку», і наголошує на «застосуванні елементів методу бухгалтерського обліку в реалізації контрольних засад» [65, с. 465–466].

У. Марчук вважає, що якби бухгалтерському обліку не була властива притаманна йому контрольна функція, то власники, держава й інші заінтересовані особи не могли б використовувати бухгалтерський облік як головний інструмент контролю [216, с. 173]. Проте виникає питання: завдяки чому вищезазначені особи можуть таким чином використовувати бухгалтерський облік або, іншими словами, який методичний інструментарій бухгалтерського обліку дозволяє це робити? Безпосередньо ніякий, лише опосередковано через існуючі правила і технологію документування, інвентаризації, подвійного запису, балансу. При цьому, зокрема, використовуються такі методичні прийоми документального контролю, як нормативно-правова, формальна, логічна, арифметична та зустрічна перевірка первинних документів, облікових реєстрів та звітності. Це лише окремі приклади застосування методичних прийомів контролю в бухгалтерському обліку. Водночас ніхто з цього не робить умовивід про те, що контроль виконує облікову функцію.

Деякі науковці звертаються до «методичної» аргументації контрольної функції. Так, З. Гуцайлюк, Ю. Давидов і Т. Сльозко наполягають на застосуванні елементів методу бухгалтерського обліку в реалізації контрольних засад і вважають їх пріоритетними у забезпеченні контрольних функцій обліку і ефективності внутрішньогосподарського контролю [47; 65; 317]. На цій підставі Т. Сльозко, зокрема, відносить контроль до облікових процедур на рівні з таким, як збір інформації, вимірювання і оцінка [327]. Відповідно автори переконані, що ведення обліку одночасно передбачає здійснення попереднього і поточного контролю діяльності підприємства.

Поділяємо думку Б. Валуєва, який вважає таке твердження спірним, «оскільки побудова бухгалтерської моделі господарських засобів і забезпечення контролю їх збереження і доцільності використання досягаються принципово різними методами. Елементи методу бухгалтерського обліку, якщо їх розглядати під кутом зору бухгалтерського обліку, не мають у собі контрольних функцій. За допомогою документації навряд чи можна вести попередній контроль господарських операцій, оскільки він здійснюється переважно на стадіях, які передують складанню первинних документів. За складністю і важливістю завдань, що вирішують калькулювання і інвентаризація, вони виходять далеко за межі методу бухгалтерського обліку, а звернення до рахунків бухгалтерського обліку для отримання різноманітної інформації, є процедурою, що відноситься до інших функцій управління» [32, с. 31].

Окремі аргументи, які подекуди дослідники наводять на користь контрольної функції бухгалтерського обліку (зокрема, «в обліку здійснюється відображення всіх без винятку господарських операцій в єдиній грошовій оцінці, це дозволяє враховувати і контролювати використання господарських коштів підприємства та раціонально управляти ними» [311, с. 25]), свідчать насамперед про якісні властивості облікової

інформації. Так, З. Гуцайлюк зауважує: «у ринковому середовищі контрольна функція бухгалтерського обліку обмежена *якістю формування інформаційних масивів* та правильності складання фінансової звітності, тобто контролем власної діяльності бухгалтерії як структурного підрозділу господарюючого суб'єкта» [65, с.466]. Таким чином, ефективність виконання контрольної функції бухгалтерським обліком залежить від якості облікової інформації. Натомість оцінювання якості облікової інформації покладено на контрольну функцію не обліку, а управління (тільки Б. Аманжолова пов'язує контрольну функцію бухгалтерського обліку із необхідністю «запобігти маніпулюванню бухгалтерською інформацією при складанні звітності» [4]). В. Швець також відводить контроль патерналістську роль і стверджує, що він «*дає змогу здійснювати важливу функцію обліку щодо контролю господарської діяльності та майна підприємства, дотримання чинного законодавства та умов укладених угод, доцільності та ефективності господарської діяльності*» [386]. Але такий контроль є прерогативою менеджменту [109]. Через це його пов'язують з будь-якою функцією управління, а отже, і з обліком [47, с. 365; 216, с. 172]. Таким чином, не можна робити висновок, що теоретично обґрунтованими є всі ті контрольні завдання бухгалтерського обліку, які йому делегують на практиці.

Заслуговують на увагу твердження М. Чумаченка про те, що «облік сам по собі не є контролем, облік – це відображення у відповідному порядку всіх здійснюваних процесів, що в сукупності створює інформаційну базу підприємства... тісний взаємозв'язок обліку з контролем зовсім не означає, що облік включає в себе контроль, підміняє чи заміняє його» [381, с. 66–67].

Г. Кірейцев переконливо доводить що «не можна змішувати функцію економічної категорії як форму прояву її суспільного призначення з роллю категорії як результату практичного її використання у виробництві» [118, с. 117].

Провівши дослідження, вважаємо слушною думку науковців стосовно того, що бухгалтерський облік не реалізує контрольної функції [311, с. 23; 216, с. 172]. Методологічний аспект функціональної диференціації обліку, економічного аналізу та господарського контролю як напрям розвитку науки підтримав і Г. Кірейцев [124, с. 21]. Заперечує наявність контрольної функції в обліку Б. Валуєв: «Важко погодитись з авторами, які наділяють облік контрольними властивостями і об'єднують його з контролем. Твердження, що ведення обліку є одночасно здійсненням контролю, є досить суперечливим, оскільки побудова бухгалтерської моделі господарських засобів та забезпечення контролю їх зберігання та доцільності використання досягається принципово різними методами» [39, с. 25].

Можливості контролю не обмежуються перевіркою достовірності даних обліку. Контроль слід розглядати як засіб вивчення і розуміння об'єктивної реальності з економічної точки зору. На особливу увагу заслуговує те, що наука контролю сприяє виробленню у вченого та практика «інтуїції, що дозволяє йому вільно рухатися в інтелектуальному просторі, актуалізуючи не тільки явне, зафіксоване знання, але і так зване неявне, невербалізоване сприйняття реальності. Методологія виводить роботу ученого за грані стандартності і ремесла та перетворює її на достовірно творчу діяльність» [32, с. 26]. Така інтуїція є дуже необхідною для усвідомлення нових явищ сучасної дійсності, зокрема соціальної відповідальності суб'єкта господарювання, з метою їх ідентифікації як об'єктів бухгалтерського обліку.

Проведений аналіз [141] дозволяє зробити такий висновок:

1. Бухгалтерський облік не виконує контрольну функцію. Якість інформації в системі бухгалтерського обліку забезпечується через дотримання встановлених принципів і виконання комплексу облікових процедур, яким внутрішньо притаманні контрольні дії. Їх об'єктом є не господарське життя підприємства, його майно, чи інтереси власників, а бухгалтерські документи і результати облікових процедур.

2. Між обліком і контролем як функціями управління існує об'єктний та інформаційний зв'язок. Такий зв'язок виражається в тому, що бухгалтерський облік та його документи є об'єктом контрольних процедур, а облікова інформація – інформаційною основою для нього.

3. Контрольні завдання, які традиційно делегують бухгалтерському обліку, теоретично необґрунтовані. На практиці вони зумовлені розподілом посадових обов'язків і професійними навичками бухгалтерських працівників щодо виконання контрольних заходів.

4. Подальших досліджень потребує третій аспект взаємозв'язку «контроль – облік», який пов'язаний з визначенням контролю як методу наукового пізнання та його використанням у процесі первинного спостереження фактів господарської життя.

Незважаючи на те, що аналітичною функцією дослідники наділяють бухгалтерський облік рідше, ніж контрольною, існуючі підходи до розуміння взаємозв'язку «облік – аналіз» подібні до вищерозглянутих (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Сутнісне визначення аналітичної функцій бухгалтерського обліку у науковій літературі

Автори	Визначення поняття
Б. Аманжолова	Дозволяє здійснювати аналіз використання всіх видів ресурсів, витрат на виробництво і продаж продукції
В. Бондарчук	Оцінка (аналіз) досягнутих результатів, підсумків діяльності
Ю. Верига	Пов'язана із наданням користувачам інформації для аналізу діяльності підприємства
І. Омецінська	[За її допомогою] здійснюють аналіз наявності та ефективності використання ресурсів підприємства та результатів його діяльності загалом та окремих структурних підрозділів

**Розділ 3. Методологічні засади обліку
соціальної відповідальності підприємства**

Закінчення табл. 3.9

Автори	Визначення поняття
Д. Пілевич	Полягає у забезпеченні можливості виконання певних аналітичних прийомів з інформацією, яка представлена у бухгалтерських документах
І. Садовська, Т. Божидарнік, К. Нагірська	На підставі інформації, отриманої за даними бухгалтерського обліку, з використанням спеціальних прийомів здійснюється економічний аналіз відхилень від планових і бюджетних завдань, попередніх періодів та середньостатистичних даних по галузі з метою виявлення причин і винуватців та розробки заходів щодо виправлення негативних ситуацій
В. Сопко, О. Сопко	Полягає у тому, що процес бухгалтерського обліку пов'язаний безпосередньо з виконанням функцій аналізу: виявлення відхилень, їх причин, ініціаторів, виконавців тощо
В. Швець	Полягає у здійсненні на основі первинних та зведених даних економічного аналізу наявності, стану і руху ресурсів та результатів діяльності підприємства із широким застосуванням економіко-статистичних методів і моделювання

Джерело: систематизовано автором за [4; 22; 37; 38; 247; 273; 338; 386].

Автори у публікаціях розглядають аналіз у контексті:

– економічного аналізу (В. Бондарчук [22, с. 39], І. Омецінська [247, с. 1157], В. Швець [386]);

– надання інформації або інформаційного забезпечення аналізу (Б. Аманжолова [4], Ю. Верига [37, с. 36], Д. Пілевич [273, с. 214], І. Садовська, Т. Божидарнік, К. Нагірська [38, с. 31], Т. Сльозко [327, с. 141], В. Сопко, О. Сопко [338, с. 48]).

Перший підхід, на нашу думку, відображає роль аналізу у системі управління як його функції, а другий – наближений до визначення інформаційної функції обліку, але розглядає її у зв'язку із забезпеченням аналізу як функції управління.

Проведене дослідження доводить, що жодний із вищенаведених авторів при визначенні суті аналітичної функції бухгалтерського обліку не посилається на облікові процедури. Типовим для дефініції «аналітична функція» є її зв'язок з «виходом» системи бухгалтерського обліку та її похідною інформацією.

За Т. Сльозко, аналітична функція обліку стосується «широкої деталізації інформації про об'єкти, що відображаються у системі бухгалтерського обліку на аналітичних рахунках... застосування ЕОМ дає змогу проводити контроль за кожним аналітичним рахунком у будь-який час, тобто створює можливість оперативно впливати на об'єкти обліку» [327, с. 141–142]. М. Шигун і К. Боримська, використовуючи функціональний підхід до бухгалтерського обліку в цілому, наділяють аналітичною функцією не тільки бухгалтерський облік, але й бухгалтерські рахунки [393]. На нашу думку, процедури аналітичного обліку й аналітичні рахунки є інструментом (засобом) для структуризації облікової інформації, яка, як очікується, буде використана у процесі аналізу.

Припущення Т. Сльозко про те, що «аналітична функція обліку дозволяє вивчити перспективи розвитку даного господарюючого суб'єкта, виявити недоліки, знайти шляхи удосконалення всіх напрямків господарської діяльності» [327, с. 141], не відповідає дійсності і суперечить іншим твердженням автора. Зокрема, дослідниця вбачає призначення *функції аналізу* у «комплексному вивченні діяльності підприємства за допомогою аналітичних і економіко-математичних методів для її об'єктивної оцінки... Аналіз означає проведення аналітичних процедур як обов'язкового елемента управлінського процесу, що передуює ухваленню рішення» [327, с. 137]. Такий аналіз є складовою системи управління підприємством. Він, як і запропоновані визначення аналітичної функції, відповідає завданням інформаційного забезпечення щодо прийняття управлінських рішень та оцінки результатів їх виконання.

Визнання аналітичної функції бухгалтерському обліку фактично є даниною його ролі в інформаційному забезпеченні аналізу як функції управління підприємством.

М. Кужельний і В. Лінник характеризують аналіз як «процес вивчення, експертної діагностики, оцінки діяльності підприємства», проте розглядають його як складову системи внутрішньогосподарського контролю [174]. В. Швець підкреслює, що в бухгалтерському обліку аналіз «дає можливість розкрити внутрішню природу об'єкта, його взаємозв'язки і напрями розвитку» [386, с. 30].

Таким чином, контрольна і аналітична функції бухгалтерського обліку у визначеннях науковців пов'язані із наданням інформації для здійснення функцій контролю і аналізу системою управління підприємством. Це дає підстави стверджувати, що відповідні завдання не виходять за межі інформаційної функції бухгалтерського обліку.

Слушним є твердження про те, що методологія бухгалтерського обліку передбачає застосування аналізу як загальнонаукового методу пізнання об'єктивної дійсності [40, с. 252]. Вважаємо перспективним саме у цьому контексті розглядати методичні прийоми аналізу фактів господарського життя підприємства, складовою яких є СВП, з метою їх ідентифікації як об'єктів обліку.

На відміну від інших вищерозглянутих традиційних функцій, *оціночна функція* має певні відповідники бухгалтерському обліку: облікову процедуру та методичні прийоми, що забезпечують вимірювання об'єктів обліку. Однак лише окремі науковці (див. табл. 3.3) на сьогодні визнають оціночну функцію бухгалтерського обліку. Цю «функцію» вчені пов'язують з процесом або результатом вартісного вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку і розглядають як передумову визначення результатів господарської діяльності (табл. 3.7).

**Сутнісне визначення оціночної функції
бухгалтерського обліку у науковій літературі**

Автори	Визначення поняття
І. Омецінська	Дає можливість проводити вартісне вимірювання всіх об'єктів бухгалтерського обліку
І. Орлов	Достовірна оцінка результатів господарської діяльності
Д. Пілевич	Полягає у визначенні вартості у грошовому виразі окремих матеріальних та нематеріальних об'єктів обліку
І. Садовська, Т. Божидарнік, К. Нагірська	Здійснюється вартісне вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку, на підставі чого є можливість визначати фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання, порівнювати результати діяльності за періоди, передбачати розвиток
В. Сопко, О. Сопко	Можливість за даними бухгалтерського обліку надати оцінку роботи виконавців, визначити фінансовий стан підприємства, оцінити дохідність, рентабельність
В. Швець	Полягає у вимірі та оцінці ресурсів, визначенні вартості й собівартості виробленої продукції, розрахунку результату діяльності підприємства, його рентабельності

Джерело: систематизовано автором за [38; 247; 250; 273; 338; 386].

Переважно у наукових дослідженнях оцінка є складовою методу бухгалтерського обліку, передумовою обліку і його метою або результатом (зокрема, у Л. Ловинської [197]). На нашу думку, оцінку в бухгалтерському обліку слід розглядати виключно як один із першорядних елементів методу. Лише частково можемо погодитись з Д. Пілевичем, який характеризує оцінку як *початкову* функцію в межах облікового процесу. Автор стверджує, що «з оцінки та перенесенні її на паперові носії і розпочинається опис вартості майна

підприємства» [273, с. 213]. Аналогічну характеристику облікової оцінки наведено в Економічній енциклопедії [80], де вона охарактеризована як «попередня оцінка, що використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами... дає змогу підприємству визначити обсяг наявних у нього основних і оборотних засобів, контролювати їх використання у процесі господарської діяльності».

Оцінка є невід'ємною умовою визнання об'єктів обліку, проте обліковий процес розпочинається з виявлення об'єкта. На нашу думку, це не дає підстави розглядати її як функцію бухгалтерського обліку. Розглядатимемо оцінку як методичний прийом і результат вимірювання у процесі первинного пізнання об'єктів бухгалтерському обліку.

Як показав аналіз публікацій, з усіх функцій, якими дослідники наділяють бухгалтерський облік, поза дискусією залишається тільки інформаційна функція. Разом з тим її сутність дослідники розуміють по-різному (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Сутнісне визначення інформаційної функції бухгалтерського обліку у науковій літературі

Автори	Визначення поняття
Б. Аманжолова [4]	Фіксує і систематизує інформацію про стан і рух майна та джерела його утворення, господарські процеси, про кінцеві результати фінансової та виробничо-господарської діяльності організації
В. Бондарчук [22, с. 39]	Безперервний збір, обробка, узагальнення, зберігання, передача для потреб управління фактичних даних про основні показники діяльності
Л. Васільєва [40, с. 253]	Забезпечує відображення фактичного стану господарської діяльності
Ю. Верига [37, с. 21]	Пов'язана із накопиченням інформації про діяльність підприємства

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Продовження табл. 3.8

Автори	Визначення поняття
М. Кужельний, В. Лінник [174]	Створення вихідної інформаційної бази для планування, стимулювання, організації, регулювання, аналізу та контролю через забезпечення всіх рівнів управління для прийняття управлінських рішень достовірною та своєчасною інформацією про економічні процеси і явища, що відбуваються, про стан засобів господарства – інформаційна функція
О. Лаговська [180]	Полягає у формуванні (створенні), зберіганні та накопиченні інформації
О. Лишиленко [196]	Полягає у забезпеченні керівництва як структурних підрозділів, так і підприємства в цілому інформацією, яка необхідна для здійснення контролю, планування і прийняття оперативних управлінських рішень
Н. Лоханова [201]	Полягає у своєчасному формуванні фінансової інформації про параметри господарської діяльності з метою задоволення потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів
І. Омецінська [247, с. 1157]	Забезпечує зовнішніх і внутрішніх користувачів відповідною інформацією для прийняття управлінських рішень
І. Орлов [250]	Забезпечує надання корисної інформації користувачам для прийняття рішень
Д. Пілевич [273, с. 213–214]	Полягає у формуванні масивів різнобічних даних про економічний стан підприємства, групування різнобічної інформації, фіксації її на паперових носіях у вигляді розроблених форм, таблиць тощо
І. Садовська, Т. Божидарнік, К. Нагірська [38, с. 31]	Формування і передача інформації про наявність і рух господарських засобів та джерел їх утворення, здійснення господарських операцій та результати діяльності
В. Савченко, Н. Колос [311, с. 23]	Формування повної достовірної корисної дискретної інформації щодо майнового стану та всебічного висвітлення господарської діяльності підприємства, що є основою для здійснення аналітичних і контрольних процедур
С. Свірко [317, с. 230]	Збирання, обробка та передача інформації зовнішнім та внутрішнім користувачам

**Розділ 3. Методологічні засади обліку
соціальної відповідальності підприємства**

Закінчення табл. 3.8

Автори	Визначення поняття
Т. Сльозко [327]	Безперервний та суцільний збір і реєстрація, обробка й узагальнення, зберігання й передача інформації про факти господарського життя для управління (менеджменту) підприємством та надання її зовнішнім користувачам
В. Сопко, О. Сопко [338, с. 48]	Забезпечення користувачів даними бухгалтерського обліку, які їм потрібні для прийняття рішень.
В. Швець [386]	Забезпечення інформації про фінансовий стан і діяльність підприємства для потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів

Джерело: систематизовано автором.

Відмінність поглядів науковців пов'язана із розумінням завдань виконання даної функції під час облікового процесу. Так, наприклад, інформаційна функція:

– полягає у формуванні (створенні), зберіганні та накопиченні інформації, тобто охоплює всі етапи облікового циклу (Б. Аманжолова, В. Бондарчук, Ю. Верига, О. Лаговська, С. Свірко, Т. Сльозко);

– пов'язана зі створенням інформаційної бази для прийняття управлінських рішень (М. Кужельний, В. Лінник, О. Лишиленко, І. Омецінська, І. Орлов, В. Савченко, Н. Колос, В. Сопко, О. Сопко, В. Швець).

Зауважимо, що дефініція «інформаційна функція» на початку ХХІ ст. повинна враховувати сутність понять «дані» та «інформація» і відмінність між ними. За концепцією Е. Голдратта, даними є будь-яка послідовність знаків, що описує який-небудь фрагмент дійсності, а інформацією – відповідь на задане питання або дані, які становлять інтерес для певних осіб [447]. Тобто для бухгалтерського обліку результат процесу пізнання і об'єкт первинної облікової обробки є сукупністю даних або відомостями про факти господарського життя підприємства. Вони перетворюються на інформацію у процесі формування звітності підприємства

відповідно до запитів користувачів. Саме у цьому контексті відомості про об'єкти обліку відповідають його меті і є корисними для прийняття рішень.

Р. Мачуга стверджує що інформаційна система бухгалтерського обліку виконує єдину функцію – інформаційну [219, с. 15]. І. Омецінська вважає, що дана функція «лежить в основі інших, оскільки, володіючи відповідною інформацією, можна здійснити контроль, оцінку та аналіз діяльності суб'єкта господарювання» [247, с. 1154, 1157]. На це зауважимо: визначення облікової інформації як такої, що «повинна забезпечувати виконання всіх функцій обліку», є некоректним з огляду на зміст понять «функція бухгалтерського обліку» та «облікова інформація». Однак дане твердження наголошує на проблемі ідентифікації функцій контролю та аналізу. На нашу думку, облікова інформація дійсно забезпечує виконання функцій контролю і аналізу, але не обліку, а системи управління. Щодо оцінювальної, оціночної або, у деяких джерелах, оцінної функції бухгалтерського обліку, вважаємо некоректним її виокремлення у контексті бухгалтерського обліку або управління підприємством.

Такий підхід до розуміння функцій бухгалтерського обліку враховує «пріоритетність динамічних (над статичними) новітніх інституційних запитів на інформацію від бухгалтерського обліку, що потребуватиме від нього розумної «відмови від консерватизму» та перегляд статусу професії бухгалтера» [92].

Враховуючи зазначене, поділяємо точку зору іншої групи науковців і вважаємо, що інформаційна функція бухгалтерського обліку передбачає забезпечення користувачів інформацією, яка потрібна їм для прийняття рішень.

Проведене дослідження функціонального потенціалу бухгалтерського обліку доводить, що серед традиційних функцій на підтримку заслуговує лише інформаційна функція. Виявлений прямий зв'язок між інформаційною функцією бухгалтерського обліку та його етапами (накопичення, зберігання, обробки та надання інформації користувачам), а також прямий зв'язок між інформаційною функцією та елементами

методу бухгалтерського обліку (бухгалтерськими рахунками, подвійним записом, балансом і звітністю) спонукають до пошуку аналогічних зв'язків як критеріїв визначення інших функцій бухгалтерського обліку.

Незважаючи на те, що тривалий час оцінка, контроль та аналіз сприймалися як основні методичні прийоми бухгалтерського обліку, за результатами проведеного дослідження не виявлено таких зв'язків. На нашу думку, контроль та аналіз у межах системи бухгалтерського обліку доцільно розглядати як допоміжні методичні прийоми, які використовуються на різних етапах облікового процесу. Оцінці і оцінюванню відводиться важливе місце у первинному визнанні об'єктів обліку та підготовці інформації для заінтересованих сторін. Проте запропонованим нами критеріям визнання функцій бухгалтерським обліку оціночна функція не відповідає.

Поділяємо думку М. Шигун про те, що адаптивний розвиток системи бухгалтерського обліку безпосередньо пов'язаний з ускладненням внутрішніх інформаційних зв'язків, зміною характеру розподілу прав власності, розширенням бізнес-відносин і зв'язків із зовнішніми групами користувачів, що зумовлює переорієнтацію «з системи обробки даних на інформаційну систему, здатну інтерпретувати дані про ФГЖ та систематизувати їх відповідно до потреб користувачів, подавати інформацію у формі, адекватній процесам прийняття економічних рішень. Бухгалтерський облік при цьому перетворюється з пасивної системи відображення господарської діяльності на активну управлінську підсистему, що базується на пізнавальному процесі та участі в управлінській діяльності» [396, с. 20].

Якщо результатом виконання інформаційної функції є певним чином систематизована, накопичена, оформлена (оброблена) і надана користувачам інформація, виникає питання про її основу або базу даних. Така база даних створюється під час пізнання фактів господарського життя підприємства у ході виявлення, вимірювання, визнання об'єктів і реєстрації господарських операцій, дані про які підлягають подальшій обліковій обробці.

Зауважимо, що бухгалтерська та юридична практика має приклад використання терміна «пізнавальна функція». Так, у судово-бухгалтерській експертизі вона спрямована на встановлення обставин, що мають значення для правильного розв'язання справи на основі досліджуваних матеріалів» [59]. *Порівняльне правознавство* розглядає пізнавальну функцію у контексті глибокого вивчення правових явищ, елементів правових систем, правових ситуацій та ін. [366].

Науково-пізнавальну функцію за теорією бухгалтерського обліку визнавав Г. Кірейцев. Проте О. Канцуров стверджує, що тотожність діяльності у сфері бухгалтерського обліку і процесу пізнання (набуттям знань про явища і закономірності об'єктивного світу) є ілюзорною [113, с. 89–90]. Основним аргументом для цього, на думку автора, є те, що суб'єкт пізнання знаходиться поза межами бухгалтерського обліку, «у сфері бухгалтерського обліку не приймаються рішення, спрямовані на зміни в об'єкті дослідження, які б виходили за межі її компетенції». Вчений стверджує, що «діяльність у сфері бухгалтерського обліку – це лише частина процесу пізнання суб'єктом економічної одиниці, а бухгалтерський облік є методом пізнання».

Зауважимо, що у філософському сенсі процес пізнання буття або його частини, якою є господарська діяльність, безкінечний. Тому будь-яка визначена у гносеологічному контексті пізнавальна діяльність буде його частиною. У контексті «забезпечення пізнання певного аспекту соціально-економічних об'єктів, процесів і явищ» унікальним вбачаємо не предмет, а метод бухгалтерського обліку. Змістовно бухгалтерська пізнавальна діяльність безпосередньо орієнтована на інформаційні потреби користувачів інформації, створює можливості для отримання ними знань і задоволення їх потреб у пізнанні об'єктивної реальності та у формуванні їх світогляду, переконань, системи цінностей. Водночас характер пізнання ФГЖ через метод бухгалтерського обліку є методологічно об'єктивним. Його слід розглядати через зв'язок «об'єкт – знання».

Враховуючи епістемологічний характер процесу пізнання фактів господарського життя підприємства, пропонуємо визнати за бухгалтерським обліком *пізнавальну (когнітивну) функцію* (утилітарного спрямування на відміну від науково-пізнавальної, про яку йдеться в публікаціях Г. Кірейцева, С. Свірко та деяких інших авторів), яка передбачає ідентифікацією (розпізнання) об'єктів обліку та відповідає суті бухгалтерського обліку як «процесу пізнання» [338, с. 64]. Вона не лише є передумовою виконання інформаційної функції, але й відображає особливість і призначення бухгалтерського обліку та зміст діяльності облікових працівників. Виокремлення пізнавальної функції дозволяє акцентує увагу на процесі облікового пізнання об'єктивної реальності, передбачає використання методичних прийомів аналізу, контролю і оцінки. Сутність використання наведених прийомів полягає у визначенні правомірності здійснення та реєстрації господарських операцій. Так, у процесі пізнання фактів господарського життя підприємства з метою ідентифікації об'єктів бухгалтерського обліку виконуються такі *заходи*:

- контроль кожного факту господарського життя стосовно відповідності внутрішнім і зовнішнім регламентам;
- аналіз кожного факту господарського життя за певними ознаками стосовно відповідності умовам визнання активів та зобов'язань підприємства;
- оцінювання кожного факту господарського життя підприємства.

Отже, коли З. Гуцайлюк у роботі, присвяченій дослідженню контролю, зауважує, що «основною функцією бухгалтерського обліку все ж є збір, форматування й опрацювання інформації для потреб управління» [65, с.465], вчений фактично визнає прерогативу пізнавальної та інформаційної функцій бухгалтерського обліку.

У результаті на вході інформаційної системи отримуємо дані про об'єкти, які відповідають умовам визнання і підлягають відображенню у первинних документах і на рахунках бухгалтерського обліку.

Як зазначалося вище, функції бухгалтерського обліку на практиці відображаються на конкретних облікових завданнях. У цьому контексті становить інтерес трактування облікових завдань М. Кужельним і В. Лінником, зокрема вчені обмежуються такими:

- безперервне, суцільне, взаємопов'язане й документоване *спостереження* за економічними процесами та явищами в усіх ланках економіки;
- *створення вихідної інформаційної бази* для планування, стимулювання, організації, регулювання, аналізу та контролю через забезпечення всіх рівнів управління для прийняття управлінських рішень достовірною та своєчасною інформацією про економічні процеси і явища, що відбуваються, про стан засобів господарства [174].

Фактично перше з цих завдань безпосередньо відповідає пізнавальній, а друге – інформаційній функціям бухгалтерського обліку. Наведені визначення містять характеристики процесів пізнання та створення інформації, які становлять інтерес для загального аналізу облікового процесу.

Наведений приклад підтверджує нашу думку про те, що бухгалтерському обліку притаманні дві функції: пізнавальна та інформаційна. Таке «звуження» функцій бухгалтерського обліку, з одного боку, є наслідком перерозподілу різноманітних завдань між функціями системи управління, а, з іншого, – відображає значення облікової інформації, без якої не може виконуватись будь-яка з його функцій, що в інформаційну епоху не можна вважати недоліком.

Між пізнавальною і інформаційною функціями існує тісний причинно-наслідковий зв'язок, а саме:

- доцільність пізнавальної функції зумовлена необхідністю створення бази даних для реалізації інформаційної функції, а її змістова складова конкретизується через вимоги користувачів до продукту інформаційної функції;
- якість виконання інформаційної функції безпосередньо залежить від результатів реалізації пізнавальної функції.

Дані функції забезпечують досягнення поставленої мети (*інформаційне обслуговування учасників господарського процесу*) та виконання завдань бухгалтерського обліку фактів господарського життя. У комплексі вони відображають дуальність бухгалтерського обліку як інформаційної системи – її вхід і вихід, демонструють її довершеність і забезпечують виконання тих вимог (ролей), які у різні часи покладались на неї. Такий висновок є результатом «поглибленої інтеграції» функцій бухгалтерського обліку у процесі розвитку методологічної та методичної основ бухгалтерського обліку, яку передбачали Г. Кірейцев [124], В. Савченко та Н. Колос [311, с. 26].

Пропонована структура функцій бухгалтерського обліку є науково обґрунтованою. Вона не залежить від особливостей діяльності певного суб'єкта господарювання, переконань і професійної компетентності керівників та інших посадових осіб, інформаційних запитів користувачів облікової інформації та інших факторів, які мають утилітарний характер [136].

Виняток, на нашу думку, становить такий практичний аспект, як технології обробки інформації. Ілюстрацією зазначеного є запропоновані М. Медведєвим етапи функціонування інформаційної системи обліку, які «обумовлені рівнем НТП», зокрема: реєстрація (введення), групування (обробка) та представлення (надання) інформації [220, с. 32]. Сучасні інформаційні технології сприяють зовнішньому сприйняттю облікового процесу як єдиного цілого та трактуванню бухгалтерського обліку як цілісної інформаційної системи, що дозволяє розглядати останню як функціональний зв'язок вихідних даних (результат виконання пізнавальної функції) і звітної інформації (результат виконання інформаційної функції). Такий зв'язок має двоєдину природу, яка відображає: 1) облікові технології або метод обробки інформації за допомогою інформаційних технологій – (*внутрішнє споглядання*); 2) інформаційні технології перетворення «вхід – вихід» інформаційної системи (*зовнішнє сприйняття*). Щодо другого з наведених М. Медведєвим етапів функціонування інформаційної системи бухгалтерського обліку вважаємо, що спосіб

групування інформації заданий планом рахунків бухгалтерського обліку, який відображає структуру показників звітності підприємства. Це дає підстави розглядати етап групування інформації як складову процесу формування звітності підприємства.

Зазначене акцентує увагу на *методологічній платформі*, яка повинна забезпечити досягнення мети бухгалтерського обліку та реалізацію його функціонального потенціалу. Одночасно створення методологічної платформи реалізації пізнавальної функції сприяє дослідженню предмета бухгалтерського обліку у контексті теорії пізнання.

3.3. Передумови пізнання і визнання соціальної відповідальності підприємства в бухгалтерському обліку

Поширення практики СВБ спричинило зміну вимог до змісту фінансової звітності та необхідність надання нефінансової інформації заінтересованим сторонам. Вітчизняні і зарубіжні експерти та науковці мають однакові погляди щодо визнання провідної ролі користувачів інформації, у визначенні підходів (завдань) до її інтерпретації та узагальнення [56, с. 21; 296, с. 68; 333, с. 23 та ін.]. Протягом тисячолітньої історії бухгалтерського обліку одним із вагомих факторів піднесення бухгалтерського обліку на теоретичному, методологічному, організаційному та методичному рівнях була необхідність обслуговування інформаційних вимог користувачів облікової інформації.

На сьогодні, якщо визнання і відображення в обліку ФГЖ суперечить вимогам нормативних документів, на практиці вони не враховуються. При цьому ігнорується, що відповідна інформація може бути суттєвою для заінтересованих сторін і для прийняття рішень керівниками підприємства. Зокрема, це стосується інформації про СВП та її впливу на економічні, соціальні та екологічні наслідки його діяльності. У сучасному світі відомості про стан соціальної відповідальності суб'єкта

господарювання мають стати основою для формулювання раціональних критеріїв доцільності або недоцільності прийняття рішень і здійснення певних практичних дій у системі соціально-економічних відносин та «подолання суперечностей між встановленими правом та мораллю нормами дозволеного або недозволеного (забороненого) і самими практичними діями» [116, с. 33].

Існує традиційна проблема онтологічного дуалізму в осягненні СВП та переходу від її сприйняття як «видимого» (уявного) до «невидимого» (справжнього) буття, яке пізнається розумом і є істиною [30, с. 66]. Для того, щоб суспільні дискусії щодо СВБ не перетворилася на «філософську рефлексію над вчинком», необхідне її теоретичне осмислення [119, с. 94], а перед бухгалтерським обліком як наукою постає нагальне завдання перетворити світоглядне знання на те «розумне», що на практиці стає критерієм істини.

У зв'язку з цим становить інтерес як філософська категорія дефініція «міра». Вона, як зазначає Г. Кірейцев, втілює у собі принципи науковості, положення права, складові здорової, визнаної людством моралі та свобод. Міра в обліковій науці «передбачає відкидання крайнощів як несприятливих умов пізнання суті стійкого розвитку і стійкого функціонування економіки шляхом гармонізації систем суспільного економічного відтворення через узгодження всіх функцій управління ним» [124, с. 18]. Вчений підкреслює, що «вимогами до обліку стають складові міри, виконання яких відбувається шляхом обліково-аналітичного дослідження і об'єктивного відображення всіх підтверджуваних фактів економічного життя. ... йдеться про контроль за виконанням вимог екології, інституціональних вимог соціального середовища, економіки, а також про контроль щодо впливу норм права на корисність механізмів регулювання процесів економічного відтворення» [124, с. 22]. Крім того, міра є основою визначення та використання облікових вимірників, забезпечує пізнання кількісних параметрів економіки в тісному поєднанні із її якісними характеристиками. На сьогодні виник розрив

між існуючими науково-теоретичними і правовими вимірами процесів економічного відтворення та очікуваннями користувачів щодо їх системного облікового відображення.

Тобто існує конфлікт, який спонукає до наукових пошуків і вдосконалення методології та організації бухгалтерського обліку. Онтологічний дуалізм бухгалтерського обліку при цьому виявляється у відтворенні уявного буття у постійному прагненні наблизитись до «справжнього». У результаті зміни предмета пізнання (уявного буття) засоби його бухгалтерського відтворення є «тимчасовими» – потребують постійного вдосконалення.

Зазначене свідчить про актуальність *перегляду підходів до пізнання й облікової інтерпретації ФГЖ підприємства з урахуванням мети та завдань бухгалтерського обліку СВП – розвитку когнітивної функції бухгалтерського обліку.*

Вітчизняні та зарубіжні вчені мають вагомі здобутки у дослідженнях бухгалтерського обліку. Натомість, пропонується методологія має переважно інформаційні орієнтири, які важливі для моніторингу соціально-екологічно-економічного стану як окремих суб'єктів господарювання, так і економіки регіону, країни в цілому. При цьому онтологічні аспекти бухгалтерського обліку залишаються недостатньо вивченими. Розширення об'єктів бухгалтерського обліку вимагає системного дослідження методології облікового пізнання суті процесів і явищ з метою визначення можливості та підходів до їх відтворення у звітності підприємства.

Варто звернути увагу, що болгарський вчений Т. Тотев до об'єктів обліку відносив *«реально існуючі та керовані явища, про які може бути створена інформація»* [330, с. 545]. З огляду на дане твердження, виникає таке запитання: якщо ми не шукаємо і не реєструємо в обліку відомості про певне явище, чи дає це нам підстави стверджувати, що його не існує? Навпаки, необхідність та обов'язок *керувати* соціально відповідальним підприємством спонукає бухгалтерів – науковців і практиків до пошуку методологічної платформи *створення інформації про такі реально існуючі явища.*

Саме тому науково-пізнавальна функція бухгалтерського обліку є внутрішнім потужним генератором розвитку наукового знання. Як і в разі бухгалтерського обліку СВП, спонукальним мотивом до пошуку нових знань став конфлікт між суспільним інтересом та попитом на інформацію заінтересованих сторін, з одного боку, та спроможністю інформаційної системи підприємства (зокрема, бухгалтерського обліку) їх задовольнити, з іншого. Даний конфлікт є гносеологічним. Його рішенням має стати СВП з використанням методичного інструментарію відповіддю на питання щодо можливості пізнання бухгалтерського обліку.

Предметом наукового пізнання нами обрано процес бухгалтерського пізнання (реалізації пізнавальної функції бухгалтерського обліку) об'єктивної реальності – *господарської діяльності підприємства, яка має ознаки соціальної відповідальності*. Очікується, що науковим результатом дослідження стане підтвердження або спростування висунутої гіпотези про спроможність бухгалтерського відображення СВП. Гіпотетично отримані знання матимуть такі логічні форми пізнання господарської діяльності, які дозволять отримати змістову, достатньо повну і достовірну затребувану інформацію для управління соціально відповідальним підприємством, а зовнішнім заінтересованим сторонам – для надання впевненості щодо соціальної відповідальності суб'єкта господарювання.

Таке нове знання має важливе практичне значення не тільки для окремих суб'єктів господарювання, а й для суспільства у цілому. Це дозволить наблизити уявлення про предмет обліку (господарське життя підприємства) до його реальному стану.

Принципово важливим вбачається вибір основного підходу до пошуку наукового знання про пізнаваність господарської діяльності підприємства і, зокрема, СВП. Враховуємо таке:

- *вихідні категоріальні опозиції* гносеології (суб'єкт – об'єкт) та епістемології (об'єкт – знання). Здебільшого науковці обирають гносеологічний аспект процесу пізнання. У бухгалтерському обліку не постає проблема розмежування суб'єкта

і об'єкта пізнання, яка є актуальною для гносеології та епістемології. Метод бухгалтерського обліку як об'єкт наукового пізнання за своєю природою є об'єктивним знанням і, крім того, він має забезпечити об'єктивність знання про його предмет. Отже, не вважаємо принциповим аналіз гносеологічного суб'єкта, що здійснює наукове пізнання, та суб'єкта реалізації пізнавальної функції бухгалтерського обліку, який лише опосередковано відображає інтерес до об'єкта пізнання, віддаємо перевагу дослідженню об'єктивних структур самого знання;

- *основні проблеми або завдання гносеології (обґрунтувати можливості вірогідного пізнання явищ і сутності предметів; розкрити багатоманітність засобів пізнання дійсності; виявити пізнавальні можливості, різних форм і методів пізнавальної діяльності; пояснити позиції непізнаваності об'єкта)* та епістемології (визначити **механізми** об'єктивації і реалізації знання у науково-теоретичній і практичній діяльності). Оскільки обґрунтування можливості пізнання ФГЖ вбачаємо у доведенні спроможності методологічної платформи бухгалтерського обліку, вважаємо доцільним використовувати епістемологічний підхід;

- *предмет* гносеології (рефлексія над пізнавальною діяльністю як такою) і епістемології (рефлексія над конкретно науковою пізнавальною діяльністю). Епістемологія орієнтована на пізнання методології, понятійного апарату і парадигми конкретної науки, зокрема, бухгалтерського обліку. Саме цей аспект наукового пізнання, на нашу думку, є основою для обґрунтування можливості пізнання соціально відповідальної складової господарського життя підприємства;

- *критерії пізнавальної діяльності* (практика, рівні, засоби, методи, умови, мета, завдання, результати). Поставлені завдання дослідження потребують специфічних галузевих критеріїв для обґрунтування та перевірки істинності висунутих гіпотез.

Зазначене переконує у необхідності застосування епістемологічного підходу для наукового пізнання методологічної платформи пізнавальної функції бухгалтерського обліку. З урахуванням зауважень М. Лучко його структуру наведено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Епістеміологічна структура бухгалтерського пізнання

Структурні елементи	Коротка характеристика структури бухгалтерського пізнання
1. Аналіз пізнавальних процесів:	
1.1. Суть пізнання	Отримання знань про предмет дослідження
1.2. Структура пізнання	Первинне спостереження (спостереження, сприйняття, вимірювання, реєстрації), вторинне спостереження, третинне спостереження
2. Межі пізнання	Принципи бухгалтерського обліку
3. Джерела пізнання	Об'єктивна реальність (господарського життя підприємства)
4. Обумовлення пізнання	Запити користувачів (заінтересованих сторін)
5. Методи обґрунтування і перевірки пізнання	Загальнонаукові та специфічні (бухгалтерського обліку)
6. Цінності пізнання	Здобуття інструментальних знань (для отримання інформації для прийняття рішень)

Джерело: розроблено на основі [202].

Методи пізнання дають можливість встановити дійсну наявність, вартість і причинно-наслідкові зв'язки ФГЖ та пояснити їх у категоріях і термінах базової дисципліни. При цьому накопичення, систематизація та осмислення наукового знання сприяє розвитку професійних знань, що у процесі професійної діяльності перетворюються на знання у вузькому сенсі даної філософської категорії, – дані про ФГЖ.

Процес бухгалтерського пізнання об'єктивної реальності, як зазначають В. Сопко і О. Сопко, складається з трьох етапів: первинного (виявлення господарського факту), вторинного (дослідження стану, змін стану кожного господарського факту) та третинного спостереження (узагальнення господарських фактів у звітності підприємства) [338, с. 64–65].

У контексті нашого дослідження становить інтерес етап первинного спостереження як основа для бухгалтерського обліку СВП.

Складність і багатовимірність господарського життя вимагає адекватних методів його пізнання. Г. Давидов розглядає метод як процес пізнання предмета [66, с. 16], проте ми вважаємо його засобом/інструментом пізнання предмета науки. Саме специфічність методу «кожної окремої науки» і бухгалтерського обліку, зокрема, визначає її індивідуальність та особливість, а не навпаки.

Проведене дослідження підтверджує, що «рушійною силою розвитку науки... є суперечності між кожним ступенем пізнання, неминуче обмеженим своїм результатом і застосовуваними засобами – здобутими знаннями, з одного боку, – і тим, що потрібно практиці, яка перебуває в постійному розвитку і потребує подальшого руху пізнання вперед, – з іншого. Суперечність може бути вирішена тільки за рахунок заміни бідного за своїм обсягом і змістом донаукового мислення мисленням науковим» [66, с. 26]. При цьому практика має відігравати не лише роль «критерію істинності» наукового знання, цінність якого полягає у доведенні його до «ступеня» практичної реалізації як інструментального знання – розробки методів пізнання об'єктивної реальності.

Застосування діалектичного підходу, на відміну від догматичного, до теорії бухгалтерського обліку дає нам підстави гнучко реагувати на змінність об'єктивної реальності (зокрема, СВП), переглядати принципи та правила з урахуванням нових обставин господарського життя. Діалектика розвитку науки і практики бухгалтерського обліку сприяє його відповідності суспільному прогресу та стану соціально-економічних відносин.

Незаперечним є факт використання діалектичного методу пізнання як методологічної основи бухгалтерського обліку [337, с. 5].

Системний підхід до бухгалтерського пізнання його предмета дозволяє побудувати двоконтурну систему, де:

1-й контур (теоретичне ядро) являє собою наукове пізнання складних процесів господарського життя як цілісної економічної системи, дозволяє з'ясувати природу притаманних їй економічних явищ;

2-й контур (конкретно-предметний) полягає у безперервному пізнанні конкретно-предметної об'єктивної реальності.

Цілісність даної системи виявляється через об'єкт пізнання та причинно-наслідковий і структурно-функціональний зв'язок його елементів – процесів і явищ. Натомість, основою для виокремлення теоретичного ядра та конкретно-предметного контуру системи є рівні абстрагування та методи пізнання. Так, якщо у 1-му контурі перевага надається застосуванню загальнонаукових методів пізнання, то у 2-му – їх комплексному застосуванню загальнонаукових методів пізнання і специфічних методів бухгалтерського обліку до пізнання ФГЖ (його організації та методики).

Особливість специфічних методів бухгалтерського обліку зумовлена його сутністю як процесу пізнання природних і суспільних явищ.

Проведений аналіз показав, що науковці переважно однаково визначають початок (вхід) і завершальний етап (вихід) облікового процесу. Наприклад, Я. Крупка називає такі *етапи обліку*, як спостереження, вимірювання, реєстрація, систематизація, узагальнення та передача інформації [169]; О. Охрамович: первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування і підсумкового узагальнення фактів господарської діяльності підприємства [255, с. 192]; В. Швець: хронологічного і систематичного спостереження, вимірювання господарських засобів і процесів, реєстрації та класифікації даних з метою їх систематизації, узагальнення інформації з метою звітності [386]; В. Шпак: виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, групування, збереження та передачі облікових даних користувачам [398, с. 281]. Лише у деяких публікаціях дослідники не враховують на початку облікового

процесу етап спостереження фактів господарського життя, які підлягають подальшому обліку [31, с. 8] або на виході – передачу облікових даних користувачам [31, с. 8; 255, с. 192]. Без названих етапів бухгалтерський облік втрачає свою мету (вихід) та змістову основу (вхід інформаційної системи чи облікового процесу). Їх значення виявляється у зв'язку із входом і виходом облікового процесу, пізнавальною та інформаційною функціями бухгалтерського обліку.

Г. Кірейцев до чотирьох стандартних пар методичних прийомів (документація і інвентаризація, рахунки і подвійний запис, оцінка і калькуляція, балансове узагальнення і звітність) додає п'яту і розпочинає обліковий процес зі спостереження та вимірювання [122, с. 95]. Десятиелементна структура методу бухгалтерського обліку є дискусійною. Спостереження і вимірювання слід розглядати не як методичні прийоми, а як етапи облікового процесу. Проте не викликає заперечення визначальна роль спостереження та первинного вимірювання для бухгалтерського пізнання ФГЖ.

Крім того, необхідно передбачити можливість виявлення потенційних об'єктів бухгалтерського обліку та визнання тих з них, що відповідають обраним критеріям.

Отже, на наш погляд, процес бухгалтерського пізнання ФГЖ повинен включати такі етапи:

– *спостереження* як початкову стадію бухгалтерського дослідження, на якій здійснюється цілеспрямований безперервний аналіз об'єктивної реальності для виокремлення ФГЖ, що потребують більш глибокого пізнання – сприйняття;

– *сприйняття (виявлення)*, яке передбачає визначення змістової характеристики об'єктів, які потребують обліку, – визначення предметної сутності об'єкта обліку у його структурно-функціональному зв'язку з іншими об'єктами;

– *вимірювання*, яке спрямоване на вираження об'єкта обліку за допомогою певних вимірників;

– *документування*, яке узагальнює результат попереднього сутнісного та кількісного аналізу ФГЖ у формі первинних документів;

Розділ 3. Методологічні засади обліку соціальної відповідальності підприємства

– *визнання*, яке передбачає аналіз виявлених потенційних об'єктів бухгалтерського обліку щодо відповідності критеріям (умовам) визнання;

– *реєстрація / фіксація*, яка є завершеною стадією процесу облікового пізнання ФГЖ.

Лише частина методичних прийомів бухгалтерського обліку спрямована на вивчення його предмета у процесі хронологічного і систематичного спостереження, вимірювання господарських засобів і процесів, реєстрації ФГЖ [337, с. 6; 386]. У результаті проходження цих етапів «відсіюються» ФГЖ і виділяються так звані господарські операції, які у подальшому піддаються систематизації з урахуванням їх впливу на капітал підприємства. Даний процес завершується «закріпленням даних про предметну сутність (властивість господарського факту – явища або процесу, об'єкта обліку, одиниць його виміру та інших характеристик)» [337, с. 6]. Бухгалтерське пізнання ФГЖ передбачає складання первинних документів.

Якщо «технологічно бухгалтерський облік як процес розпочинається з виявлення, вимірювання і реєстрації фактів, дій і подій з метою отримання інформації про господарські операції», то документування, на нашу думку, не може бути засобом «суцільного і безперервного спостереження за всіма господарськими операціями на підприємстві» [268, с. 54]. Реєстрація ФГЖ у бухгалтерському обліку відбувається у формі первинних документів на завершальній стадії процесу пізнання. Іншими словами, документування ФГЖ є наслідком виконання всіх попередніх процедур і, зокрема, визнання відповідності об'єктів встановленим критеріям.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» під господарськими операціями розуміють дії або події, які зумовлюють зміни у структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства [285]. Проте це не єдина їх відмінність від ФГЖ. Господарські операції – це та частина ФГЖ, які пройшли відбір за системою критеріїв, одним із яких є достовірна оцінка (як результат вимірювання).

Таким чином, пізнавальний потенціал методології бухгалтерського обліку на практиці реалізується у процесі спостереження, сприйняття, виявлення вимірювання, документування, визнання об'єктів обліку, і лише тоді – реєстрації даних про діяльність підприємства. Результатом процесу бухгалтерського пізнання ФГЖ є не тільки визнання об'єктів обліку [337, с. 6; 386], але і реєстрація відповідних господарських операцій за допомогою первинних документів та складання відповідного бухгалтерського запису з використанням бухгалтерських рахунків. Якщо соціальна відповідальність підлягає бухгалтерському обліку, то до неї слід застосувати зазначені процедури.

Як зауважує І. Жиглей, «бухгалтерський облік має стати дієвим інструментом пізнання умов, господарських процесів і результатів функціонування окремих суб'єктів підприємництва, видів економічної діяльності» [87, с. 3].

Серед наведених облікових процедур лише спостереження та визнання не мають методичного відповідника у теорії бухгалтерського обліку.

Однак кожна з них передбачає використання методичних прийомів контролю і аналізу. Так, під час спостереження ФГЖ аналізуються стосовно суттєвості їх економічного, екологічного та соціального впливу. Одночасно здійснюється контроль їх актуальності для прийняття рішень керівниками підприємства та заінтересованими сторонами. Основою для проведення такого аналізу і контролю є вимоги нормативних документів та запити користувачів облікової інформації.

З метою виявлення об'єктів обліку кожний ФГЖ, перш ніж бути відображеним у системі бухгалтерського обліку, піддається аналізу щодо його впливу на об'єкти обліку. Крім того, здійснюється контроль на відповідність критеріям визнання потенційних об'єктів обліку. При цьому критерії їх визнання також визначають користувачів.

Загальновідомі критерії визнання об'єктів встановлені міжнародними та національними стандартами фінансового обліку та звітності. Зауважимо, що нормативні документи

пропонують вимоги, які прямо вказують на умови визнання об'єктів з метою включення до балансу або звіту про прибутки та збитки. Проте опосередковано вони поширюються на умови первинного визнання інших об'єктів у фінансовому обліку.

Автори Концептуальної основи фінансової звітності [132] звертають увагу на необхідність «оцінювання» об'єктів з урахуванням їх сутності й економічної реальності, а не лише їх юридичної форми. Тобто «юридична форма» ФГЖ є недостатньою підставою прийняття рішення щодо способу відображення об'єктів в обліку – необхідний сутнісний аналіз. Таким чином, загальні критерії визнання об'єктів вимагають:

- 1) перевірки відповідності визначенню об'єкта обліку;
- 2) проведення аналізу ФГЖ стосовно *зміни майбутньої економічної вигоди*, пов'язаної з досліджуваною ситуацією;
- 3) достовірного визначення його *вартості (вимірювання)*.

Окремі з основних ознак, за якими відбувається виявлення об'єктів обліку, зокрема *контрольованість* суб'єктом господарювання в результаті минулих подій та зв'язок з минулими подіями, вимагають від бухгалтера здійснювати контроль та аналіз обставин надходження активу та виникнення зобов'язання, а також витрат і доходів.

Вищезазначене доводить, що пізнання ФГЖ вимагає застосування таких загальнонаукових методів, як контроль і аналіз. Специфічність їх використання в бухгалтерському обліку пов'язана з об'єктом та умовами пізнання.

Лише фінансовий облік має чітко визначені законодавчо врегульовані умови визнання об'єктів. Разом з тим невідповідність об'єкта критеріям визнання у фінансовому обліку не може автоматично означати відмову від його визнання як об'єкта бухгалтерського обліку в цілому. Якщо ФГЖ підприємства є суттєвими для заінтересованих сторін і для прийняття рішень керівниками підприємства, але їх визнання і відображення в обліку суперечить вимогам нормативних документів, на практиці вони не враховуються. Такі конфлікти спонукають до наукових пошуків і вдосконалення методології

та організації бухгалтерського обліку. Це безпосередньо стосується визнання об'єктів у процесі бухгалтерської обробки ФГЖ, які пов'язані з проявом СВП.

У результаті процесу пізнання формується уявлення про ФГЖ підприємства як об'єкт пізнання і потенційний об'єкт бухгалтерського обліку. При цьому, на думку О. Петрук, «об'єктом обліку є не вся об'єктивна реальність господарської діяльності підприємства, а лише та її частина, що становить коло його пізнавальних інтересів» [269, с. 70].

Умови пізнання ФГЖ підприємства та методологічний потенціал бухгалтерського обліку фактично складає систему «*фільтрів*». Однією із основних умов, відповідно до якої здійснюється аналіз ФГЖ, є достовірність оцінки потенційних об'єктів бухгалтерського обліку. Основою ж застосування даного критерію є можливість їх вартісного вимірювання.

Вчені приділяють оцінці в бухгалтерському обліку значну увагу. Так, Я. Соколова вважає, що оцінка є центральною проблемою теорії та практики бухгалтерського обліку, одним з аспектів дослідження якої є її роль в інформаційному відображенні господарських процесів [333, с. 29]. Як свідчить ретроспективний аналіз, оцінка була і залишається одним із основних методичних прийомів на всіх етапах еволюції предмета і методу бухгалтерського обліку. Крім того, оцінку здійснюють на всіх етапах облікового процесу, починаючи зі складання первинного документа і завершуючи бухгалтерською звітністю [197, с. 12].

З огляду на вищенаведені критерії визнання об'єктів бухгалтерського обліку, здійснюють оцінку всіх його об'єктів. Оцінка ж як засіб первинного вимірювання облікових об'єктів є і передумовою узагальнення даних про них в системі обліку. Єдність оцінки об'єктів бухгалтерського обліку є необхідною умовою об'єктивного визначення майнового стану суб'єкта господарювання [278].

За визначенням оцінка є засобом переведення облікових об'єктів з натурального вимірника у грошовий [333, с. 197].

Розглянемо точку зору дослідників щодо результату оцінки. Так, Л. Ловинська звертає увагу на «створення якісних характеристик обліково-економічної інформації» та розширення функцій оцінки в результаті зміни сфери застосування бухгалтерського обліку [197, с. 11 і 12]. На нашу думку, зміна сфери застосування бухгалтерського обліку пов'язана зі зміною сприйняття категорії «міра», яка протягом минулого часу у зв'язку із розробкою облікових вимірників не використовувалась [124].

Отже, з огляду на сучасне сприйняття ФГЖ, виникла необхідність розвитку методу бухгалтерського обліку та перегляду підходів до вимірювання його об'єктів. Свідома та достовірна оцінка користувачами стану СВП здійснюється на основі правдивої та неупередженої інформації про всі елементи, які дозволяють отримати повне уявлення про дотримання суб'єктом господарювання принципів соціальної відповідальності та про економічні, соціальні й екологічні наслідки його діяльності.

Натомість характеристика СВП включає як кількісні, так і якісні показники, які, зокрема, передбачені міжнародними стандартами для відображення у нефінансовій звітності [440; 441]. Лише частково кількісна інформація за категорією «Економіка» (підкатегорії «Економічна діяльність» та «Непрямі економічні наслідки практики закупівель») представлена показниками у грошовому вимірнику. Водночас у нефінансовому звіті передбачено багато кількісних показників, які вимірюються в інших одиницях. Наприклад, за категорією «Економіка» інші кількісні (негрошові) вимірники використовуються для характеристики ризиків та можливості, пов'язаних зі зміною клімату; порівняння заробітної плати працівників підприємства з місцевою мінімальною заробітною платою в регіонах; структури вищого керівництва у регіонах і відображення частки керівників, які належать до місцевого співтовариства; за категорією «Екологія» – ваги або об'єму використаних матеріалів з відновлюваних та невідновлюваних джерел; частки повторно використовуваних матеріалів; обсягу

споживання енергії та ін. Аналіз показників нефінансової звітності за стандартом GRI G4 показав, що частина з них визначатиметься за даними, які збирають і вводять до інформаційної системи підприємства не бухгалтери, а працівники інших структурних підрозділів.

Зазначене дає підстави Т. Соловей стверджувати, що соціальна активність підприємства лише частково піддається грошовій оцінці, а отже частково залишиться за межами фінансової звітності [335, с. 10-11]. Натомість фінансова звітність не вичерпується спроможністю бухгалтерського обліку продукувати інформацію для користувачів.

Однією з причин такої ситуації є те, що досі бухгалтери розглядають бухгалтерський облік як систему забезпечення управління інформацією про фінансові результати [307, с. 172]. Так, Ф. Бутинець наполягає на обов'язковому відображенні у грошовому вираженні всіх господарських засобів і процесів і зазначає, що бухгалтерський облік є вартісним [31, с. 4]; Н. Правдюк вбачає «основне завдання» теорії бухгалтерського обліку у наданні користувачам фінансової інформації [282, с. 138]. Аналогічної думки дотримується Н. Лоханова: «в компетенції бухгалтерського обліку, в першу чергу, все ж таки залишається завдання збору і узагальнення *фінансової* інформації» [200, с. 36]. На вході інформаційної системи бухгалтерського обліку «застосування *грошового вимірника* відсікає все те, що належить підприємству за правом, але має інші вимірники» [296, с. 84]. Натомість, І. Бланк зауважує, що недоліком «використання тільки вартісних показників» [18, с. 84–85].

Зазначене підтверджує неприпустимість існування «межі» щодо вимірювання об'єктів бухгалтерському обліку, яку традиційно пов'язують із грошовою оцінкою і вартісним вимірюванням. Виникла контроверза, яка ставить під сумнів реальність завдання бухгалтерського обліку СВП. Для її розв'язання проведемо аналіз підходів до вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку та їх узгодження з інформаційними запитами користувачів.

Відомо, що у бухгалтерському обліку грошовий вимірник почали використовувати у V ст. до н. е. Його поява дозволила здійснити оцінку майна та результатів роботи суб'єкта господарювання. Проте до XIX ст. бухгалтери продовжували широко використовували первинні вимірники (для матеріальних цінностей – натуральні, каси – грошові, розрахунків – натуральні та грошові одиниці), а результат вимірювати за приростом багатства [330, с. 19, 55]. На практиці до кінця XIX ст. «тільки й існував управлінський облік», який вівся в інтересах власника [31, с. 29]. Однак у XX ст. спостерігаємо уніфікацію інформації зовнішньої (фінансової) звітності підприємств, яка закріпила уніфікацію методичних прийомів бухгалтерського обліку, що орієнтовані на використання грошового вимірника.

Отже, існують численні твердження на кшталт: «обов'язкове відображення в грошовому вираженні всіх господарських засобів і процесів, тобто бухгалтерський облік є вартісним» [31]; «застосування грошового вимірника відсікає все те, що... має інші вимірники» [296, с. 84] тощо.

У переважній більшості визначень поняття «бухгалтерський облік» у сучасній науковій і спеціальній літературі не зазначається певний вимірник. Однак бухгалтерське право різних країн у певний спосіб вимагає використовувати грошовий вимірник, а саме: при визначенні поняття «бухгалтерський облік» (Вірменія, Білорусь, Таджикистан) та «фінансовий облік» (Молдова); як певної національної грошової одиниці (Болгарія, Російська Федерація); через принцип вартісного вимірювання в обліку і звітності (Україна, Узбекистан); прямо не зазначено, але передбачається (Казахстан, Боснія і Герцеговина) (див. дод. В.1). Останній підхід використано у Концептуальній основі фінансової звітності [132]. Зазначене можна визнати закономірним для нормативних документів, які орієнтовані на складання фінансової звітності. Проте висувати такі вимоги до системи бухгалтерського обліку в цілому, на нашу думку, некоректно [145]: Оскільки лише у фінансового обліку і звітності грошовий вимірник є єдиним способом кількісного вимірювання. Враховуючи сутність

соціальної ролі бухгалтерського обліку, слід очікувати, що його подальший розвиток буде не лише відгуком на запити практики, але і сприятиме суспільному прогресу.

Відповідно виникає необхідність актуалізації цілей, завдань і функцій бухгалтерського обліку й удосконалення його методичного інструментарію за умови подальшої глобалізації та стандартизації фінансового обліку і звітності, приведення у відповідність нормативно-правового забезпечення даного процесу.

Незважаючи на те, що фінансовим показникам віддають перевагу у фінансовому обліку і звітності, облікова характеристика господарського життя підприємства на практиці не обмежується набором фінансових показників. С. Голов констатує: «в сучасних умовах спостерігається розширення сфери застосування в бухгалтерського обліку та фінансовій звітності негрошових вимірників та описової інформації» [53, с. 453]. Аналогічної думки дотримується М. Рета: «більшість сучасних факторів не можна відобразити у грошовому вимірнику, вони важко піддаються навіть кількісному виміру» [303, с. 288]. Ще у 1911 р. американський вчений Ч. Гаррісон стверджував, що не вартісний (грошовий), а натуральний вимірник має першорядне значення для бухгалтерського обліку і калькуляції, і вважав, що нормувати виробництво слід не в грошовому, а тільки в натуральному вираженні [21]. Вимір виробничих факторів здійснюється у натуральних показниках (наприклад, година, людино-година, машино-година та ін.). Вітчизняні вчені М. Кужельний і В. Лінник стверджують, що «для забезпечення управління необхідними даними про наявність і рух майна, його збереження, ефективного використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів неможливо користуватись тільки одним грошовим вимірником... У зв'язку з цим у господарському обліку застосовуються натуральні, трудові та грошові вимірники» [174]. Я. Соколов наголошує ще й на інформаційному вимірнику [333, с. 37], який фактично є відображенням якісних характеристик об'єктів обліку.

У ХХІ ст. кількісні (негрошові) та якісні показники не втратили своєї актуальності. Зокрема, вони використовуються в управлінському обліку. У цілому ж тільки фінансова (продукт фінансового обліку) та податкова звітність (продукт податкового обліку) послуговуються виключно грошовим вимірником. У контексті обмеження *сучасної системи обліку* складанням фінансової звітності А. Позов робить вартій уваги логічний висновок: «фінансова звітність не повною мірою використовує інформаційні можливості бухгалтерського обліку» [277]. Водночас поширення практики СВБ, зумовило зміну вимог навіть до змісту фінансової звітності та необхідність надання нефінансової інформації іншим заінтересованим сторонам. Воно вимагає перегляду підходів до звітності, а отже, і до її інформаційного забезпечення – *нового підходу до інтерпретації фактів господарського життя підприємства*.

Безсумнівно, в історії бухгалтерського обліку «введення єдиного грошового вимірника було найбільшою революцією, оскільки дозволило звести безліч предметів і не меншу безліч валют до єдиного вимірника» і створило можливість для «порівняння і оцінки всієї сукупності цінностей, прав і зобов'язань, що входять у поняття предмета бухгалтерського обліку» [323, с. 47–48; 330, с. 61]. Одночасно негрошові вимірники, хоч і продовжують використовуватись в аналітичному обліку, перетворились з основних на допоміжні.

Неперехідною перевагою грошового вимірника вважається можливість узагальнення інформації про господарську діяльність підприємства [86, с. 59; 258, с. 57]. Однак не слід забувати про те, що в результаті це «призвело до значно більших умовностей в економічній інформації, ніж це було раніше» [323, с. 48]. М. Медведєв стверджує, що «цифри, які приймаються до обліку, умовні – інше неможливо в принципі. Питання стоїть лише у знаходженні порогу, за який не слід переступати» [220, с. 101].

Суттєвий недолік грошового вимірника виявляється у змінній часовій вартості грошей [236]. Про існування проблеми грошової оцінки майна підприємств свідчать спроби підвищити її достовірність через уведення різних методів оцінки та видів вартості. Таким чином, йдеться про певну умовність грошової оцінки об'єктів бухгалтерського обліку [42, с. 169; 211, с. 19–20]. Зокрема, В. Палій стверджує, що оцінка є змінною складовою, яка легко піддається різним викривленням» [257, с. 15]. Уявна глобальна легкість сприйняття і використання грошової оцінки фактів господарського життя спричиняє умовність і неточність у вимірюванні майнового стану підприємства та результатів його діяльності.

На підтвердження вищевикладеного наведемо характеристику процесів на фондових ринках, яку дають експерти Інституту соціально-екологічного господарювання (Німеччина) Л. Майєр, Ф. Шмідт і К. Шулер: «надлишкове нагромадження фінансового капіталу спричинює відносне *роз'єднання фінансового та реального секторів економіки*, швидке зростання фінансових спекуляцій, найпоширенішими серед яких є спекуляції на ринках валют та акцій. Отже, *цінність активів на фондових біржах безпідставно роздувається, а національні валюти можуть зазнавати краху*» [206]. За умови, що «валютою придбання (currency of acquisition), злиття і поглинання компаній» стають акції, а їх вартість стрімко зростає та підігріває акціонерну лихоманку, ставиться під сумнів достовірність оцінки активів таких компаній.

Ці процеси не є предметом нашого дослідження, проте даний факт опосередковано підтверджує вищенаведені зауваження, що дає підстави стверджувати таке: саме відсутність іншого адекватного глобально визнаного загального для об'єктів бухгалтерського обліку вимірника, який позбавлений наведених вище недоліків, зумовлює нині прерогативу грошової оцінки.

І. Жиглей наголошує ще на такому недоліку оцінки за справедливою вартістю, як її суб'єктивність: «незалежно від того, хто здійснює оцінку, бухгалтер або професійний оцінщик, вартість, яка ним визначається, – це лише суб'єктивна думка про справедливу вартість, виходячи з доступного йому на даний момент часу обсягу інформації» [86, с. 62].

Однак обмеження щодо використання грошового вимірника, які існують в теорії і виникають у повсякденній роботі бухгалтерів, мають і психологічне підґрунтя і відображають попередній досвід наукового і практичного пізнання фактів господарського життя підприємства.

Варто навести думку О. Вороновської, яка вважає неправильним використання грошового вимірника для відображення господарських процесів в обліково-інформаційній системі суспільства і стверджує про суб'єктивність грошової оцінки облікових даних. Автор посилається на фізіократів та їх послідовників та наводить такі аргументи: гроші самі по собі суб'єктивні, є символами, інформаційними кодами властивостей продукції, кількісний вміст яких у продукції відображається числом на банкноті. Цю властивість продукції називають вартістю, але з фізичної точки зору не визначено, чим є вартість, яка з'являється в продукції [46, с. 232].

Про необхідність надання інформації з використанням інших кількісних вимірників зазначає І. Замула (для відображення запасів природних ресурсів [95, с. 98]). В. Жук пропонує розширити методи оцінки на засадах теорії фізичної економії та сформулювати нову методологію вимірювання цінностей [93, с. 157]. Н. Малюга вважає, що можливим єдиним вимірником є трудовий (за витратами праці на створення конкретного об'єкта), енергетичний (за затратами енергії на створення конкретного об'єкта), квантовий (за корисністю використання інформації, носієм якої є об'єкт) та ін. [208, с. 43]. Отже, альтернативи грошовому вимірнику існують.

Запровадження міжнародних стандартів мало суттєвий вплив на принципи обліку і звітності, умови визнання, класифікацію й оцінку об'єктів обліку, структуру плану рахунків і зміст фінансової звітності, але не потребувало специфічної зміни його основних методологічних прийомів: документування, рахунків або подвійного запису. Водночас вітчизняні вчені Ф. Бутинець, С. Голов, В. Жук, І. Замула, Н. Малюга, С. Легенчук, М. Пушкар, П. Хомин та інші дослідники наголошують на недосконалому засобів бухгалтерського обліку, відсутності належної уваги до облікової інформації або невідповідності інформаційним запитам заінтересованих осіб і необхідності методологічних змін.

Як відомо, стандартизована інформація фінансової звітності розрахована насамперед на інвесторів, позикодавців та інших кредиторів. Проте навіть вони на сьогодні схильні приймати рішення, керуючись, крім фінансової, нефінансовою інформацією. Про зростання попиту на нефінансову інформацію свідчать результати досліджень Британської асоціації сертифікованих фінансових аналітиків, Європейської федерації бухгалтерів та міжнародного об'єднання «Делойт» [236]. В останні десятиріччя, стверджує Р. Дж. Екклз, вище керівництво підприємств різних галузей економіки все частіше переглядає системи оцінки своєї роботи і перевагу віддає таким показникам, як задоволеність споживачів, ефективність виробництва, ринкова частка, грошові потоки, людські ресурси та ін. [403, с. 32–34]. Такі вартісні показники, як собівартість продукції (послуг) та прибуток стають другорядними. Виникає необхідність збалансування грошових і негрошових вимірників [53, с. 425]. Комітет практикуючих професійних бухгалтерів (Professional Accountants in Business) у складі Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) був вимушений визнати, що non-IFRS інформація може надати допомогу користувачам звітності щодо розуміння фінансового стану організації, дозволяючи приймати більш інформативні ділові рішення [236, с. 29]. У результаті у МСФО було введено положення, що дозволяє розкривати поза основними формами фінансової звітності додаткову інформацію, яка, на думку

керівництва компанії, є суттєвою для її розуміння користувачами [228, п. 112в і 114г]. Одночасно такі міжнародні організації, як Глобальний договір ООН та Глобальна ініціатива зі стійкого розвитку започаткували інтеграцію фінансової та нефінансової (про стійкий розвиток) інформації, що зумовило формування концепції інтегрованої звітності.

Еволюція предмета та складу об'єктів бухгалтерського обліку зумовлює зміну оцінки як одного із його основних методичних прийомів [410]. Зазначені процеси стимулюють розвиток системи бухгалтерського обліку, але критично важливо визначити у який спосіб він повинен відбуватися. Слушною є думка Р. Дж. Екклза стосовно «щеплення нових показників на старе дерево бухгалтерських показників роботи компанії або косметичні зміни попередньої системи не вирішують проблему» [403, с. 34]. Зокрема, необхідність реалізації пізнавальної функції бухгалтерського обліку щодо СВП вимагає переосмислення методологічних можливостей і розробки сучасного інструментарію для негрошового вимірювання фактів господарського життя.

Виникнення подвійного запису, якому бухгалтери віддають перевагу упродовж кількох століть, також пов'язане з використання грошового вимірника. Проте альтернативні методи реєстрації господарських операцій, зокрема простий запис у позабалансовому обліку, можуть виконуватись у негрошовій формі. Тому вважаємо завчасним робити остаточні висновки про об'єктне обмеження бухгалтерського обліку через неможливість застосування грошової оцінки до певних фактів господарського життя та ототожнювати поняття «вартісна» та «грошова» оцінка. Також не слід забувати про те, що у бухгалтерському обліку відображаються різноманітні кількісні і якісні характеристики стану та динаміки об'єктів обліку.

Зрозумілість грошової оцінки для користувачів бухгалтерської інформації є історично зумовленим фактом і однією із найбільших її переваг. Але залежність оцінки від численних зовнішніх і внутрішніх факторів обумовлює багатоваріантність її методів, зводить нанівець цю перевагу і перетворює

процедуру облікової оцінки у безкінечні мандри за міражем, що називається «достовірність». Натомість процедура переведення облікових об'єктів із натурального вимірника у вартісний пов'язана не з потребою використання саме грошового вимірника, а з необхідністю використання єдиного для всіх об'єктів обліку (універсального) кількісного вимірника.

Таким чином, твердження, що поза грошовою оцінкою немає і не може бути системи бухгалтерського обліку, є деструктивним. Результати проведеного дослідження доводять, що обмеження об'єктів бухгалтерського обліку через використання лише одного грошового виміру є штучним і неправомірним. Реальна невичерпність пізнання фактів господарського життя засобами бухгалтерського обліку може бути забезпечена завдяки використанню натуральних, трудових, енергетичних та інших, у тому числі умовних (як і гроші) вимірників. Зокрема, це є основою відображення в бухгалтерському обліку фактів СВП, які не піддаються грошовій оцінці.

Дотримуємось думки, що необхідність вимірювання соціальних та екологічних наслідків господарської діяльності підприємства є одним із факторів, що спонукають до пошуку і використання в обліку нових універсальних вимірників об'єктів обліку. Зростання попиту на нефінансову інформацію про господарську діяльність підприємства вимагає перегляду ставлення до грошової оцінки й інших кількісних та якісних її характеристик на основі об'єктивного дослідження предмета бухгалтерського обліку, вдосконалення всього комплексу його методичних інструментів і з урахуванням можливостей сучасних інформаційних технологій. Отже, на оцінку як «спосіб виразу кругообігу капіталу у єдиній валюті» [260] очікує методологічна реформа для забезпечення кількісного вираження не тільки економічних, але й соціальних та екологічних наслідків діяльності підприємства.

Не менш важливим фільтром, який використовують у процесі пізнання ФГЖ, є його вплив на економічну вигоду.

Такий підхід є логічним для ринкових відносин. Проте поширення практики соціальної відповідальності вимагає створення методичного інструментарію оцінювання подій з урахуванням не тільки економічних, але й соціальних і екологічних наслідків діяльності підприємства.

У Міжнародному стандарті ISO /FDIS 26000:2010 «Настанова із соціальної відповідальності» йдеться про те, що, розвиваючи свою соціальну відповідальність, підприємство має розуміти, зокрема, свій зв'язок із суспільством, тобто розуміти й визнавати, як його рішення і діяльність впливають на суспільство і навколишнє середовище [462, п. 5.2].

Таким чином, існує необхідність бухгалтерського пізнання ролі суб'єкта підприємницької діяльності у процесах суспільного відтворення засобів життєдіяльності не тільки у контексті його економічної вигоди, але й з урахуванням її соціальних та екологічних наслідків.

Як вже зазначалося, підприємство, яке заявило про дотримання принципів соціальної відповідальності, прагне дотримуватись їх у своїй господарській діяльності і вимагає цього від своїх партнерів по бізнесу. З урахуванням вищенаведеного керівники підприємства приймають рішення щодо побудови ланцюга постачання. Проте отримання і надання впевненості вимагає аналізу та контролю кожного ФГЖ щодо дотримання принципів соціальної відповідальності учасниками господарського процесу. Так, якщо при придбанні будь-яких ресурсів, створенні умов праці, розрахунках з контрагентами, організації виробництва, забезпеченні «життєдіяльності» підприємства і якості його продукції, реалізації фінансової і інвестиційної діяльності увагу всіх підрозділів буде зосереджено на дотриманні принципів соціальної відповідальності, то при визнанні ФГЖ працівники бухгалтерії повинні цей аспект також обов'язково відобразити у бухгалтерській звітності.

Висновки до розділу 3

1. Надання повної та системної інформації про факти господарського життя підприємства, яка дозволить заінтересованим сторонам зробити висновок про рівень його соціальної відповідальності, а керівникам приймати рішення для реалізації цілей у сфері СВБ, вимагає удосконалення концептуальних основ бухгалтерського обліку. Іманентний зв'язок методології бухгалтерського обліку із соціальною відповідальністю підприємства вбачаємо у визначенні його предмета як факту господарського життя, який має економічні, екологічні та соціальні наслідки.

2. Функціональний потенціал бухгалтерського обліку визначає такі критерії, як прямий зв'язок з метою бухгалтерського обліку та сприяння її досягненню, затребуваність бухгалтерському обліку як функції управління, використання методологічної платформи бухгалтерського обліку. Обраним критеріям відповідають пізнавальна та інформаційна функції бухгалтерського обліку, що забезпечують комплексне використання його методичного інструментарію і виконання поставлених завдань щодо обліково-інформаційного забезпечення управління підприємством.

3. Теорія бухгалтерського обліку не передбачає специфічні методичні прийоми для спостереження об'єктивної реальності, виявлення ФГЖ та визнання об'єктів бухгалтерського обліку. Їх відображення вимагає більш глибокого дослідження й удосконалення методичних прийомів бухгалтерського пізнання. З метою облікової реєстрації даних, що необхідні для оцінки СВП, роль підприємства у процесах суспільного відтворення засобів життєдіяльності слід розглядати у контексті не лише економічної вигоди, але й з урахуванням екологічних і соціальних наслідків його діяльності.

Розділ 4

ФОРМАЛІЗАЦІЯ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА В ОБЛІКУ

4.1. Компаративний аналіз підходів до формування нефінансової звітності підприємства

Глобальна фінансова криза початку ХХІ ст. підкреслила актуальність прозорості діяльності суб'єктів господарювання, обліку та звітності для запобігання шахрайству та неефективному управлінню, що відповідає інтересам не тільки власників фінансового капіталу, але й персоналу, споживачів, місцевої громади та суспільства в цілому. Для економіки має значення, наскільки чесно поводять себе підприємства, чи дотримуються менеджери встановлених етичних норм у відносинах з урядом, іншими суб'єктами ринку та широкою громадськістю [483].

Прозорість діяльності є неухильною вимогою до СВБ і може бути забезпечена через опублікування спеціальної – нефінансової звітності. Крім того, на сьогодні однією із основних умов входження великих компаній до списків головних світових рейтингових агентств, таких як «Fitch», «Moody's», «Standard & Poor's» та аналітичних оглядів найбільш відомих аудиторських компаній «Pricewaterhouse Coopers», «KPMG» та «Ernst & Young» є опублікування ними нефінансових або інтегрованих звітів [160, с. 74].

За прогнозом керівника Глобальної служби у сфері стійкого розвитку КРМГ А. Кінга, через запровадження законодавства, яке вимагатиме звітування у сфері стійкого розвитку, до 2020 р. рівень звітності за нефінансовими показниками компаній групи N100 становитиме 90–95%. Такий рівень прозорості нині демонструють компанії групи G250. Тобто нефінансова звітність стане «обов'язковою діловою практикою» [433, с. 30]. Про значення, яке надають підприємства звітності про СВП, свідчить той факт, що вже на сьогодні 27% генеральних директорів підприємств в усьому світі очолюють

її підготовку [488]. Однак рівень відкритості українських приватних підприємств становить 19%, а державних – 10% [176]. Ситуація, як очікується, має змінитись із запровадженням обов'язковості нефінансової звітності.

При цьому, як зауважують М. Корягін і П. Куцик, показники бухгалтерської звітності є основним засобом соціального конструювання світу, надаючи користувачам інформацію про стан та результати діяльності підприємства, формуючи у них власне враження про ефективність менеджменту підприємства [160, с. 21]. Таким чином, постає завдання облікового пізнання фактів господарського життя під новим кутом зору з метою виявлення та облікового відображення тих з них, що впливають не тільки на економічні, але й на соціальні та екологічні наслідки діяльності підприємства.

Підготовка нефінансової звітності передбачає постійну інформаційну взаємодію підприємства із заінтересованими сторонами. Інформація про суттєві, з точки зору заінтересованих сторін, факти господарської життя підприємства, що мають економічний, екологічний і соціальний вплив, безумовно, вважається корисною і підлягає обов'язковому відображенню у нефінансовій звітності [50]. Крім того, підприємство зобов'язане надати інформацію, яка підтверджує його зусилля щодо організації спілкування з усіма заінтересованими сторонами і надання їм достовірної адекватної інформації (дод. Д.1).

Варто наголосити, що принцип залучення заінтересованих сторін до підготовки нефінансової звітності суперечить традиційному підходу до розуміння взаємозв'язку між обліком і звітністю. Так, наприклад, О. Герасименко зазначає, що у вітчизняній практиці обліку та звітності первинними є цілі обліку, а цілі звітності мають підпорядкований характер [48, с. 41].

Таким чином, між обліком і звітністю існує органічний зв'язок, який виявляється через відповідність структури бухгалтерських рахунків потребам узагальнення і відображення облікових даних у відповідних формах звітності [157]. При цьому через законодавчо-нормативні документи сформульовані

основні «правила», за якими у процесі фінансового та податкового обліку інформація систематизується так, як того вимагає заповнення форм фінансової звітності. Аналогічно управлінська звітність за своєю сутністю є засобом формалізації вимог внутрішніх користувачів до облікової інформації. Такий підхід дозволяє підвищити релевантність звітності вимогам користувачів та забезпечити виконання бухгалтерським обліком покладеної на нього інформаційної функції. Звітність визначає змістові вимоги, особливості групування та узагальнення інформації щодо бухгалтерського обліку на синтетичних та аналітичних рахунках.

Що ж до нефінансової звітності слушною є думка про те, що необхідність отримання конкретних результатів визначає мету обліку, яка у свою чергу визначає засоби досягнення цієї мети [385, с. 10]. При цьому таким очікуваним «результатом» є інформація про економічні, соціальні та екологічні наслідки діяльності підприємства, що свідчить про певний рівень СВП. При формуванні нефінансового звіту перед керівниками підприємства та відповідальними особами постає дилема щодо *допустимої міри відкритості (прозорості) інформації про діяльність суб'єкта господарювання*. При цьому підприємство, яке заявило про свою соціальну відповідальність і прийняло рішення про підготовку нефінансового звіту, не може ігнорувати вимоги нормативних документів – міжнародних стандартів, які визначають процедуру підготовки звітів зі стійкого розвитку, інтегрованих або інших нефінансових звітів.

На відміну від інших звітів, структура і алгоритм складання яких регулюється законодавством, форми нефінансових і внутрішніх звітів змінюються відповідно до запитів користувачів. Оскільки доступ до інформації у внутрішніх звітах підприємства обмежений, у забезпеченні прозорості діяльності підприємства особливу роль відведено звітності про СВБ. Окремі експерти вважають, що головною причиною низького статусу нефінансового звіту є її непрозорість [8]. Такий недолік можна пояснити деякими причинами, у тому числі такими, як:

– використання довільної форми нефінансового звіту (різні підходи до інформаційного наповнення не дозволяють порівняти звіти різних компаній або різних періодів);

– використання різних методик для розрахунку показників нефінансового звіту, що не сприяє їх розумінню та не дозволяє порівняти звіти різних компаній за цими показниками;

– принципово інший підхід до систематизації економічної інформації, яка розподілена між кількома розділами звіту.

На наш погляд, другорядність нефінансової звітності залежить від того значення, яке у суспільстві надається нематеріальній складовій вартості бізнесу. Про підвищення її статусу свідчить загальна тенденція до збільшення кількості поданих підприємствами нефінансових звітів. Пошук науковцями і практиками оптимальної форми розкриття інформації про економічні, соціальні та екологічні наслідки діяльності підприємства продовжується.

Експерти підкреслюють, що значну роль у поширенні практики підготовки нефінансових звітів та підвищенні її статусу відіграють уряди, які розглядають їх як один із інструментів просування практики соціальної відповідальності бізнесу. Деякі з них, зокрема в країнах Європейського Союзу, зробили звітність із соціальної відповідальності обов'язковою для усіх або певних груп компаній. Так, у Бельгії, Великобританії, Нідерландах, Норвегії та Франції це стосується всіх компаній або таких, що котируються на біржі, у Данії – компаній, які є найбільшими забруднювачами. У Нідерландах і Норвегії вимоги щодо звітування про соціальні аспекти діяльності підприємства включено безпосередньо до закону про бухгалтерський облік і визначено, що у вступі до фінансового звіту має бути інформація про ті чи інші аспекти соціальної політики підприємства (наприклад, про відносини з працівниками та екологічну діяльність). У Бельгії та Німеччині у складі річної звітності підприємства зобов'язані надавати інформацію про практики найму і розвитку працівників у компанії, загальний опис робочої сили, плинність кадрів, заходи щодо просування і професійної підготовки працівників та екологічний вплив.

Аналіз останніх публікацій свідчить, що нефінансові звіти привертають до себе увагу багатьох науковців і експертів-практиків, серед них: О. Лазоренко, Р. Колишко та інші автори першого в Україні навчального посібника з корпоративної соціальної відповідальності [280], а також О. Алігаджієва [2], Т. Боцян [24], В. Воробей та І. Журовська [45], Д. Ісаєв [100], Л. Коновалова, М. Корсаков, С. Літовченко та В. Якімець [131], Р. Костирко [161], І. Лебедев [182], М. Саприкіна [316], О. Хамідова [368] та ін. Названі автори переважно розглядають нефінансову звітність як інструмент СВБ. Проте вони недостатньо уваги приділяють економічним аспектам даної проблеми, зокрема визначенню місця звітності про СВБ у складі звітності підприємства як одного із елементів методу бухгалтерського обліку, та її інформаційному та методичному забезпеченню. Винятком є публікації Н. Лоханової [199], М. Проданчука [287], М. Сідорова [322], М. Шигун і Т. Давидюк [392] та інших науковців.

У попередніх розділах зазначалося, що звітність про СВБ є відносно новим інструментом не лише для України, але і для світової практики. Якщо річні фінансові звіти публікуються вже приблизно 150 років, то сама ідея складання звітності про СВБ виникла на початку 1980-х рр. Заходи з провадження інноваційних рішень щодо СВБ, жорсткіші вимоги бізнес-партнерів один до одного зумовили появу такого поняття, як «звіт про соціальну відповідальність», що вимагає удосконалення методології та організації бухгалтерського обліку.

У світовій та вітчизняній практиці для характеристики звітності про різні аспекти СВП використовуються такі дефініції, як «соціальний звіт» (Social reporting), «звіт з корпоративної соціальної відповідальності» (Corporate Social Responsibility Reporting), «звіт з корпоративної відповідальності» (Corporate Responsibility Report), «звіт з прогресу» (Progress Report), «звіт зі стійкого розвитку» (Sustainable Development Reporting) та ін. Як було доведено, дефініція «нефінансовий звіт» дозволяє узагальнити посилання на всі

вищенаведені звіти на противагу фінансовим та іншим звітам, які обмежуються вартісними показниками [143].

Серед названих звітів частина складається у вільній формі у вигляді буклетів або на інформаційних сайтах і містить інформацію про добродійні програми компанії, підтримку закладів і заходів у сфері освіти, охорони здоров'я, культури і спорту. Ця форма розрахована на широкі кола громадськості, у тому числі пересічних громадян, і спрямована на популяризацію певного підприємства та його продукції (послуг). Вона не передбачає конкретних кількісних чи вартісних показників, які будуть достовірними і можуть забезпечити порівняння з аналогічним звітом за попередній період або подібними документами інших компаній. Тому, на нашу думку, вимагати для такої форми конкретних рекомендацій недоцільно.

У міжнародній практиці для регламентації процедури підготовки стандартизованих звітів існує кілька стандартів, які мають певні особливості. Основними з них є рівень інтеграції із фінансовою звітністю, призначення, принципи підготовки, вимоги до верифікації.

Так, на сьогодні за рівнем інтеграції можна виділити три підходи до розкриття інформації про СВП у звітності підприємства, а саме у формі:

- тематичного розділу річної фінансової звітності підприємства;
- інтегрованого звіту підприємства;
- окремого документа, що описує економічні, екологічні та соціальні наслідки діяльності підприємства, – нефінансового звіту.

На думку експертів, для компанії одним із актуальніших питань щодо звітування є обрання того, що вони будуть повідомляти і як найкращим чином інтегрувати фінансову та нефінансову інформацію [433, с. 30].

У цьому контексті важливим науковим і практичним завданням є визначення критеріїв та методологічних засад формування інформаційної бази для такої звітності.

Згідно із дослідженням (International Survey of Corporate Social Responsibility Reporting, 2008), проведеним компанією KPMG, серед компаній, які декларують свою відданість принципам Глобального договору ООН і публікують нефінансові звіти, 4 % інтегрують інформацію про соціальну відповідальність у щорічну фінансову звітність [45, с. 31]. На нашу думку, розкриття окремих аспектів СВП у фінансовій звітності хоч і є позитивною тенденцією, проте має певні обмеження. Насамперед вони пов'язані із можливостями розкриття інформації, доступу всіх заінтересованих сторін до фінансової звітності й узгодження принципів фінансової та нефінансової звітності тощо. Зазначене свідчить про те, що надання інформації про СВП у формі тематичного розділу річної фінансової звітності підприємства не дозволить забезпечити підзвітність і прозорість його діяльності, як того вимагають заінтересовані сторони.

Інтегрований звіт є більш вдалою спробою поєднати фінансову і нефінансову інформацію про діяльність підприємства. Основна мета інтегрованого звіту – пояснити постачальникам фінансового капіталу (власникам, інвесторам, кредиторам), як підприємство створює вартість у довгостроковому періоді [440, с. 92]. Однією із переваг даної форми звітності є наявність єдиної концептуальної бази – Міжнародного стандарту «Інтегрована звітність» (МСІЗ) [460], випущеного у світ Міжнародною радою інтегрованої звітності (International Integrated Reporting Council, IIRC) у 2013 р. Варто зазначити, що IIRC вбачає свою місію не тільки у створенні інтегрованої звітності, але й у сприянні формуванню нового ставлення до норм ділової практики у державному і приватному секторах економіки [486]. В інтегрованому звіті підприємство надає інформацію про те, як його стратегія, корпоративне управління, результати діяльності та перспективи дозволяють йому створювати цінність упродовж тривалого періоду. Результат діяльності підприємства в інтегрованому звіті вважається позитивним, якщо він зумовлює зростання чистого капіталу і збільшення його вартості, та – негативним, якщо він призводить до зниження чистого капіталу і, таким чином, до зменшення

вартості підприємства. Інтегрований звіт не можна розглядати як витяг з річної фінансової звітності або як його механічне поєднання з нефінансовим звітом. Вищенаведені звіти відрізняються за аудиторією, метою, структурою і рівнем деталізації інформації. Тому для підвищення інформативності інтегрованого звіту використовують посилання на додаткову детальну інформацію в інших звітах.

Інтегрована звітність привертає до себе увагу багатьох дослідників, серед яких зокрема: П. Атамас, О. Атамас [6], Т. Боцян [24], Р. Костирко [161], Н. Лоханова [198]. Автори наводять слушні аргументи щодо перспектив впровадження інтегрованої звітності, її зв'язків з іншими формами звітності. Проте з деякі з них ми не поділяємо.

Так, П. Атамас і О. Атамас наголошують на тому, що «розробка і впровадження моделі інтегрованої звітності усуває окремі відмінності між фінансовим і управлінським обліком в їх класичному розумінні: інтегрована звітність частково відкриває для *всіх заінтересованих користувачів* ту інформацію, яка традиційно вважалася внутрішньою, закритою» [6, с. 78]. Проте основна відмінність між фінансовою та інтегрованою звітністю – це нефінансові показники діяльності підприємства, які донедавна мало цікавили не тільки зовнішніх, але і внутрішніх користувачів звітності. Для останніх інформація про можливості реалізації соціальної відповідальності суб'єкта господарювання також є відносно новою базою для прийняття управлінських рішень, а отже, і новим об'єктом для управлінського обліку і бухгалтерського обліку в цілому.

Поділяючи думку цих авторів, Р. Костирко стверджує, що інтегрований звіт є «інформативним інструментом для *усіх заінтересованих користувачів*» [161, с. 187]. Проте МСІЗ визначає основних користувачів даного звіту – окрему групу заінтересованих сторін, а саме постачальників фінансового капіталу (власників, інвесторів, кредиторів). Саме тому для нього характерний такий специфічний підхід до розкриття інформації: «надає уявлення щодо залежності компанії від використовуваних ресурсів, взаємовідносин у компанії, визначає доступність усіх видів капіталу (фінансового, людського,

соціального, природного) [161, с. 187]. Проте споживачів продукції, партнерів по бізнесу, широку громадськість цікавить те, як компанія впливає на ці ресурси і ефективність використання капіталів.

Посилаючись на поступову практику поширення підготовки підприємствами нефінансових і інтегрованих звітів, М. Корягін і П. Куцик доходять висновку про необхідність перенесення акценту з організаційних проблем до змістовних аспектів її висвітлення і наповнення у звітності підприємства [160, с. 74]. При цьому автори віддають перевагу побудові інтегрованої звітності.

Наведені аргументи заслуговують на увагу, проте слід враховувати таке. Стратегія МСІЗ щодо поширення практики підготовки інтегрованого звіту передбачає орієнтацію на певні регіони (Австралію, Бразилію, Канаду, Китай, ЄС, Францію, Німеччину, Індію, Японію, Росію, Сінгапур, Південну Африку, Туреччину, Великобританію, США) та певні галузі економіки [486]. Постає питання щодо відсутності серед пріоритетних регіонів переважної більшості країн Європи. Можливо це пояснюється вибором регіонів і галузей, які найбільш активно розвиваються і є інвестиційно привабливими.

У МСІЗ наголошується на необхідності використання єдиних підходів і часових періодів при підготовці і наданні організацією інформації у фінансовій звітності та інтегрованому звіті [460, с. 32]. Аналіз свідчить, що принципи МСІЗ за своїм змістом подібні до принципів фінансової звітності, що відповідає принципу взаємної узгодженості інформації. Такий підхід до названих форм звітності зумовлений їх орієнтацією на одну групу користувачів інформації. Однак за деякими критеріями існують відмінності між даними формами звітності (табл. 4.1). Виявлені відмінності пов'язані з прагненням підприємств адаптувати фінансову звітність до потреб її першорядних користувачів. Оскільки інтегрований звіт орієнтований лише на окремих заінтересованих осіб і розкриває тільки деякі соціальні та екологічні аспекти господарської діяльності підприємства, його не доцільно розглядати як формалізовану вимогу для удосконалення методології бухгалтерського обліку СВП.

Таблиця 4.1

**Порівняльна характеристика фінансового,
інтегрованого та нефінансового звітів**

Критерії порівняння	Фінансова звітність	Інтегрована звітність	Нефінансова звітність
Перешорядні користувачі	Постачальники фінансового капіталу	Постачальники фінансового капіталу	Усі заінтересовані сторони
Предметна складова	Фінансовий стан, фінансові результати	Умови діяльності, система управління, ризики, бізнес-модель, результати та перспективи діяльності	Відомості про управління, економічні, соціальні й екологічні наслідки діяльності
Часова спрямованість	Досягнуті результати	Короткострокова, середньострокова та довгострокова перспектива	Досягнуті результати та плани на майбутнє
Вплив на вартісну оцінку бізнесу	Фінансова складова вартості	Фінансова та нематеріальна складові вартості	Нематеріальна складова вартості
Рівень регулювання	Національне законодавство	Міжнародні норми	Міжнародні норми
Метод правового регулювання	Обов'язковий	Диспозитивний	Диспозитивний
Необхідність подання	Обов'язкова	Диспозитивна	Диспозитивна
Відповідальність за порушення	Встановлена законодавством України	Законодавством України не встановлена	Законодавством України не встановлена
Види вимірників	Вартісні	–	Вартісні та інші кількісні
Інформаційна база	Фінансовий облік	Фінансовий та соціальний облік	Бухгалтерський, у т.ч. соціальний облік
Форми звітності	Єдина	Єдина	Альтернативні варіанти
Періодичність	Річна (квартальна)	Річна	Раз на 1–2 роки

Джерело: систематизовано автором.

Розділ 4. Формалізація соціальної відповідальності підприємства в обліку

Зважаючи на зазначене, дотримуємось думки, що саме підготовка і опублікування стандартизованого нефінансового звіту відповідає стратегічним інтересам підприємства та всіх заінтересованих сторін. Вимоги до нефінансової звітності, які від початку мали суто практичне походження, на сьогодні відображені у деяких міжнародних стандартах. У результаті маємо доволі різні регламенти щодо визначення їх призначення, структури, змісту та форми (див. дод. Б.8).

Базова концепція триєдиного підходу до звітності (Triple Bottom Line Reporting) вимагає від підприємств повного і достовірного розкриття інформації про його фінансове становище і ділову стратегію (фінансова складова), участь у вирішенні суспільних проблем (соціальна складова) і захисті навколишнього середовища (екологічна складова) [131, с. 129].

Одним із прикладів такого звіту, який має довільну структуру і описовий характер, є *звіт з прогресу*. Саме цьому звіту, як свідчать В. Воробей і І. Журовська, підприємства віддають перевагу (за даними експертів, частка звітів з прогресу становить 91,5 %, і лише 8,5 % – звіти зі стійкого розвитку) [45]. Серед стандартизованих форм звітності дана форма є найменш трудомісткою. Однак вона має найбільший рівень «описовості» і невизначену структуру показників.

Міжурядова робоча група експертів з міжнародних стандартів обліку та звітності, що діє під егідою ЮНКТАД, розробила методичні рекомендації з підготовки *звітності з корпоративної соціальної відповідальності* (2008) [453]. Запропонований нею комплекс шістнадцяти показників і рекомендації щодо їх розрахунку, безумовно, становлять практичний інтерес. Проте, оскільки даний документ не передбачає розрахунку узагальнюючих індексів, запропонована методика не дозволяє отримати об'єктивну оцінку роботи підприємств і проводити порівняння на міжнародному, регіональному та галузевому рівнях.

Найбільш детально сформульовані вимоги, принципи і індикатори соціальної відповідальності стандартом GRI (з 2016 р. обов'язковою до застосування є версія G4) до звіту

зі *стійкого розвитку* [440]. Даний звіт передбачає надання переважно кількісних і лише деяких якісних показників.

Дослідники по-різному окреслюють переваги та недоліки звіту зі *стійкого розвитку*. Так, І. Лебедев характеризує його як досить логічний і детальний, що був розроблений у процесі діалогу з широкою мережею експертів із більш ніж 60 країн. Вимоги до цього звіту періодично змінюються, а його недоліком автор вважає зайву деталізацію і описовість, відсутність методики розрахунків узагальнюючих індексів [182, с. 155–156]. Щодо «описовості» нефінансових звітів вона пояснюється особливостями об'єкта звітності, для характеристики якого економістами поки що не вироблено достатньо кількісних показників. Досягнутий рівень деталізації показників даного звіту є результатом узгодження поглядів багатьох експертів, про що й зазначає вчений, але, безумовно, не може задовольняти всі побажання. Саме тому він далекий від досконалості: до нього включені малоінформативні, і відсутні більш інформативні показники [182, с. 154]. Експерти ISAR зазначають, що підготовка корпоративних звітів є досить трудомісткою. Враховуючи зазначене, однією із переваг звітності зі *стійкого розвитку* є передбачена для підприємств можливість обирати для розкриття показники, які належать до специфічних категорій, у процесі діалогу із заінтересованими групами.

Використання кількісних показників є дієвим інструментом підвищення порівнянності звітної інформації за галузями, регіонами, періодами. Зокрема, це стосується надання інформації у формі коефіцієнтів (наприклад, витрати на наукові дослідження у процентному відношенні до обсягів реалізації або показники інтенсивності викидів вуглецю на одиницю продукції) [460, п. 3.57]. Через необхідність більш детального розкриття даних про господарську діяльність підприємства, її економічні, соціальні та екологічні наслідки підготовка звітів зі *стійкого розвитку* за вимогами стандарту GRI є найбільш трудомісткою. Проте у світі щороку збільшується загальна кількість таких звітів (рис. 4.1, дод. Д.3). Оскільки звіти зі *стійкого розвитку* формалізовані, вони краще піддаються

Розділ 4. Формалізація соціальної відповідальності підприємства в обліку

порівнянню та аналізу, а також дозволяють більш точно визначити вимоги до обліково-інформаційного забезпечення.

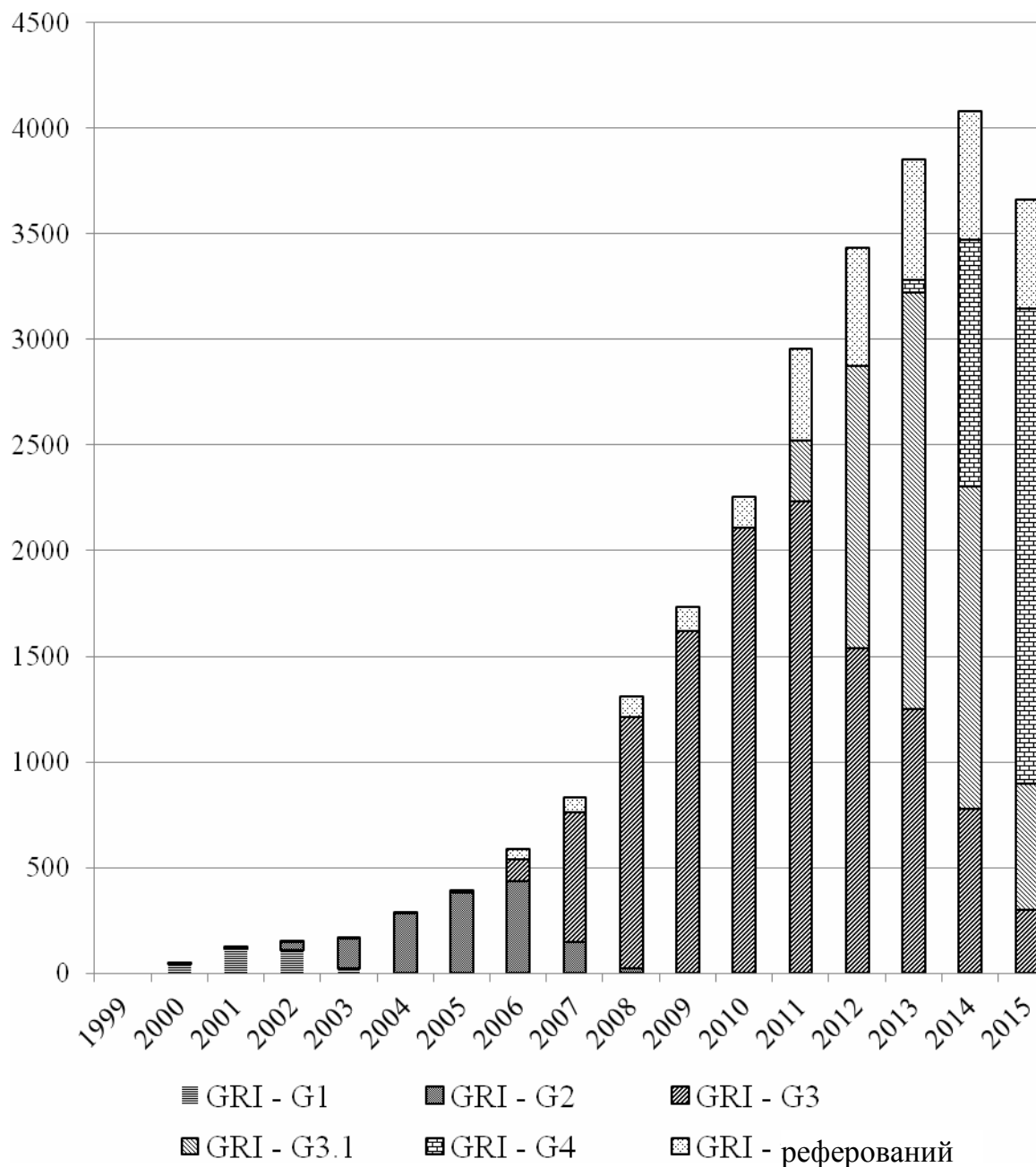


Рис. 4.1. Кількість звітів, підготовлених за стандартом GRI, 1999–2015 рр. [459]

Джерело: [459].

Крім того, відповідно до Директиви Європейського парламенту та Ради ЄС 2013/34/EU [436] на всій його території з 2017 р. великі компанії, які становлять суспільний інтерес, повинні включати до своєї щорічної звітності нефінансову інформацію, що стосується принаймні питань охорони довкілля, соціальних аспектів і взаємовідносин з працівниками, питань поваги до прав людини, боротьби з корупцією та хабарництвом. Серед нормативних документів, якими при наданні цієї інформації слід керуватись, зазначено такі: національне законодавство, документи ЄС (зокрема, EMAS), а також міжнародних структур, таких як ООН (зокрема, Керівні принципи Глобального договору ООН), ОЕСР (Керівні принципи для багатонаціональних підприємств), Міжнародна організація зі стандартизації (ISO 26000), МОП (Тристороння декларація принципів, що стосуються багатонаціональних підприємств і соціальної політики), а також Глобальної ініціативи зі звітності (GRI) або інших визнаних міжнародних структур [436, с. 9]. Директива не має посилань на МСІЗ (2013 р.).

Настанова зі звітності у сфері стійкого розвитку враховує вимоги інших міжнародних стандартів, зокрема 10 принципів Глобального договору ООН (2000), Керівних принципів для багатонаціональних корпорацій ОЕСР (2011) і Керівних принципів ООН у сфері бізнесу і прав людини (2011) та максимально їм відповідає [440]. Однак саме підготовку звіту зі стійкого розвитку міжнародні стандарти вважають невід'ємною складовою підготовки інтегрованої звітності [441, с. 92]. Подібного підходу дотримується і організація Глобального договору ООН при складанні звіту про прогрес [467]. Так, при підготовці даної звітності більше уваги приділяється значенню концепції стійкого розвитку для підприємства, зокрема її пріоритетам і ключовим проблемам. При цьому на числових даних простежується вплив тенденцій, ризиків і можливостей стійкого розвитку на довгострокові перспективи і фінансові результати діяльності організації. Таким чином, підготовка

Розділ 4. Формалізація соціальної відповідальності підприємства в обліку

звітності зі стійкого розвитку сприяє комплексному осмисленню, пізнанню підприємством своєї діяльності через призму істотних проблем і стратегічних цілей, а також оцінці своєї здатності досягати цих цілей і створювати цінність протягом тривалого періоду. Настанова зі звітності у сфері стійкого розвитку вимагає максимально враховувати вимоги заінтересованих сторін до розкриття інформації про економічні, екологічні та соціальні аспекти діяльності підприємства. У ній найбільш чітко сформульовані рекомендації щодо визначення відповідних показників.

Зважаючи на зазначене, стандарт, запропонований міжнародною організацією GRI, візьмемо за основу у подальших дослідженнях перспективи створення та розробки методологічної бази бухгалтерського обліку для збору і обробки даних, необхідних для підготовки звітності про СВП.

Дотримуємось думки, що підготовка звіту зі стійкого розвитку повинна здійснюватись на основі єдиної інформаційної системи підприємства. У зв'язку з цим доцільно порівняти вимоги до даної форми звітності із вимогами до фінансової звітності.

Незважаючи на те, що фінансова та нефінансова звітність орієнтовані на різні групи користувачів, останніх поєднує бажання мати повну, об'єктивну і зіставну інформацію. Як результат відповідні принципи включають єдині або подібні вимоги. Такі принципи нефінансових звітів, як суттєвість, точність, зрозумілість, своєчасність визначені окремими положеннями бухгалтерського права [137]. Разом з тим існують специфічні вимоги, наприклад щодо контексту стійкого розвитку. Різний підхід застосовується до визначення періодичності опублікування звітності, що також пояснюється специфікою їх призначення. Базовий для нефінансових звітів принцип залучення заінтересованих сторін, що передбачає можливість приведення у відповідність структури і змісту звіту, не може застосовуватись для фінансової звітності. Інші принципи фінансової звітності (безперервності, єдиного грошового

вимірника, історичної собівартості) або несуттєві, або не використовуються для нефінансових звітів. Принцип автономності по суті трансформується у спільну заінтересованість і взаємодію власників бізнесу та підприємства при виконанні поставлених соціальних завдань.

Також слід звернути увагу на один із ключових принципів фінансового обліку і звітності – нарахування та відповідності доходів і витрат. Зауважимо, що автори МСІЗ принцип повноти, зокрема, пов'язують із дотриманням співвідношення «витрат / вигід», проте трактується він зовсім по-іншому, ніж це передбачено для фінансової (а також управлінської) звітності: витрати на отримання важливої для ведення підприємницької діяльності інформації не повинні бути бар'єром для належної оцінки та управління цим фактором [460, с. 24].

Принципи підготовки та визначення змісту звіту зі стійкого розвитку відрізняються від принципів підготовки інтегрованого звіту (дод. Д.2). МСІЗ робить інші акценти і пропонує дещо інші принципи як основу підготовки та презентації інтегрованого звіту, визначення змісту звіту і способу розкриття інформації. Якщо GRI [441, с. 92] вимагають забезпечити прозорість і підзвітність, то МСІЗ – продемонструвати здатність організації створювати вартість у коротко-, середньо- і довгостроковому періодах. У нефінансовому звіті економічні, соціальні та екологічні наслідки діяльності підприємства та підходи до менеджменту є предметом розкриття, а в інтегрованого звіту суспільні й екологічні проблеми сприймаються як «контекст, в рамках якого працює організація» [460, с. 15].

Таким чином, проведений когнітивний аналіз фінансового та нефінансового звітів дозволив виявити певні відмінності (див. табл. 4.1). Крім вищевикладеного, варто наголосити на такому:

1) спрямованість на користувача фінансової звітності є доволі абстрактною, оскільки підготовка звіту не передбачає зворотний зв'язок; міжнародні стандарти нефінансової звітності вимагають, а підприємство заінтересоване у встановленні

Розділ 4. Формалізація соціальної відповідальності підприємства в обліку

такого зв'язку. Нефінансовий звіт здатний задовольнити інформаційні потреби багатьох заінтересованих сторін, насамперед тих, для яких фінансовий звіт не надається або які не мають необхідної підготовки для розуміння його показників;

2) в обох випадках метою складання звітів є надання інформації, проте вони характеризують діяльність підприємства різнобічно і разом складають цілісне уявлення про його спроможність, економічні, соціальні й екологічні наслідки;

3) нефінансовий звіт меншою мірою позбавлений одного з основних недоліків фінансових звітів – ретроспективного спрямування, оскільки повинен інформувати не тільки про досягнуті результати, але й про плани на майбутнє;

4) якщо більшість суб'єктів господарювання вважають свої фінансові звіти конфіденційною інформацією і обмежують до неї доступ, то прагнення опублікувати нефінансовий звіт покладено в основу його підготовки як фактор прозорості діяльності підприємства;

5) обидва види звітів суттєво впливають на вартісну оцінку бізнесу, проте на різні її складові: фінансовий – на фінансову, а нефінансовий – на нематеріальну;

6) нормативна база підготовки звітів відрізняється за рівнями та методами правового регулювання: у першому випадку – національне законодавство обов'язкової дії, у другому – диспозитивні міжнародні норми;

7) нефінансовий звіт включає інформацію, яка представлена не тільки фінансовими, але й іншими кількісними показниками і включає пояснення і коментарі до них, що вимагає більш широкої інформаційної бази;

8) звіти відрізняються і за рівнями відповідальності: за перекручення інформації фінансового звіту законодавством передбачена матеріальна, кримінальна і адміністративна відповідальність, однак для нефінансового звіту – не встановлена законодавством України. Вона має утилітарний пролонгований характер, який залежить від реакції заінтересованих сторін.

Одна з найбільш актуальних проблем розкриття нефінансової інформації пов'язана, як зазначає І. Садовська [314], із визначенням кількості і складу нефінансових показників. Розв'язання даної проблеми фактично передбачає визначення спроможності бухгалтерського обліку їх продукувати.

При цьому постає питання про вибір та обґрунтування методологічних засад введення нефінансових показників у систему бухгалтерського обліку. Вирішення даного наукового завдання необхідно виконувати з урахуванням особливостей облікового пізнання ФГЖ, функціонального потенціалу та методологічної платформи бухгалтерського обліку, а також рекомендацій щодо складу нефінансової звітності, принципів її підготовки та інформаційних запитів заінтересованих сторін. Серед іншого виникає питання про критерії визначення меж інформаційної системи бухгалтерського обліку та структури показників, для яких інформаційною базою може бути бухгалтерський облік.

Визнаючи, що сучасна парадигма бухгалтерського обліку не дозволяє здійснити реєстрацію і обробку всіх видів даних, які необхідні для складання нефінансових звітів, вважаємо необхідним звернути увагу на таке. Інформаційні можливості методу бухгалтерського обліку не обмежені потребами фінансової, управлінської, податкової чи інших видів звітності. Він формувався упродовж тисячоліть і нині продовжує розвиватись і змінюватись відповідно до потреб користувачів. Проблеми обліку, які виникають і періодично утворюють «критичну масу», лише сприяють цьому. Тому важливо визначити можливість вирішення окресленого вище завдання засобами традиційного бухгалтерського обліку і необхідність його вдосконалення, що дозволить створити облікову інформаційну модель господарської діяльності підприємства, де буде відображено його соціальну відповідальність.

Така інформаційна модель являє собою сукупність показників, склад яких зумовлений вимогами заінтересованих сторін і узагальнений у Настанові зі звітності у сфері стійкого розвитку [441]. На відміну від інших стандартизованих форм

Розділ 4. Формалізація соціальної відповідальності підприємства в обліку

звітності для звіту зі стійкого розвитку існує можливість варіювання змісту. Для цього, зокрема, Настановою передбачена спеціальна група принципів «визначення змісту звіту» (див. дод. Д.2). Принципи даної групи (взаємодія із заінтересованими сторонами, контекст стійкого розвитку, суттєвість та повнота) довершує принцип взаємної узгодженості інформації, який передбачає, що звіт має бути повним і розкривати взаємозв'язок і взаємозалежність між обраними факторами. При цьому має бути забезпечений внутрішній зв'язок між елементами звіту фінансовою та іншою інформацією, кількісною і якісною інформацією, між інформацією, яка призначена для різних заінтересованих сторін. Дана вимога є логічною з огляду на те, що для характеристики СВП використовують специфічні дані, які включають розрахункові і описові, кількісні і якісні, фінансові і нефінансові показники.

Настанова зі звітності у сфері стійкого розвитку [441] містить перелік конкретних якісних характеристик і кількісних показників, що підлягають розкриттю у звіті про стійкий розвиток і розподілені на загальні та специфічні стандартні елементи звітності (дод. Д.4). У комплексі вони дають повне уявлення про стратегію та стан СВП, а через надання відомостей про підходи до менеджменту (ВПМ) підприємство має можливість пояснити користувачам нефінансового звіту, як воно управляє своїм економічним, екологічним і соціальним впливом, які для цього існують передумови, ризики можливості і як воно їх використовує.

Зауважимо, що перша група елементів передбачає надання заінтересованим сторонам такої загальної інформації, яка не потребує виконання спеціальних операцій збору, реєстрації, обробки та узагальнення або, іншими словами, не вимагає використання спеціальних облікових процедур. Тому загальні стандартні елементи нефінансової звітності залишаються за межами нашого подальшого дослідження.

Водночас показники другої складової звіту про стійкий розвиток розкривають інформацію, що стосується так званих суттєвих для заінтересованих сторін аспектів або аспектів,

вплив яких підприємство визнало істотними. При цьому «суттєвість» стосується економічного, екологічного і соціального впливу суб'єкта (наслідків діяльності) або впливу відповідної інформації на оцінки і рішення заінтересованих сторін. Наприклад, істотним слід визнати вплив, який мають підприємства видобувної, енергетичної, будівельної і подібних галузей економіки, та інформацію про розробку і поширення ними екологічно безпечних технологій. Проте для підприємств, які надають юридичні, аудиторські, консалтингові та інші послуги, інформація про загальні витрати та інвестиції на охорону навколишнього середовища буде не такою суттєвою.

Іншими словами, спрацьовує принцип суттєвості, який за GRI G4, визнає суттєвими ті теми і показники, які «обґрунтовано можуть вважатися важливими для відображення впливів організації на економіку, навколишнє середовище і суспільство, або впливають на заінтересованих сторін, і тому потенційно заслуговують включення в звіт» [441, с. 11–12]. Якщо у фінансовій звітності суттєвість розглядається як поріг для впливу на економічні рішення користувачів фінансових звітів, то «концепція порогу» у звітності зі стійкого розвитку стосується більш широкого спектра впливів і заінтересованих сторін.

Залежно від належності підприємства до певної галузі економіки, його розміру, регіону поріг суттєвості для різних аспектів звіту буде неоднаковим. Відповідно, структура показників нефінансових звітів у результаті застосування принципу суттєвості для різних підприємств є відмінною.

З метою визначення загальних методологічних, організаційних та методичних засад створення інформаційного бази для підготовки нефінансових звітів будемо ігнорувати принцип суттєвості, тобто враховувати повний спектр специфічних стандартних елементів звітності, які представлені трьома категоріями і включають економічні, екологічні і соціальні показники та відображають економічні, екологічні й соціальні наслідки діяльності підприємства. Розглянемо їх докладніше.

Економічна складова звіту про стійкий розвиток повинна відображати вплив підприємства на економічні інтереси заінтересованих сторін і на економічні системи на місцевому, регіональному і глобальному рівнях, а також надання інформації про перерозподіл капіталу між заінтересованими сторонами. Однак Настанова зі звітності у сфері стійкого розвитку не передбачає надання особливої уваги фінансовому стану або фінансовим результатам діяльності самого підприємства [440, с. 68].

Повідомлення заінтересованих сторін про економічний вплив підприємства потребує надання інформації про його прямий економічний вплив, присутність на ринку, непрямі економічні впливи та практику закупівель.

Екологічна складова звіту про стійкий розвиток характеризує вплив підприємства на системи живої і неживої природи (землю, повітря, воду і екосистеми). Настанова вимагає наведення даних про вплив, пов'язаний із використанням ресурсів, отриманими відходами, біорізноманіттям, транспортом, споживанням продукції та послуг, а також про дотримання екологічного законодавства та екологічні витрати.

Дані про соціальну складову стійкого розвитку характеризують вплив підприємства на соціальні системи, у межах яких воно функціонує. Вони охоплюють такі підкатегорії: практика трудових відносин та гідна праця, права людини, суспільство і відповідальність за продукцію.

Показники звіту про стійкий розвиток переважно мають складну структуру (за винятком показників LA4, LA5, LA7, LA8 і LA10). Кожний з них включає різноманітну кількісну інформацію та певні відомості щодо обставин реалізації відповідних аспектів діяльності підприємства, критерії або підстави для акумулювання кількісної інформації. Наприклад, показник G4-ES8 «Істотний непрямий економічний вплив, зокрема сфера впливу» вимагає надавати інформацію про трансакційні витрати підприємства, витрати на усунення наслідків забруднення навколишнього середовища, а також продуктивність праці, наявність продуктів і послуг для осіб

з низькими доходами, збереження робочих місць у ланцюгах поставок або розподілу, завдані втрати через пільгове ціноутворення. Крім того, для забезпечення дотримання принципу зрозумілості наведених даних Настанова вимагає для даного показника наводити таку додаткову інформацію: приклади позитивних і негативних непрямих економічних впливів, відомості про суттєвість впливу відносно зовнішніх орієнтирів і пріоритетів заінтересованих сторін, у тому числі національні та міжнародні стандарти, протоколи і політику.

Такі «показники» фактично являють собою інформаційну «мікросистему», що складається із кількох елементів-показників. Обліково-інформаційну базу необхідно визначати для кожної із таких мікросистем та її складових.

Частково кількісна інформація представлена вартісними показниками. Водночас у звіті передбачено багато кількісних показників, які вимірюються в інших одиницях. Наприклад, за категорією «Економіка» негрошові вимірники використовуються для характеристики ризиків та можливостей, які пов'язані зі зміною клімату; порівняння заробітної плати працівників підприємства з місцевою мінімальною заробітною платою в регіонах; структури вищого керівництва у регіонах і відображення частки керівників, які належать до місцевого співтовариства; за категорією «Екологія» – ваги або об'єму використаних матеріалів з відновлюваних та невідновлюваних джерел, частки повторно використовуваних матеріалів, обсягу споживання енергії тощо.

Якісні характеристики діяльності підприємства доволі різноманітні. Вони стосуються всіх категорій інформації звіту зі стійкого розвитку. Частково якісні показники свідчать про дотримання чи недотримання підприємством певних вимог, відсутність чи наявність певних фактів. Наприклад, про накладання штрафів за недотримання антикорупційного законодавства, відповідність нормативним вимогам і добровільному кодексу щодо впливу продукції та послуг на здоров'я і безпеку, скарги на порушення недоторканості приватного життя споживача, підрозділи і постачальників, у

яких є істотний ризик використання примусової або обов'язкової праці, і т. ін. У таких випадках показник є певним індикатором стану СВП за певним аспектом.

Аналогічний підхід традиційно використовується в бухгалтерському обліку для відображення фінансового стану господарського комплексу підприємства. При цьому початковий стан будь-якого показника (рахунку) має нульове значення. Наступне відображення зміни стану об'єкта обліку на відповідному рахунку дає «можливість контролювати стан комплексу на будь-який момент часу» [220, с. 34]. Якщо кількісні показники, які використовують грошовий, натуральні чи трудові вимірники, можуть мати будь-яке числове значення, безвимірний показник як індикатор стану об'єкта може набувати лише двох значень. Так, за відсутності випадків порушення певних вимог показник матиме нульове значення (вказує на позитивну практику), а в іншому разі – інше значення, яке свідчить про негативну практику.

Такий підхід дозволить трансформувати відповідні якісні показники – надати їм кількісний формат і створити передумови їх облікової реєстрації.

Зазначене підтверджує гіпотезу про те, що виконання завдання бухгалтерського обліку СВП зумовить розширення його об'єктів. При цьому облікове пізнання факту господарського життя СВП свідчить про існування двох його видів, а саме тих, що:

1) спричиняють зміни активів, зобов'язань та/або власного капіталу підприємства;

2) не спричиняють зміни активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства, але впливають на показники СВП.

Змістовий аналіз показників нефінансової звітності за стандартом GRI G4 показав, що частину з них можна визначати за даними, які збирають і вводять до інформаційної системи підприємства не бухгалтери, а працівники інших його структурних підрозділів. Підготовка звіту зі стійкого розвитку вимагає їх узагальнення, систематизації і інтеграції на основі створення єдиної інформаційної бази нефінансової звітності підприємства.

З урахуванням доцільності і спроможності облікового пізнання фактів господарського життя та інформаційного забезпечення підготовки звіту про стійкий розвиток відповідні показники можна поділити на такі чотири категорії:

– показники, які можуть бути визначені на підставі даних про стандартні об'єкти обліку (наприклад, доходи, певні види витрат, розрахунки з контрагентами, капітальні і поточні інвестиції та ін.);

– показники, які доцільно брати до уваги при організації аналітичного обліку як критерії систематизації даних про стандартні об'єкти обліку (наприклад, країна, регіон чи ринок присутності, види об'єктів інвестицій, вид інвестицій, форма інвестицій тощо);

– показники, які потребують спеціального розрахунку на підставі даних бухгалтерських рахунків (наприклад, нерозподілена пряма економічна вартість, відсоток вкладень співробітників і роботодавця у створення забезпечення зобов'язань за пенсійними планами; рівень присутності держави у складі акціонерів, продуктивність праці та ін.);

– інші показники (наприклад, основа отримання оцінки, дата проведення оцінки, стратегія щодо повного покриття зобов'язань, наслідки інвестицій для громад та місцевих економік, досягнуті угоди щодо інвестування в інфраструктуру, приклади позитивних і негативних непрямих економічних впливів та ін.).

На нашу думку, використання запропонованої класифікації дозволить отримати дані, які необхідні для визначення переважної більшості показників звіту про стійкий розвиток, за допомогою процедур бухгалтерського обліку. Тому візьмемо її за основу для удосконалення методології, методики й організації облікового пізнання ФГЖ підприємства з метою виявлення його соціальної відповідальності, відображення отриманих даних у системі бухгалтерського обліку та їх узагальнення у звітності.

Зауважимо, що реєстрація в системі бухгалтерського обліку даних, що відображають увесь спектр питань СВП, вимагає розширення аналітичної інформації за базовими

Розділ 4. Формалізація соціальної відповідальності підприємства в обліку

аналітичними рахунками (сировина і матеріали, продукція постачальники, працівники, операції). Наприклад, Інструкція до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій пропонує аналітичний облік розрахунків з постачальниками і підрядниками вести окремо за кожним суб'єктом у розрізі кожного документа (рахунку) на сплату. Сучасні спеціальні програмні продукти для характеристики контрагентів (постачальників і підрядників) використовують широкий спектр реквізитів (платіжних, податкових і т.д.). Для соціального обліку цього недостатньо. Необхідно акумулювати інформацію, яка свідчить про таке: належність відповідного суб'єкта до певного регіону (місце реєстрації, сплата податків у місцевий бюджет), проходження ним екологічної (характер впливу на довкілля) та соціальної (стан трудової практики, дотримання прав людини, характер впливу на суспільство в цілому) оцінки, реагування підприємства на виявленні ризики і т.д. Така комплексна інформація необхідна для виявлення істотного реального або потенційного негативного екологічного і соціального впливу за ланцюгами постачання, а отже, становить інтерес для широкого кола заінтересованих осіб і обов'язково повинна відображатись у нефінансовому звіті.

Найбільш важливим при обліковій реєстрації СВП є наявність чіткої уяви про те, яким чином вона виявляється в об'єктах бухгалтерського обліку. Існуючі підходи бухгалтерського обліку майна і заборгованостей, витрат і доходів жодним чином не відображають соціальну відповідальність суб'єкта і не розраховані на інформаційне обслуговування заінтересованих осіб, у тому числі менеджерів підприємства, у даній сфері. Це стосується насамперед принципів обліку і звітності, критеріїв (умов) визнання об'єктів обліку. «Просте» відображення господарських операцій за принципами фінансового чи управлінського обліку не надає необхідної інформації для прийняття рішень, оскільки жодним чином не враховує суті СВБ. Сучасна інформаційна система підприємства лише опосередковано може надати інформацію про її

окремі аспекти. Наприклад, дані про витрати на заходи, які здійснює підприємство згідно із затвердженими цілями і програмою у сфері соціальної відповідальності. Наразі основне призначення фінансового обліку пов'язане з інформаційним обслуговуванням діяльності з дотримання норм законодавства у сфері оподаткування, господарського права, екологічної безпеки, оплати праці і т.д., тобто тих сферах, які лише дотичні до сфери СВБ. У результаті перед системою обліку навіть не ставиться завдання відображати релевантність господарської діяльності підприємства відповідним принципам.

Якщо з метою інформаційного обслуговування заінтересованих сторін від бухгалтерії вимагати інформацію лише про окремі заходи, щоб продемонструвати свою «соціальну відповідальність», існуюча система синтетичного і аналітичного обліку зможе її надати. Проте це не буде соціальним обліком в його повному розумінні. Основним фактором соціального обліку має стати аналіз кожної операції щодо відповідності обраним принципам, що має забезпечити відображення як позитивних, так і негативних впливів (принцип збалансованості).

Разом з тим впровадження соціального обліку на підприємстві обов'язково повинно передбачати організацію обліку заходів, що визначені програмою діяльності підприємства у сфері СВБ. Такий облік можливий і за умови, коли СВБ ще не стала критерієм господарської діяльності підприємства і виражається лише через реалізацію окремих заходів соціального чи природоохоронного значення. На цьому етапі може здійснюватись алокація окремих видів непрямих затрат між соціально відповідальною й іншою операційною діяльністю підприємства на основі прямих затрат.

Проведене дослідження показало, що у ХХ ст. орієнтири розвитку бухгалтерського обліку зазнали кардинальних змін: відбувся перехід від інформаційного обслуговування запитів власника і управляючого підприємством до інформаційного обслуговування потреб його реальних і потенційних інвесторів (власників фінансового капіталу). У результаті цього на

практиці сформовано і законодавчо оформлено вимоги щодо облікового забезпечення підготовки фінансової та податкової звітності. Високий статус управлінської звітності зумовив пошук і реалізацію варіантів такої моделі бухгалтерського обліку, яка дозволить отримувати інформацію, необхідну для підготовки наведених форм звітності. Нагальна потреба щодо надання заінтересованим сторонам нефінансової звітності вимагає перегляду методології бухгалтерського обліку для методичного забезпечення соціального обліку господарського життя підприємства [148; 150; 152].

Виконання даного важливого наукового та практичного завдання, за результатами дослідження, вимагає:

– для отримання даних, які потрібні для визначення показників нефінансової звітності, у процесі облікового пізнання ФГЖ підприємства використовувати такі методичні прийоми бухгалтерського обліку, як виявлення, вимірювання та реєстрація з урахуванням суттєвих аспектів СВП та виділяти не тільки ті факти, які спричиняють зміни активів, зобов'язань та/або власного капіталу підприємства, але й такі, які впливають на показники СВП;

– для забезпечення довіри до облікової інформації у процесі пізнання ФГЖ підприємства, обробки та узагальнення даних дотримуватись принципів бухгалтерського обліку та нефінансової звітності;

– для створення адекватної інформаційної бази підготовки звіту зі стійкого розвитку при зборі, реєстрації, накопиченні, обробці інформації в системі бухгалтерського обліку дотримуватись принципів Настанови зі звітності у сфері стійкого розвитку;

– для систематизації та реєстрації необхідних для відображення СВП даних використовувати запропоновану класифікацію показників нефінансової звітності, розширити характеристику аналітичних рахунків бухгалтерського обліку та структуру забалансових рахунків з урахуванням суттєвих аспектів господарської діяльності підприємства.

4.2. Облікове пізнання фактів соціальної відповідальності підприємства

За умови, що практика господарювання отримує нові, соціально відповідальні орієнтири та вимагає врахування принципів СВБ при виборі засобів і форм досягнення мети підприємницької діяльності, на організацію, методологію та методику бухгалтерського обліку очікують глибинні перетворення.

Нефінансова звітність призначена задовольнити інформаційні інтереси переважної більшості заінтересованих сторін. Однак її інформаційне забезпечення потребує перегляду підходів до відображення ФГЖ підприємства в системі бухгалтерського обліку.

Досвід, накопичений в Україні та за її межами щодо обліку СВП, свідчить, що використовувані методичні підходи відображають лише окремі її аспекти. Актуальним є питання про те, чи дозволяє сучасна методологія бухгалтерського обліку відобразити факти СВП, оцінити розмір витрат і вигід, пов'язаних з намаганням суб'єкта господарювання бути соціально відповідальним. Позитивне вирішення даного питання передбачає надання доказів СВП та створення інформаційної бази для обґрунтованого прийняття рішень у даній сфері.

Логіка процесу пізнання ФСВП та визначення корисності відповідних даних для прийняття рішення безпосередньо пов'язана з принципами визначення змісту звіту зі стійкого розвитку (див. дод. Д.2). Зокрема, відповідно до принципу суттєвості, у процесі бухгалтерського пізнання ФГЖ необхідно визначити і розкривати аспекти, які відображають суттєвий вплив організації на економіку, навколишнє середовище і суспільство, а також на оцінку та рішення заінтересованих сторін. Принцип повноти передбачає охоплення істотних тем і показників для того, щоб відобразити істотний вплив на економіку, довкілля і суспільство і дати заінтересованим сторонам можливість оцінити результати діяльності організації за звітний період. Принцип взаємодії із заінтересованими

сторонами вимагає враховувати їх вимоги при визначенні корисності даних про ФГЖ, а також доцільності та способу відображення останніх у бухгалтерському обліку. Застосування принципу контексту стійкого розвитку привносить у ретроспективний бухгалтерський облік перспективний вектор, який слід розглядати у контексті очікуваного внеску підприємства у стійкий розвиток, покращення економічних, екологічних і соціальних умов, процесів розвитку та тенденцій на місцевому, регіональному і глобальному рівнях.

Як відомо, існуюча методологічна платформа бухгалтерського обліку не враховує потреби інформаційного забезпечення управління СВП у всій різноманітності аспектів його діяльності.

По-перше, у міжнародних і національних стандартах фінансового обліку, які досить повно відображають фінансові аспекти господарської діяльності підприємства, не передбачено ідентифікації навіть базових аспектів і впливу принципів СВБ. При цьому поза увагою законодавців залишається той факт, що соціально відповідальне ставлення до бізнесу виявляється у різних сферах господарської діяльності підприємства, під час виконання всіх господарських процесів і має не тільки соціальні чи екологічні, але й економічні наслідки.

По-друге, необхідність дотримання принципів СВБ у процесі господарської діяльності вимагає від підприємства враховувати їх при побудові соціально-економічних відносин з усіма заінтересованими сторонами, зокрема персоналом, постачальниками, споживачами, державними органами і т.д. У результаті управлінські рішення (наприклад, щодо вибору постачальників матеріальних і фінансових ресурсів, форми і засобів компенсації трудового вкладу працівників у виробництво і реалізацію продукції і послуг, принципів і способів задоволення економічних вимог споживачів і т.д.) потрібно приймати з урахуванням принципів СВБ. Зазначене, як очікується, повинно відображатися в умовах реалізації облікових процедур і насамперед у процесі облікового пізнання фактів господарського життя підприємства.

Поєднання традиційних підходів до бізнесу, які вимагають найбільш ефективно використовувати матеріальні, трудові та фінансові ресурси підприємства, і новітніх вимог щодо максимально можливого задоволення різноманітних економічних вимог широкого кола заінтересованих сторін зумовлює необхідність перегляду підходів до пізнання сутності ФГЖ. Актуальним стає виявлення економічного, екологічного та соціального впливу прийнятих управлінських рішень, в цілому господарської діяльності й окремих операцій. Цей вплив слід розглядати як основу для пошуку та вибору оптимального серед альтернативних варіантів рішень керівниками підприємства. Таким чином, сучасний бізнес неможливий без оволодіння конкретною інформацією стосовно якісних параметрів, обсягу та динаміки потреб заінтересованих сторін, їх прогнозування, а також впливу на формування обсягів і структури споживання.

Відповідно задоволення інформаційних потреб учасників господарської діяльності визначає мету і завдання бухгалтерського обліку. Зміна стратегії управління підприємством і новий підхід до диференціації цінностей вимагатимуть удосконалення методології управлінського обліку, у тому числі розробки методики розрахунку показників нефінансової звітності [155]. Однак це також вимагає спеціальної інформації про їх економічні, екологічні та соціальні наслідки господарського життя підприємства.

Такий підхід має право на реалізацію. Проте, враховуючи вимогу до імплементації соціальної відповідальності в основну діяльність підприємства, вважаємо доцільним розглядати її у контексті бухгалтерського обліку в цілому і, зокрема, традиційних об'єктів фінансового обліку та визначити можливість відображення СВП в системі бухгалтерських рахунків. За результатами реалізації даного підходу, обґрунтовано можна визначити конкретні аспекти СВП, які потребуватимуть для свого відображення використання методики управлінського обліку. Такий підхід дозволить оцінити можливість відображення тих чи інших аспектів соціальної відповідальності у фінансовій (інтегрованій) звітності підприємства без суттєвого ускладнення процедури її підготовки.

Актуальним залишається теза І. Бентама про те, що «потрібно тільки те, що корисно... Для загального щастя потрібно навчитися по-справжньому бачити господарський процес, а бачити його можна тільки завдяки обліку і звітності. Бухгалтерія – це прояв паноптики, тобто *інструмент, який дозволяє спостерігати глибину господарських процесів і управляти ними*» [330, с. 94]. У 1926 р. цю ж є ідею облікового реалізму І. Ніколаєв сформулював так: бухгалтерський облік покликаний реконструювати господарський процес з метою подальшого ефективного управління; він повинен представляти тільки ту інформацію, яка може бути використана в управлінні і отримання якої може вплинути на прийняття управлінських рішень. Якщо додаткова інформація не впливає на характер адміністративно-управлінських рішень, то її не слід і отримувати [330, с. 463]. Аналогічну думку висловив М. Пушкар: «концептографічне повідомлення базується на запитах споживачів на необхідну інформацію, у відповідності до чого дається інтерпретація повідомлень, зафіксованих у первинних документах. Інформаційне обслуговування завжди базується на даних первинних документів, які є основою для створення похідної інформації» [296, с. 68]. Г. Кірейцев зазначає, що «у суспільства, що еволюціонує до інформаційного і має забезпечувати стале функціонування економіки та її стійкий розвиток, немає іншого шляху, ніж пізнавати, об'єктивно оцінювати та визнавати все те, що є документально підтверджуваним у обліково відображуваних ФГЖ результатами суспільно корисної діяльності людини» [124, с. 22].

На сьогодні відображення ФГЖ в бухгалтерському обліку прямо залежить від змісту первинного документа як результату бухгалтерського пізнання об'єктивної реальності. Уявлення про можливість чи неможливість бухгалтерського обліку СВП базується на тому, чи відображена вона у первинних документах. Але за умови, що дані про соціальні та екологічні наслідки господарської діяльності не вважалися «корисними», від бухгалтерського обліку ніхто не вимагав

відповідної інформації. Нині її створення потребує відповідної постановки завдання для організації первинного пізнання, реєстрації, синтетичного і аналітичного обліку, узагальнення і надання користувачам.

Проведений аналіз переконливо доводить, що на сьогодні актуальність ідеї облікового реалізму набуває особливої вагомості, а сама ідея – нового значення. При цьому необхідно передбачити і внести до первинних документів «формальні ознаки» або реквізити, які дозволяють не тільки ідентифікувати документи, але й зібрати і накопичити дані про таку змістову складову господарської діяльності підприємства, як її соціальна відповідальність.

Беремо за основу те, що необхідність створення інформаційної бази соціально відповідального управління підприємством ставить перед бухгалтерським обліком завдання не стільки опису фактів, скільки прояву їх сутності. Спроможність бухгалтерського обліку «бачити» СВП, на нашу думку, підтримує позитивна теорія. На відміну від нормативної теорії, яка спрямовує професійних бухгалтерів на пошук найкращого, з погляду максимізації прибутку, рішення, позитивна теорія широко розглядає і враховує інтереси заінтересованих сторін і дозволяє усунути ту «прогалину, що утворилася між зростаючими потребами широкого кола користувачів та існуючими формами і методами подання облікової інформації [179, с. 414].

Опрацювання і структуризація накопиченого світовою бухгалтерською спільнотою наукового знання є основою для його теоретичного узагальнення і визначення напрямів подальшого розвитку бухгалтерського обліку в Україні з урахуванням загальносвітових тенденцій і здобутків. З початку 1990-х років активізувались дослідження вітчизняних вчених метатеоретичного рівня. Деякі теоретичні конструкції мають завершений концептуальний характер. Так, провівши аналіз існуючих теоретичних розробок, які оприлюднені вітчизняними вченими, С. Легенчук дійшов висновку, що вони відрізняються за рівнем «радикалізму». *Традиціоналісти* (В. Жук, І. Замула, Н. Малюга, А. Шайкан) пов'язують подальший розвиток бухгалтерського

обліку з удосконаленням існуючої теоретичної структури та принципів шляхом «інкорпорування нових об'єктів та видів діяльності до її складу». На відміну від них *кардиналісти* (С. Голов, С. Деньга та Ю. Верига, Л. Нападовська, М. Пушкар) наголошують на необхідності докорінного реформування системи бухгалтерського обліку та розробки її нового теоретичного підґрунтя на основі застосування різноманітних теоретичних основ і пропонують різні відповіді на основні питання щодо базової методології, системи обліку (з простим записом, подвійним, потрійним тощо), векторизації користувачів і, зокрема, щодо назви новоствореної системи обліку.

Дослідження С. Легенчука [187] орієнтовані на визначення напрямку розвитку бухгалтерського обліку в Україні і порівняння з національними обліковими традиціями, цінностями та підходами, реалізованими в національній системі. Проте вибір напрямів розв'язання такого стратегічного завдання, як визначення шляхів розвитку бухгалтерського обліку в Україні неможливе без врахування загальносвітових тенденцій, зокрема облікового обслуговування соціально відповідального управління.

Що ж до вибору традиційного або кардиналістського напрямку розвитку теорії бухгалтерського обліку зазначимо, що останній також частково враховує традиції. Зокрема, формування системи рахунків відбувалося за традиційною схемою. Однак свого часу і подвійний запис, і баланс вимагали перегляду тогочасного традиційного підходу до обліку. Аналіз історії розвитку бухгалтерського обліку підтверджує тезис П. Фейєрабенда (Німеччина) про те, що «навіть та наука, яка спирається на закон і порядок, буде успішно розвиватись лише в тому випадку, якщо в ній хоч би інколи будуть відбуватись анархічні рухи» [362, с. 47]. Таким чином, анархічні рухи необхідні для отримання нових способів (засобів, методів) розв'язання непередбачених ситуацій, а у нашому випадку – облікового обслуговування користувачів інформації.

Дотримуємось думки, що організація обліку СВП традиційними засобами бухгалтерського обліку (наприклад, на основі національних або міжнародних облікових стандартів) буде обмеженою, а тому малоефективною. Такий варіант є простим компромісом між нагальною інформаційною потребою і обліковими традиціями. Результатом подібних дій у минулому є недовіра користувача до існуючої бухгалтерської інформаційної системи і намагання створити паралельну інформаційну систему. Водночас, якими «кардинальними» не були б зміни у теорії обліку, їх методологічною основою є існуючі облікові традиції. Саме ці традиції і мають національний характер, а їх носієм є дослідник, який їх успадкував або здобув у процесі накопичення базових знань і навичок у «докардиналістський» період.

Такий шлях, на наш погляд, є оптимальним для створення системи бухгалтерського обліку СВП або соціального обліку як альтернативи іншим ціле-орієнтованим (орієнтованим на користувача) видам бухгалтерського обліку.

Слушною є думка М. Шигун [395, с. 37] стосовно двох пріоритетів звітних даних як основи класифікації макромоделей бухгалтерського обліку, однак на часі третій аспект – нефінансова звітність та інтегрована інформація про економічні, соціальні та екологічні наслідки діяльності суб'єкта господарювання.

Результати дослідження доводять, що у ранні періоди еволюції не було передумов для створення кількох видів обліку, оскільки існував єдиний користувач даних бухгалтерського обліку. Навпаки, практика підтвердила, що ті розрізнені паростки облікової методології, які виникали на тих чи інших територіях і в людських спільнотах, зумовили формування єдиної облікової системи – бухгалтерії (подібно до того, як свого часу виникла і формувалася наука філософія). Якщо на початку в системі бухгалтерського обліку відповідно до потреб управління фіксувалася інформація про ресурси підприємства та їх використання, стан розрахунків і погашення заборгованостей, зміст господарських процесів, згодом

Розділ 4. Формалізація соціальної відповідальності підприємства в обліку

бухгалтерська обробка інформації орієнтувалася на складання фінансової, податкової, статистичної або іншої зовнішньої звітності. До виникнення теорії заінтересованих осіб і до поширення концепції СВБ концептографічне завдання бухгалтерського обліку (поза фінансовим і податковим обліком) фактично обмежували інформаційним обслуговуванням управлінського персоналу різних рівнів, а підвищення ефективності вбачали в удосконаленні його методології та одержанні релевантної інформації для управління [296, с. 70]. Нині відбувається оновлення парадигми бухгалтерського обліку.

Актуалізація соціальної відповідальності суб'єкта господарювання і необхідність надання інформації різним групам заінтересованих сторін розширює коло користувачів і попит на нестандартну облікову інформацію. Подальший «гармонійний розвиток бухгалтерського обліку можливий при визнанні цілей і завдань, які перед ним висувають ті ж заінтересовані користувачі, які виходять зі своєї мотивації і психології власника, партнера по напрямках бізнесу, покупця або клієнта..., які відповідають новим умовам господарювання або контролю» [35, п. 1.3].

Як було зазначено вище, виникнення тих чи інших видів обліку пов'язане з розшаруванням інтересів користувачів бухгалтерської інформації та відповідними інституційними умовами. Кожна група користувачів має власні економічні інтереси (як основу задоволення економічних потреб), тобто потребує певної інформації. З урахуванням юридичного статусу (права вимагати інформацію) груп заінтересованих сторін на основі їх ранжування суб'єктом господарювання, узагальнення інформаційних запитів і виявлення блоків даних, які здатні їх задовольнити, визначається мета обліку та стандартні вимоги до звітності підприємства. Однак кожний з користувачів облікової інформації орієнтований на отримання певної інформації, повної з точки зору його інформаційних потреб. Так, кредитора цікавить платоспроможність підприємства, податкового інспектора – показники для розрахунку податків, покупця – якість і вартість товару та репутація

постачальника, працівника – розмір компенсаційного пакета та своєчасність розрахунків.

Отже, виникнення різних видів обліку пояснюється тим, яку інформацію потребує користувач (заінтересована сторона) або якого змісту йому потрібний звіт. Саме необхідність формування звіту заданої користувачем форми і структури є стимулом до вдосконалення методології бухгалтерського обліку. І тут можливі різні методичні «запозичення» для перетворення вихідних даних на потрібну інформацію. Йдеться насамперед не про інформаційний «взаємозв'язок» [35, п. 1.3], а про різні підходи до використання бази даних. Наприклад, методичний прийом групування об'єктів обліку, їх оцінки і звітного узагальнення використовують всі облікові підсистеми незалежно від конкретної мети та завдань обліку і звітності. У результаті бухгалтерської інтерпретації даних первинного обліку можна підготувати інформацію, здатну задовольнити інформаційні потреби різних груп користувачів, на що спрямовані існуючі види обліку.

Слід використовувати всі аналітичні можливості бухгалтерського обліку. Їх недооцінка, як зауважують Р. Моторин і Т. Моторина, призводить до «порушення балансу інтересів учасників економічного обороту» [227].

Отже, будемо виходити з можливостей методичного інструментарію бухгалтерського обліку. На практиці він використовується у процесі виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства заінтересованим сторонам. Переважно для того чи іншого етапу даного процесу маємо певний методичний прийом. Так, документування використовуємо для первинної реєстрації фактів господарського життя; за допомогою бухгалтерських рахунків і подвійного запису виконуємо групування та накопичення відповідної інформації; узагальнення накопиченої інформації виконуємо у формі балансу та іншої бухгалтерської звітності. Інформаційний результат застосування методичних прийомів бухгалтерського обліку безпосередньо залежить від прийнятих правил, принципів

і норм. Якщо такі правила, принципи та норми перестають відповідати правомірним запитам користувачів бухгалтерської інформації, суперечать принципу її суттєвості, передусім перегляду підлягають саме вони. Тільки на підставі такого аналізу можна робити висновок про інформаційну спроможність бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік, на думку М. Пушкаря, належить до *каузальних наук*, тобто «він конструює свою теорію виходячи з реальних об'єктів – відображення майна, процесів та зобов'язань конкретних підприємств» [296, с. 17]. З огляду на вищевикладене, вважаємо правомірним до наведених факторів розвитку теорії бухгалтерського обліку додати вимоги заінтересованих користувачів. Саме завдячуючи своєму методологічному потенціалу, зі всіх облікових систем тільки система бухгалтерського обліку потенційно здатна представити факт господарського життя у вигляді, що максимально відображає його *економічну суть* [227].

П. Гарньє (Франція) був одним із перших, хто до поняття «організація обліку» на рівні з методом (вибір методологічних прийомів) і системою (структура апарату, документооборот, форма рахівництва) включив третій елемент – процедуру або «порядок вибору тих фактів, які підлягають реєстрації (тобто обліку)» [292, с. 75].

Якщо перші два елементи організації бухгалтерського обліку визначають його результат методологічно і технічно, то від порядку вибору фактів залежить змістове наповнення звітності, можливість забезпечити інформацією відповідь на запити її користувачів.

Цьому контексту відповідає визначення бухгалтерського обліку як науки про сутність та структуру сутностей фактів господарського життя. А її основним завданням є розкриття змісту господарських процесів і взаємозв'язку між юридичними та економічними категоріями, за допомогою яких ці процеси пізнаються [220, с. 14]. На даному етапі дослідження СВП найбільш важливим вбачаємо вивчення саме «змісту господарських процесів» як основи її ідентифікації в системі

бухгалтерського обліку. Перш ніж стати об'єктом рахунковедення соціально відповідальний аспект ФГЖ повинен отримати визнання у системі рахункознавства.

Доволі спрощеним є трактування господарського факту як руху економічних ресурсів, а господарських операцій як таких, що в цілому характеризують стан лише економіки підприємства [31, с. 3]. Таке визначення відповідає вузькому підходу до трактування предмета бухгалтерського обліку. Якщо результат облікових процедур обмежити отриманням обліково-економічної інформації, яка відображає лише рух господарських засобів і процесів, їх стан і параметри, поза інформаційною системою бухгалтерського обліку опиняться суттєві для прийняття рішень факти господарського життя.

Поняття «факт господарського життя» неодноразово ставало об'єктом наукових досліджень, зокрема таких авторів, як: К. Боримська, Ф. Бутинець, В. Євдокимов, Г. Кірейцев, О. Ковальов, М. Кутер, М. Медведєв, І. Орлов, М. Шигун та ін. [31; 82; 124; 127; 178; 220; 249; 393]. Однак поділяємо думку П. Хомина [374, с. 42], що краще ніж Я. Соколов дати визначення бухгалтерського обліку, як і описати процес трансформації фактів господарського життя в інформацію, наразі нікому не вдалося. Тому у нашій роботі будемо насамперед спиратись на праці Я. Соколова [330; 331; 333] та його відповідь на ключові питання дослідження ФГЖ, а саме на їх визначення, структурування, класифікацію та концептуальну реконструкцію.

Отже, використовуючи понятійний апарат і аргументи Я. Соколова, наведемо кілька міркувань, які вважаємо важливими з огляду на необхідність визначення СВП через пізнання ФГЖ, а саме:

1. Враховуючи те, що в основу СВП покладено вимогу дотримання певних принципів (Глобального договору ООН, стійкого розвитку та ін.), концептуально важливою є можливість виділяти у бухгалтерському обліку три групи ФГЖ, зокрема: *стан* або *його констатація*, *дія* і *подія*. Зазначене дозволяє зафіксувати початковий стан СВП або, іншими

словами, зробити констатацію факту дотримання чи недотримання відповідних принципів на певний момент – початок спостереження. А в подальшому спостерігати за його зміною в результаті наступних дій та подій.

2. Зважаючи на те, що соціальна відповідальність в системі соціально-економічних відносин сприймається дуально у взаємозв'язку вимог (заінтересованих сторін) та їх сприйняття суб'єктом господарювання як свого зобов'язання, існують передумови для відображення стану таких відносин і його зміни через осмислення відповідних подій (господарських операцій).

3. Сучасний підхід до облікового відображення господарського процесу (ГП), який залишає поза увагою бухгалтера стан зобов'язань підприємства щодо дотримання ним принципів соціальної відповідальності, свідчить про те, що твердження $ГП \equiv БО$ навіть теоретично не може бути істинним. За умови, що інформація (І) про стан соціальної відповідальності суб'єкта господарювання накопичується поза системою бухгалтерського обліку (БО), істинним буде твердження $ГП \equiv І$, але при цьому буде хибним твердження $І \equiv БО$. Удосконалення теорії та методології бухгалтерського обліку гіпотетично наближує нас до ситуації, коли перше твердження стає істинним.

4. Сприйняття ФГЖ через склад ресурсів (засобів реалізації зобов'язань суб'єкта) та джерел їх походження на перший погляд не суперечить прагненню відобразити в бухгалтерському обліку стан і зміну СВП. Однак зауважимо, що такий підхід має ретроспективне спрямування, яке зумовлено завданнями, які традиційно поставлено перед бухгалтером. Проте на сьогодні, на наш погляд, його потрібно розглядати у перспективі розподілу ресурсів підприємства з метою виконання зобов'язань перед заінтересованими сторонами. Разом з тим не втрачає актуальності і ретроспективний погляд на ресурси підприємства та джерела їх походження. Але, на нашу думку, їх слід розглядати у контексті виконання принципів СВБ суб'єктом господарювання (у тому числі як елемент ланцюга постачання).

Саме у цьому контексті слід переглянути підхід до визначення складу об'єктів бухгалтерського обліку.

Одна з основних проблем бухгалтерського обліку пов'язана з можливістю пізнання ФГЖ. У зв'язку з цим варто зважати на існування непізнаного «ядра» та кількох шарів, кожний з яких розкриває певні змістові характеристики або аспекти пізнання ФГЖ. Починаючи від непізнаного ядра, виділено такі шари: (1) натурально-речовий характер (з використанням натуральних і трудових вимірників), (2) фінансовий характер (використання вартісного вимірника), (3) речово-правовий аспект (характер прав власності), (4) зобов'язувально-правовий аспект (характер зобов'язань і правових відносин між суб'єктами господарського процесу), (5) адміністративно-правовий (внутрішньофірмовий) аспект взаємовідносин, (6) інформаційний і (7) часовий характер даних [333, с. 92]. Кожному ФГЖ відповідає певна система характеристик. Подібні факти мають однакову структуру характеристик, за якою визначають особливості їх *виміру* (натурально-речові та фінансові характеристики) та *реєстрації* (за характером права власності, зобов'язань та правових і внутрішньофірмових відносин) у первинних документах. За змістом таких характеристик кожний ФГЖ підлягає подальшій ідентифікації в системі бухгалтерського обліку.

Рівень пізнання та структура характеристик ФГЖ, за визначенням, залежать від об'єктивних і суб'єктивних факторів. Варто звернути увагу на останні.

З огляду на відсутність в бухгалтерському обліку даних про соціальні та екологічні наслідки та умови господарської діяльності, виникає питання про причини їх ігнорування. Так, суб'єктивність пізнання чи непізнання ФГЖ Я. Соколов пояснює корисністю або значимістю відповідної інформації для прийняття рішень. Визначення ступеня корисності інформації вимагає принаймні мінімального пізнання кожного ФГЖ або використання певного правила (трафарету), яке допомагає здійснити їх первинну класифікацію та ігнорування подій, інформація про які вважається некорисною. Існуючі правила

визнання корисності та необхідності бухгалтерського обліку господарських операцій не орієнтовані на ФГЖ, які відображають стан соціальної відповідальності та її динаміку. Отже, вони потребують перегляду.

На наш погляд, пізнання фактів СВП як різновиду ФГЖ, не має необхідності вводити нові спеціальні характеристики. Для запобігання ускладненню процесу пізнання ФГЖ та досягнення зазначеної мети достатньо удосконалити наведені вище. Я.Соколов вказує на існування певної послідовності при вивченні шарів-характеристик ФГЖ. Такої послідовності у нашому дослідженні будемо дотримуватись і ми. Розглянемо ті характеристики, які слід враховувати під час бухгалтерського пізнання і виокремлення фактів СВП.

Фінансовий характер, як було зазначено вище, мають лише окремі факти СВП. За цих їх умов натурально-речова характеристика залишається єдиною кількісною ознакою відповідних подій. Якщо зміст події не дозволяє застосувати до неї вищенаведені вимірники, ФГЖ оцінюємо за його впливом на стан СВП. При цьому за умови суттєвості і корисності для прийняття рішення інформації про даний факт СВП використовуємо простий підрахунок їх кількості за звітний період і коригуємо показники стану СВП.

За характером права власності визначаємо групу заінтересованих сторін (працівник, постачальники, споживачі, акціонери, кредитори і т.д.) та вид зобов'язань (розрахунки за виданими авансами, розрахунки з оплати праці, розрахунки за отриманими кредитами, розрахунки за відвантаженими товарами і т.д.) для їх ідентифікації в системі бухгалтерського обліку.

Характер зобов'язань і правових відносин між суб'єктами господарського процесу розглядаємо як спосіб відображення змін зобов'язань або правовідносин (виникнення, збільшення чи зменшення) для їх реєстрації в системі бухгалтерського обліку.

Найбільший інтерес щодо характеристики фактів СВП становлять інформаційний і часовий аспекти. Інформаційний шар, як зазначає автор, передбачає надання аналітичного

висновку про ФГЖ. Такий висновок серед іншого повинен відображати вплив ФГЖ на СВП. Наприклад, за фактом отримання виробничих запасів або товарів від постачальника необхідно, зокрема провести аналіз відповідності отриманих запасів, способу їх доставки, постачальника щодо відповідності принципам СВБ. При визначенні критеріїв аналізу доцільно керуватись вимогами обраного підприємством для складання нефінансової звітності стандарту. Часова характеристика ФГЖ повинна показувати дату виникнення, або граничну дату виконання зобов'язань підприємства перед заінтересованими сторонами, або термін дії дозвільних документів, або інше, що має бути враховано для контролю та аналізу СВП і під час прийняття рішень про наступні події.

Щодо адміністративно-правового характеру взаємовідносин пропонуємо інший підхід, а саме: використовувати цю інформаційну одиницю для позначення внутрішньофірмового суб'єкта, який вводить дані про ФГЖ (ініціатор), відповідає за їх повноту і достовірність.

Зауважимо, що «багатошаровість» даних про ФГЖ у контексті пізнання СВП набуває нового змісту у зв'язку з необхідністю отримання інформації для підготовки нефінансового звіту. Становить науковий і практичний інтерес встановлення взаємозв'язку між показниками (інформаційними одиницями) нефінансового звіту та шарами даних (елементарні одиниці даних) про ФГЖ. Для аналізу візьмемо за основу запропоновану структурування показників звіту зі стійкого розвитку.

Висловимо такі застереження:

1) враховуємо те, що обрані категорії джерел даних піддаються аналізу з урахуванням змісту показників нефінансового звіту. Зазначене розглядаємо як основу імплементації показників СВП у систему бухгалтерського обліку;

2) зважаємо на те, що частину показників передбачається розраховувати за даними бухгалтерських рахунків або, іншими словами, вони є похідними від основних показників; під час аналізу будемо враховувати лише останні. При цьому

слід звернути увагу на створення адекватної бази даних для передбачених розрахунків;

3) розглядаємо критерії систематизації даних на бухгалтерських рахунках як основу організації бухгалтерського обліку основних і забезпечення розрахунку похідних показників.

Керуючись тезою про те, що «рахункознавство є наукою про можливе» [333, с. 15], вважаємо необхідним оцінити можливість включення до класифікації ФГЖ тих подій, які відображають стан СВП і його зміну.

Поділяємо думку Г. Кірейцева [124, с. 23] щодо місця і ролі класифікації досліджуваних об'єктів у економіці і, зокрема, в бухгалтерському обліку, і зважаємо на те, що їх кількість і змістова наповненість завжди має бути достатньою для наукових інтерпретацій, систематизації даних, що характеризують умови, процеси і результати діяльності людини. Вирішального значення, стверджує вчений, вони набувають для дослідження ФГЖ за допомогою прийомів бухгалтерської методології. Їх здійснюють для виявлення тенденцій і закономірностей зміни кількісних параметрів відображуваних об'єктів. Наразі, як зазначалось у підрозд. 3.3, враховуємо необхідність бухгалтерського обліку об'єктів, які отримали не тільки грошову оцінку та прийняли форму фінансового капіталу, але й тих що її не мають.

Погоджуючись з Г. Кірейцевим і зважаючи на необхідність використання класифікації не як свідчення масштабності чи всебічності вивчення проблеми, а як інструмента створення інформаційної бази та можливість виявлення спільного в об'єктах наукового пізнання шляхом спостереження, вимірювання, групування та системного відображення базових інституціональних та інших ознак [124, с. 23]. Таким чином, розглядаємо вибір ознак класифікації ФГЖ як основу створення інформаційного середовища, в якому можливість бухгалтерського обліку СВП стає реальною.

Візьмемо за основу класифікаційні ознаки, які Я. Соколов використовує для характеристики підходів до розкриття змісту ФГЖ в бухгалтерському обліку (табл. 4.2, 4.3).

Таблиця 4.2

**Роль ознак класифікації фактів господарського життя
в обліку, контролі й аналізі на соціально
відповідальному підприємстві**

Код	Ознака класифікації ФГЖ	Види ФГЖ	Значення для обліку, контролю та аналізу ФСВП
К1	Зв'язок із ціле-спрямованою господарською діяльністю	Стан, дія і подія	Дозволяє виявити і розділити факти залежно від його ініціатора, визначити рівень імплементації СВ у господарську діяльність
К2	Вплив на ресурси і їх джерела	Пермутації, модифікації	—*
К3	Тип зміни зобов'язань	Виникнення, припинення, зміна	Дозволяє визначити динаміку виконання зобов'язань перед заінтересованими сторонами
К4	Відношення до підприємства	Зовнішні, внутрішні	Дозволяє проводити аналіз внутрішніх і зовнішніх зобов'язань
К5	Тип підприємства	Відповідно до КВЕД	—*
К6	Час здійснення	Минулі, поточні, майбутні	Дозволяє за майбутніми розрахунками виділити і своєчасно здійснити контроль потенційних ризиків
К7	Зміст	Економічні, юридичні, змішані	Дозволяє здійснювати поглиблений аналіз впливу господарської діяльності суб'єкта на заінтересовані сторони
К8	Форма реєстрації	Прості, складні	Набуває значення не форма, а спосіб реєстрації
К9	Інформативність	Рівень інформативності	Набуває значення для контролю й аналізу стану СВП, дотримання базових вимог, недопущення негативних економічних, екологічних і соціальних наслідків
К10	Узагальненість	Індивідуальні та зведені	—*

**Розділ 4. Формалізація соціальної відповідальності
підприємства в обліку**

Закінчення табл. 4.2

Код	Ознака класифікації ФГЖ	Види ФГЖ	Значення для обліку, контролю та аналізу ФСВП
K11	Тривалість	Моментальні, тривалі, абсолютні	Набуває значення для обліку та контролю в системі управління ризиками СВП
K12	Зв'язок з господарським процесом	Статичні, динамічні	—*

* Можливість використання систематизації ФСВП за даною ознакою в роботі не розглядалася.

Джерело: складено автором за [333, с. 100–108].

Цілісність наведеної системи ознак класифікації ФГЖ Я. Соколова полягає у тому, що кожен факт може бути відображений у кожній з наведених K1-12. При цьому, якщо розглянути структуру факту, то її різні шари по-різному наявні в цих класифікаціях, і те, які акценти робляться і / або повинні робитися при відображенні фактів у бухгалтерському обліку, становить предмет концептуальної реконструкції визначального методологічного прийому.

Таблиця 4.3

Роль ознак класифікації фактів господарського життя за їх змістом в обліку, контролі й аналізі на соціально відповідальному підприємстві

Код	Ознака класифікації ФГЖ	Види ФГЖ	Значення для обліку, контролю та аналізу ФСВП
K7. Економічні			
K7a	Фази кругообігу ресурсів	Постачання, виробництво, реалізація	Дозволяє зібрати інформацію про розподіл засобів за фазами кругообігу, його швидкості
K7б	Стадії виробництва	Виробництво, розподіл, обмін, споживання	Дозволяє забезпечити основною інформацією контроль впливу господарської діяльності підприємства на заінтересовані сторони

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Закінчення табл. 4.3

Код	Ознака класифікації ФГЖ	Види ФГЖ	Значення для обліку, контролю та аналізу ФСВП
К7в	Характер ресурсів	Основні, оборотні, вилучені	Потребує перегляду з урахуванням завданого впливу і потенційного ризику для заінтересованих сторін
К7г	Склад ресурсів	Матеріальні, нематеріальні, фінансові	Потребує перегляду з урахуванням можливості виконання правомірних вимог заінтересованих сторін
К7д	Функція грошей	Грошові, негрошові	Дозволяє здійснити аналіз практики використання ресурсів підприємства для реалізації вимог заінтересованих сторін
К7. Юридичні			
К7е	Правовідносини	Спричиняють, завершують, змінюють	Дозволяє здійснити контроль і аналіз виконання взятих суб'єктом зобов'язань
К7ж	Галузі права	Господарська, фінансова, трудова	Дозволяє здійснити контроль і аналіз виконання базових вимог до СВП за галузями права і реагування на непередбачувані ситуації з метою мінімізації негативного впливу на довкілля і суспільство
К7з	Воля суб'єкта	Дія, подія	
К7	Дозволеність факту	Правомірні, неправомірні	

Джерело: складено автором за [333, с. 100–108].

Провівши аналіз ознак класифікації ФГЖ, доходимо такого висновку: для обліку, контролю та аналізу ФСВП як інформаційної бази управління підприємством з урахуванням принципу суттєвості заслуговують на увагу лише окремі з них, зокрема: К1, К3, К4, К6–К9 та К11. При цьому, як зазначено в табл. 4.2, у контексті СВП дані ознаки набувають нового

змісту. Наприклад, класифікація ФГЖ за часом їх здійснення, з точки зору СВП, має певні особливості. Зауваження Я. Соколова щодо розширення можливостей використання «поточних» фактів завдяки сучасним інформаційним технологіям на сьогодні набуває актуальності для фактів третьої групи – майбутніх. Вчений наголошує на доцільності «миттєвої реєстрації фактів» тільки в тому випадку, коли вона використовується для прийняття оперативних управлінських рішень. Щодо фактів третьої групи професор зазначив виникнення тенденції їх включення у сформовану систему обліку. На нашу думку, остання група фактів заслуговує на особливу увагу через їх зв'язок з потенційними економічними, екологічними і соціальними ризиками, яким можливо запобігти завдяки своєчасній їх реєстрації, контролю й аналізу. У зв'язку із зазначеним перед бухгалтерами виникає завдання щодо вдосконалення методології бухгалтерського обліку майбутніх ФГЖ як складової системи управління ризиками, у тому числі у сфері СВП. При цьому для дотримання принципу ідентифікації ФГЖ, які зареєстровані як майбутні, при зміні їх статусу на поточні або минулі потребуватиме їх перереєстрації. Даний аспект безпосередньо пов'язаний із визнанням об'єктів обліку і виконанням відповідних умов.

Слушною є думка М. Кутера про те, що «під час ідентифікації ФГЖ важливо не лише встановити точку ідентифікації, але й виявити періоди, на результати яких справляє вплив даний факт» [178, с. 126]. Дане зауваження на сьогодні набуває більш широкого значення через необхідність відповідальності підприємства не тільки за економічні, але й екологічні та соціальні наслідки господарювання.

Наведені ознаки класифікації ФГЖ не враховують деякі важливі аспекти господарської діяльності підприємства, які набувають актуальності у зв'язку із визнанням підприємством принципів СВБ, та попит на інформацію, яка відображає його економічний, соціальний і екологічний вплив на заінтересовані сторони.

Так, у зв'язку із неможливістю вартісної оцінки окремих ФСВП постає проблема щодо вибору підходу до їх вимірювання та реєстрації в системі рахунків бухгалтерського обліку. Аналогічна ситуація виникає через неможливість документального підтвердження інших ФГЖ та їх реєстрації в інформаційній системі підприємства у реальному масштабі часу. Водночас такі факти в окремих випадках можуть мати суттєвий вплив на прийняття рішень.

Зважаючи на висловлені зауваження та з урахуванням принципу суттєвості, *пропонуємо використовувати ознаки класифікації ФГЖ за способом виміру (вартісний, натуральний, незмірний) та рівнем суттєвості (суттєвий, несуттєвий). Використання таких ознак сприятиме більш повному охопленню ФГЖ і підвищенню рівня інформаційної корисності бухгалтерської звітності для заінтересованих сторін, а також удосконаленню організації та методології бухгалтерського обліку.*

Дотримання принципу взаємодії із заінтересованими сторонами, передбачає не тільки визначення суттєвих для них аспектів діяльності підприємства, але й надання інформації, яка їх зацікавить. З метою систематизації й узагальнення відповідних даних та отримання адекватної звітної інформації пропонуємо використовувати групування ФГЖ за ознакою впливу на заінтересовані сторони.

У контексті стійкого розвитку одним із найважливіших стає питання надання інформації про те, який внесок (вплив) підприємство робить, або збирається зробити у майбутньому для покращення економічних, екологічних і соціальних умов, процесів розвитку та тенденцій на місцевому, регіональному і глобальному рівнях (див. дод. Д.2). У зв'язку з вищенаведеним *пропонуємо використовувати ознаки класифікації ФГЖ за сферою впливу (економічні, екологічні, соціальні, комплексний) та часом впливу (минулий, майбутній). Використання названих ознак класифікації ФГЖ дозволить виділити критичні сфери впливу підприємства та оцінити активність управління підприємством щодо запобігання чи ретроспективної реакції на ризики господарської діяльності підприємства.*

З виникненням кожного ФГЖ перед бухгалтерським обліком постає завдання, пов'язане з необхідністю його відображення. Щоразу таке завдання вимагає «концептуальної реконструкції» і перетворення на господарську операцію.

Таке перетворення пов'язане з можливістю стандартного сприйняття ФГЖ: проникнення крізь сім шарів пізнання, отримання елементарних одиниць даних (ЕОД) про об'єкт пізнання, її систематизації даних за обраною системою ознак класифікації.

Отже, некоректним видається твердження на кшталт «господарська операція є основним об'єктом бухгалтерського спостереження». Відповідно «класифікації в номенклатурі Плану рахунків» підлягають не ФГЖ, а господарські операції» [178, с. 125, 127]. Можливість останньої є наслідком попереднього пізнання і класифікації ФГЖ.

Я. Соколов стверджує, що ФГЖ є апостеріорним, а операція – апріорною [333, с. 108]. З його твердженням можна погодитись, але реконструкцію, тобто пізнання і трактування ФГЖ бухгалтер (науковець і практик) здійснює, керуючись власними професійними знаннями і досвідом, а також заданою йому системою спеціальних регламентів, норм і правил. Нестандартний ФГЖ неможливо відобразити в бухгалтерському обліку традиційним способом. Відтворення додаткових нестандартних характеристик «стандартних» ФГЖ також є проблематичним. Зазначене повною мірою стосується ФСВП.

Концептуальна реконструкція ФГЖ і перетворення його на ФСВП залежить від проникнення бухгалтера у сутність першого і необхідності отримання даних про другий (цілепокладання процесу пізнання).

Загальноновизнаною є точка зору щодо бухгалтерського обліку як реєстрації ФГЖ [127; 331]. При цьому бухгалтерській реєстрації підлягають ті ФГЖ, без відображення яких облікова модель підприємства, його господарського життя буде викривленою, недостовірною, неточною, а отже, стане причиною прийняття неправильних рішень.

Оскільки реєстрації в бухгалтерському обліку підлягають не всі ФГЖ підприємства, надзвичайно велике значення мають критерії вибору тих з них, що заслуговують на відображення в обліку.

Досліджуючи ФГЖ, А. Ковальов керується логікою І. Канта і посилається на його твір «Критика чистого розуму». З існування двох граничних станів події І. Кант дійшов висновку про двоїстість як іманентну властивість події, що виникає в результаті переходу об'єкта з одного (початкового) стану в другий (наступний) стан [111, с. 90; 127].

У своїй роботі А. Ковальов також акцентує увагу на неминучій кількісній і якісній зміні в результаті події та при відображенні наслідків події для початкового і наступного станів «певної множини об'єктів». Якщо в описі події зафіксовано зміну лише одного стану, то зміна другого, стверджує вчений, неминуче мається на увазі. При цьому якісна характеристика розуміється як зміна певної ознаки об'єкта, а кількісна виражається через масштаб явища (множини), що спостерігається до об'єкта події. Масштаб може виражатися кількістю, масою, обсягом, вагою, грошовими одиницями.

Властивість двоїстості абстрактної події А. Ковальов переносить на ФГЖ як подію, що порушує усталений, звичний хід господарського життя підприємства. При цьому двоїстість події автор розглядає у контексті реєстрації ФГЖ методом подвійного запису, дає його теоретичне обґрунтування у термінах теорії множин і доходить такого висновку: подвійний запис «дозволяє зафіксувати сутність змін, що відбулися в результаті господарської операції» [127].

З доводами вченого можна погодитись частково, оскільки в них існують окремі прогалини. А. Ковальов наводить приклади подій, які пов'язані зі зміною якості *одного* об'єкта для ілюстрації двоїстості події та рівного обсягу зменшення однієї і збільшення іншої множини.

Насамперед зауважимо, що події І. Кант розглядає у певній субстанції, яка за визначенням є «постійною, і кількість її в природі не збільшується і не зменшується» [111, с. 94].

Аналогом такої «субстанції» є внутрішнє середовище підприємства, але не господарське життя підприємства в цілому. Отже, перенесення доводів І. Канта на ФГЖ є неправомірним.

По-друге, як відомо, існує чотири типи господарських операцій, з яких тільки дві пов'язані з пермутацією об'єктів обліку (ресурсів або їх джерел), що може відбуватись у замкненій системі. Тобто наведені А. Ковальовим приклади не враховують події, які спричиняють модифікацію об'єктів обліку.

По-третє, з трьох категорій ФГЖ (стан, дія або подія) у своїх доводах А. Ковальов апелює тільки до останніх. Такий підхід суперечить теорії і практиці бухгалтерського обліку, де подвійний запис використовується для реєстрації не тільки події, але й стану і дії.

Спостерігаємо ситуацію, яку І. Кант охарактеризував як двоїстість інтересу, який проявляє розум: у випадку інтересу до загальності використовує переважно свої поняття, а у випадку інтересу до певної визначеності (до змісту певної науки, роботи тощо) – переважно її поняття [111, с. 242]. Водночас слід наголосити на важливих питаннях з огляду на дослідження А. Ковальова і які набувають більшої актуальності у контексті обліку ФСВП, а саме: (1) зміна якої характеристики ФГЖ є аргументом для його відображення в бухгалтерському обліку? (2) які існують критерії вибору способу реєстрації (подвійний, простий) для кожної категорії ФГЖ?

Глибина проникнення у зміст ФГЖ у процесі бухгалтерського пізнання повинна забезпечити виявлення аспектів, які потребують відображення в бухгалтерському обліку для визначення їх економічних, екологічних та соціальних наслідків та надання заінтересованим сторонам суттєвої для прийняття рішень інформації. Прагнення максимально охопити подвійним записом усі ФГЖ у разі СВП призводить до ігнорування суттєвих для прийняття рішень фактів. Натомість сучасні умови господарювання вимагають пошуку, теоретичного обґрунтування удосконалення й апробації методичного прийому реєстрації ФСВП в системі бухгалтерського обліку.

4.3. Методичні підходи до бухгалтерського обліку соціальної відповідальності підприємства

Ідеї інтеграція, як і дезінтеграції підсистем бухгалтерського обліку мають численних прихильників і різноманітну аргументацію, зокрема посилення на мету, об'єкти обліку, особливості звітності тощо.

На нашу думку, для фінансового, податкового, управлінського і, зокрема, соціального обліку різними є не цілі підготовки інформації (вона в цілому є незмінною – складання і надання звітності), як переважно зазначають дослідники [323, с. 21], а ті користувачі або заінтересовані сторони, інтереси яких вони обслуговують. Саме користувачі бухгалтерської облікової інформації, як показав ретроспективний аналіз, явно чи неявно визначають необхідність формування і надання звітності певної структури і змісту, впливають на методику розрахунку її показників, зокрема оцінку матеріально-виробничих запасів, визнання та розподілу витрат (між об'єктами, періодами тощо), амортизації необоротних активів і т. ін. Про це свідчить аналіз методики розрахунку основних показників фінансової, податкової та управлінської звітності (наприклад, витрат, доходів, фінансового результату, амортизації основних засобів і нематеріальних активів). Натомість основна проблема запровадження соціального обліку пов'язана насамперед з особливою структурою показників нефінансової звітності. Необхідність інтеграції фінансової та нефінансової звітності, надання інформації про економічні, екологічні та соціальні наслідки господарської діяльності підприємства всім заінтересованим користувачам (в Україні це поки що меншою мірою стосується державних органів влади) зумовлює необхідність удосконалення методології бухгалтерського обліку з урахуванням нового підходу до її сутнісного пізнання.

Вітчизняні та зарубіжні науковці, як вже зазначалося, неодноразово зверталися до розв'язання проблеми бухгалтерського відображення тих чи інших аспектів СВП, у тому

Розділ 4. Формалізація соціальної відповідальності підприємства в обліку

числі в межах фінансового обліку або окремого виду бухгалтерського обліку – соціального, екологічного та ін. [1; 48; 88; 115; 188; 322; 380 та ін.].

Проведений аналіз наукових публікацій, які присвячені проблемі бухгалтерського обліку СВП, доводить, що їх автори:

- визнають необхідність облікового інформаційного забезпечення підготовки нефінансового звіту підприємством, проте лише окремі його показники детерміновані і систематизовані в термінах бухгалтерського обліку;

- визнають факт існування соціального обліку, водночас дискусійним залишається зміст даного поняття та його місце в системі обліку на підприємстві;

- надають методичні рекомендації щодо бухгалтерського обліку окремих аспектів СВП (зокрема, розрахунків з персоналом, соціальних витрат, соціального капіталу), але відсутні роботи, у яких проблема розглядається комплексно з урахуванням необхідності надання заінтересованим сторонам суттєвої для них інформації (структуру якої в цілому відтворено у показниках звіту зі стійкого розвитку);

- пропонують розширити склад об'єктів бухгалтерського обліку, проте не показано якою мірою існуюча структура дозволяє адекватно відобразити дані про ФСВП, які необхідні для складання нефінансового звіту, а отже, не доведено необхідність такого рішення;

- визнають актуальність удосконалення методології та організації бухгалтерського обліку СВП, однак не розглядають поняття «факт соціальної відповідальності підприємства», не дають його облікову інтерпретацію, не визначають підходи до його вимірювання та критерії визнання з метою бухгалтерського обліку.

Так, В. Карагод пропонує механізм трансформації бухгалтерського обліку та звітності згідно з принципами нефінансової звітності через «інтеграцію бухгалтерської та соціальної звітності з позицій статей балансу та чинного Плану рахунків, які відображають соціальну діяльність компанії», і визначив додаткові синтетичні й аналітичні рахунки для обліку

соціальних ініціатив у модифікованому плані рахунків, що розробив автор [115, с. 15–16]. М. Сідорова наголошує на перспективі вдосконалення фінансового обліку і звітності та стверджує, що «розвиток світового ринку, економічних і соціальних відносин, підвищення СВБ привели до необхідності вироблення єдиних світових стандартів фінансової звітності» [322, с. 28].

Пропозиції щодо формування інформації про окремі ФГЖ, які мають економічні, соціальні або екологічні наслідки, у фінансовому обліку заслуговують на увагу за умови неповної імплементації соціальної відповідальності у господарську діяльність підприємства (3-й і 4-й РІСВ). Проте підготовка нефінансової звітності та інформаційне забезпечення прийняття рішень керівниками соціально відповідального підприємства за умови повної імплементації (5-й РІСВ) вимагає системного рішення з урахуванням усіх суттєвих аспектів, визначених заінтересованими сторонами (зокрема, у звіті про стійкий розвиток). Оскільки чинний План рахунків бухгалтерського обліку [274] активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій відображає лише деякі важливі аспекти СВП, він потребує суттєвого доопрацювання насамперед в частині не синтетичних рахунків, а аналітичних і позабалансових рахунків. Визначена національними стандартами форма фінансового звіту «Баланс (звіт про фінансовий стан)» орієнтована на постачальників фінансового капіталу і в межах існуючого формату балансового узагальнення фінансового стану підприємства дозволяє через додаткові статті розкрити лише кілька показників, визнаних суттєвими для інших заінтересованих сторін.

Випереджаючи зауваження щодо надмірного ускладнення організації та реалізації бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємства за умови прагнення максимально повного задоволення очікувань користувачів звітності, Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда аналізують можливості, які виникли у зв'язку з розвитком новітніх інформаційних технологій [371, с. 37]. Автори наголошують на реальних

перспективах надання кожній групі користувачів можливості формулювати власні, відмітні від інших цілі. Так, для «менеджерів буде забезпечений безпосередній доступ до бухгалтерських даних і вони самі зможуть визначати тип фінансового звіту, який їх інтересує... Використання структурованих гіпертекстів дозволить користувачу дістатись до інформації будь-якого рівня деталізації, яка може бути потрібна йому для аналізу. З усією цією інформацією «на кінчиках пальців»... і відбудеться реальна революція в бухгалтерському обліку» [371, с. 88].

Тому слушним є таке зауваження: «регламентація процесу перетворення вхідної інформації у вихідну значно обмежує можливості підприємств щодо ефективного використання сучасних інформаційних технологій» [54, с. 8]. У даному разі обмеження закладені тільки у завданнях на створення таких інформаційних систем і, що найголовніше, у свідомості користувачів інформації, оскільки сучасні інформаційні технології значно розширили можливості роботи з базами даних. Крім того, неправомірно вимагати від формальних інститутів регламентування бухгалтерського обліку і звітності, яке має враховувати такі динамічні, нечіткі, суб'єктивні за своєю структурою і змістом вимоги до внутрішньої та зовнішньої звітності підприємств. Разом з тим правомірно очікувати від інформаційних систем, побудованих на основі сучасних інформаційних технологій, створення необхідних умов для поточного обліку на основі міжфункціональних зв'язків зі стратегією підприємства й адекватного відгуку на інформаційні запити учасників господарського процесу.

У зв'язку з цим заслуговує на увагу аргументація Е.С. Хендріксена і М.Ф. Ван Бреда щодо можливостей реалізації багатовекторного завдання інформаційного обслуговування учасників господарського процесу: «теоретики, підходячи до фінансової інформації як до суспільного продукту, можуть розробити технології, що дозволяють оперувати й іншими суспільними продуктами, що складають об'єкт соціального обліку» [371, с. 17].

Таким чином, набуває актуальності перегляд існуючих підходів до інтеграції облікових підсистем (видів бухгалтерського обліку) з метою визначення оптимального варіанта організації та методики соціального обліку в межах єдиної системи бухгалтерського обліку. Дане питання є лише одним із аспектів проблеми інтеграції обліку, яка виникла в результаті появи і розвитком інформаційних систем [226].

Проблеми інтеграції в обліку розглядали у своїх працях вітчизняні та зарубіжні науковці, зокрема: О. Артюх, М. Білуха, Т. Бочуля, Ф. Бутинець, Б. Валусь, С. Голов, В. Єрофєєва, В. Івашкевич, Г. Кірейцев, О. Кондратюк, Д. Костюнін, В. Кудашева, С. Кузнецова, Н. Лоханова, Н. Малюга, В. Палій, М. Пушкар, М. Сідорова, Я. Соколов.

Серед інших «зовнішніх» аспектів інтеграційних процесів (інтеграції обліку з іншими функціями управління; інтеграції всередині системи господарського обліку та ін.) вчені досліджують «внутрішні» проблеми, які пов'язані з інтеграцією в системі бухгалтерського обліку. Н. Лоханова наводить такі:

1) інтеграція бухгалтерського обліку й обліку для цілей податкових розрахунків;

2) інтеграційне поєднання двох облікових підсистем – фінансового й управлінського обліку;

3) інтеграція в частині поєднання фінансової і нефінансової інформації при складанні звітності нового формату, а саме Інтегрованої корпоративної звітності;

4) інтеграційні процеси, пов'язані із запровадженням МСФЗ в Україні, та ін. [201].

При цьому «збереження цілісності інформаційної системи управління», як зазначає у своєму дослідженні Н. Лоханова, неможливе без забезпечення цілісності інформаційної системи бухгалтерського обліку. Основа для встановлення логічних інформаційних зв'язків між його підсистемами, на наш погляд, існує. Ним є єдиний предмет бухгалтерського обліку, який пізнається в усьому різноманітті його властивостей відповідно до запитів заінтересованих сторін. Деякі науковці, зокрема [55; 201 та ін.], вбачають перспективу подальшого розвитку

інформаційної системи бухгалтерського обліку у розширенні його об'єкта через дані про вплив зовнішнього середовища. Однак ми пов'язуємо його із введенням даних про суттєвий вплив підприємства на зовнішнє середовище – економіку, довкілля, суспільство.

Трактування бухгалтерського обліку як інформаційної системи дозволяє застосовувати до неї принцип множинності, згідно з яким, на думку М. Корягіна, він повинен мати різні моделі для свого опису. Або, іншими словами, у бухгалтерському обліку можуть існувати різні моделі його предмета – господарської діяльності. Тобто тенденція до інтеграції бухгалтерського обліку, його видів не суперечить процесу його диференціації за умови збереження єдиного предметного поля.

Методична диференціація бухгалтерського обліку і створення різних облікових моделей господарської діяльності підприємства є процесом у відповідь на «мультивекторний інтерес» користувачів його інформації, як його визначає Т. Бочуля, що зумовлює «вироблення багатоваріантного кінцевого продукту» [25, с. 132].

У науковій літературі висвітлено пропозиції щодо створення моделей «мультистандартного обліку», зокрема для відображення соціальних аспектів господарської діяльності підприємства [130, с. 444; 162; 171; 322, с. 20].

Переваги запровадження подібної системи бухгалтерського обліку першим зрозумів В. Стевін, який обґрунтував таку тезу: «один і той самий факт господарського життя може бути оформлений різними проводками залежно від концепції бухгалтера або ж практичної мети» [330, с. 85]. Проголошена вченим-бухгалтером теза упродовж кількох століть отримала не тільки практичне підтвердження і перевірку, але й наукову аргументацію.

Становить інтерес обґрунтування Д. Костюніним мультистандартного обліку, а саме: моделі фінансового обліку та звітності у кількох стандартах у межах єдиної інформаційної системи з використанням єдиного плану рахунків та єдиного

облікового реєстру [163]. Для порівняння якісних характеристик фінансової інформації автор здійснив аналіз «карт відповідності» та перевірку інтерпретації економічного змісту облікових показників (часових, оціночних і класифікаційних різниць), які належать до різних моделей мультистандартного обліку і призначені для планування, прогнозування та фінансового управління компанії. Апробація запропонованої методики реалізації моделі мультистандартного обліку була виконана на платформі програмного продукту «1С: Предприятие 8» у таких варіантах, як паралельний облік, а також трансляції та трансформації звітності. Розроблена Д. Костюніним модель мультистандартного обліку орієнтована на фінансовий облік і звітність, тобто такі варіанти обліку, які мають однакову структуру показників. «Мультистандартність», яку вимагає запровадження соціального обліку, передбачає розширення та диференціацію розрахункових показників.

Сутність мультистандартного обліку М. Сідорова досліджувала для обґрунтування інтегрованої моделі бухгалтерського обліку [322, с. 24]. Варта уваги реконструкція, запропонована дослідницею щодо створення моделі взаємодії облікових підсистем у межах єдиного інформаційного простору підприємства. Так, на думку автора, щоразу процес формування інформаційної бази для надання користувачам додаткової інформації проходить кілька етапів від виокремлення ідеї додаткової системи обліку і звітності до інтеграції її у систему обліку. При цьому на сучасному етапі розвитку бухгалтерського обліку основою для формування концепції інтегрованої моделі обліку була ідея інтеграції фінансових і нефінансових показників діяльності підприємства. Як і Д. Костюнін, М. Сідорова вважає, що побудова інтегрованої моделі можлива в рамках фінансового обліку із застосування кількох стандартів [322, с. 31].

Методологічні передумови накопичення облікової інформації за паралельними ієрархічними розрізами були створені ще на початку ери автоматизації бухгалтерського обліку. У 1975 р. В. Палій зазначав, що в умовах використання ЕОМ

«виникає можливість в межах одного синтетичного рахунку отримати кілька різних систем аналітичних рахунків, які з різних сторін відображають первинну інформацію. У кожній системі аналітичних рахунків інформація групується і узагальнюється в інтересах управління за певною ознакою» [257, с. 56; 330, с. 498].

За наявності методологічних, організаційних і технічних умов для запровадження мультистандартного обліку рішення щодо необхідності використання саме цього підходу до реалізації бухгалтерського обліку СВП вимагає урахування суті такої підходу та місця об'єктів соціального обліку серед інших об'єктів бухгалтерського обліку.

Поняття мультистандартності бухгалтерського обліку виникло у зв'язку з різними підходами до оцінки та визнання об'єктів обліку з міжнародними (насамперед GAAP і IFRS) та національними стандартами. Такі «стандарти» представляють одну підсистему бухгалтерську обліку – фінансовий облік, тобто орієнтовані на єдину систему об'єктів обліку. Разом з тим як «стандарти» можна розглядати різні підсистеми обліку – фінансовий, податковий, управлінський, соціальний облік. У цьому разі стандарти мають суттєві відмінності і, передусім пов'язані зі структурою об'єктів обліку.

Щодо соціального обліку необхідно зауважити, що Настанова зі звітності у сфері стійкого розвитку не дає жодних рекомендацій стосовно методів оцінки та умов визнання активів, зобов'язань, витрат і доходів. Тобто на практиці підприємство самостійно приймає рішення з цих питань і може взяти за основу, наприклад, один зі стандартів фінансової звітності. Крім того, як вже зазначалося, дані для формування нефінансової звітності переважно можуть накопичуватись в бухгалтерському обліку на синтетичних, аналітичних і позабалансових рахунках.

Враховуючи вищенаведене, дотримуємось думки, що соціальний облік ФГЖ підприємства не потребує впровадження окремого спеціального облікового «стандарту», який

має передбачати використання специфічних методик оцінки об'єктів, що відображені, зокрема, у фінансовому обліку із застосуванням методу подвійного запису на синтетичних і аналітичних рахунках. Натомість необхідно визначити підходи до відображення інших аспектів СВП.

Визначимо основні підходи до вдосконалення методології бухгалтерського обліку з метою відображення ФСВП, узагальнення інформації про економічні, екологічні та соціальні наслідки господарської діяльності підприємства і формування нефінансової звітності.

Якщо розглядати бухгалтерський облік як техніку реєстрації ФГЖ, можна виділити три парадигми, а саме: уніграфічну, камеральну, діграфічну.

Перша за часом виникнення уніграфічна парадигма передбачала просту констатацію наявності (ФГЖ, який називаємо «стан» об'єкта обліку) та руху цінностей (ФГЖ «подія»). Друга парадигма використовується: у некомерційних господарствах для обліку виконання кошторису під час реєстрації надходження та виплат грошових коштів (ФГЖ – «подія»). Третю парадигму побудовано на двоякому сприйнятті кожного факту господарського життя підприємства (існуванні мінімум двох об'єктів обліку, що змінилися в результаті даного ФГЖ) і передбачає його обов'язкову подвійну реєстрацію або реєстрацію зміни відповідних об'єктів обліку.

Незмінне домінування останньої парадигми, зауважує Я. Соколов, «породило міф про неї як про істину на всі часи. Коли будь-яку ідею починають розуміти як абсолютну істину, вона знаходить практичну цінність, бо віра в міф полегшує людям (рахівникам) їх повсякденну роботу. Навпаки, її розуміння тільки як істини відносної дозволяє усвідомити недостатність теорії і розвивати її далі» [305, с. 558]. Отже, зважаючи на те, що подвійна бухгалтерія є лише однією із можливих облікових парадигм, а також на необхідність облікового відображення широкого діапазону економічних, екологічних і соціальних аспектів господарського життя підприємства, які

не піддаються двоїстій реєстрації, розглянемо можливість використання з цією метою уніграфічної та камеральної парадигм.

До вагомих переваг *уніграфічного обліку* (простої бухгалтерії), як і А. Шайкан, відносимо можливість відтворення ФГЖ у тих одиницях вимірювання, в яких вони виникали [382, с. 44]. Крім того, дана парадигма дозволяє ті ФГЖ, які не піддаються подвійному запису. Отже, природа простого запису допускає його використання для даних, які необхідні для визначення економічних, екологічних і соціальних наслідків господарського життя підприємства, поза системою подвійної бухгалтерії. При цьому ті недоліки уніграфічної системи, на яких наголошують науковці [15; 333; 383; 394, с. 135], – відсутність подвійного запису та її реєстраційний характер, ми розглядаємо як її переваги. Щодо інших недоліків (не розкриває юридичний і економічний зміст подій; облікові засоби не забезпечують визначення прибутку; відсутність іманентного механізму контролю правильності облікових записів) зауважимо, що вони не актуальні при реєстрації даних, необхідних для визначення показників нефінансової звітності. На противагу їм, характерний для цієї парадигми натуральний облік реальних господарських фактів з низьким рівнем узагальнення даних і відсутність подвійної реєстрації, яка вимагає використання хоч якогось єдиного вимірника, в цілому здатна забезпечити виконання поставленого завдання. Унеможливлення порівняння облікових даних, зазначає М. Шигун, не дозволяє забезпечити використання сучасних інформаційних технологій і дотримання принципу послідовності при організації бухгалтерського обліку [394, с. 135]. Громіздкий характер реєстрів, підкреслює Н. Білінська, ускладнює ведення обліку при збільшенні обсягів діяльності, та необхідності об'єднання розрізнених ФГЖ в єдину систему [15, с. 78]. Проте уніграфічна система, яка побудована на суцільному та систематичному спостереженні за ходом господарського життя, дозволяє здійснити якісну оцінку СВП для складання нефінансової звітності як сукупності переважно

простих двозначних індикаторів. Здатність для «примітивного натуралізму», на нашу думку, не є недоліком, коли завдання має лінійний характер.

Особливостями *камеральної бухгалтерії*, які привертають до неї нашу увагу, є здатність відображати ті факти, що тільки заплановані (мають відбутися), а також здійснювати «облік витрат для формування кошторису та аналізу його зміни» [176, с. 122; 333, с. 22; 394, с. 135]. Недоліками «старої» камеральної бухгалтерії Ж. Рішар вважає, зокрема, такі: застосування касового підходу дає лише часткове уявлення про дійсно вкладений капітал; не надає інформацію про зобов'язання підприємства; дозволяє визначити ефективність підприємства тільки після завершення всіх господарських операцій [305, с. 40]. Зазначені недоліки є важливими для вкладників фінансового капіталу, що не дозволяє брати дану парадигму за основу організації бухгалтерського обліку діяльності суб'єктів підприємницької діяльності. «Нова» камеральна бухгалтерія, яка у трансформованій формі застосовується й до сьогодні, була позбавлена першого і другого недоліків: передбачає формування бюджету доходів і видатків за певний період [330, с. 206–208; 394, с. 135–136]. Аналіз методичних прийомів камеральної бухгалтерії становить для нас інтерес з огляду на можливість використання як простого, так і подвійного запису. При цьому інформативний вигравш від подвійного запису у камеральній бухгалтерії «часто виявляється слабшим у порівнянні з ускладненням обліку в результаті використання другого рахунку замість одного, – зауважує Ж. Рішар. – на справді хороший бухгалтер, який вміє чітко розмежувати надходження і виплати за кожний звітний період, може прекрасно обійтись без подвійного запису» [305, с. 36–38]. Зважаючи на вищевикладене, не відкидаємо можливість використання методичних прийомів камеральної бухгалтерії для відображення окремих даних, що відображають СВП, зокрема нефінансових.

Діграфічна парадигма має певні концептуальні переваги, які забезпечують її превалювання над іншими парадигмами упродовж останніх двох сторіч. До таких переваг вчені відносять можливість відображення економічних зв'язків між об'єктами обліку [394, с. 135], надання динамічних властивостей системі обліку [294, с. 137] тощо. Дану парадигму було реалізовано у статичному та динамічному варіанті. Якщо динамічний бухгалтерський облік передбачає реєстрацію ФГЖ з метою безперервного вимірювання ефективності господарської діяльності підприємства, то метою статичного бухгалтерського обліку є визначення на певний момент часу спроможності підприємства сплати за своїми зобов'язаннями (достатності для цього активів підприємства). З точки зору заінтересованих сторін становлять цінність обидва варіанти надання інформації про господарську діяльність підприємства. Однак виникає необхідність щодо виконання зобов'язань враховувати всі сторони, а вимір ефективності здійснювати з урахуванням економічних, екологічних і соціальних наслідків діяльності суб'єкта.

Таким чином, існує основний, як на нашу думку, недолік діграфічної парадигми: «в результаті застосування цієї парадигми далеко не всі ФГЖ потрапляють в систему бухгалтерського обліку, хоча вплив їх на діяльність фірми безперечний» [330, с. 34]. У цьому недоліку ми не вбачаємо проблему, якщо СВБ є прагматичною і завдання бухгалтерського обліку обмежується відображенням окремих заходів соціального або екологічного спрямування. Однак для відображення ФСВП в усьому їх різноманітті технічних можливостей даної парадигми явно недостатньо.

Теорія у кожному окремому випадку, як зазначив Я. Соколов, встановлює межу повноти кваліфікації ФГЖ через визначення його відповідності «підмножині» бухгалтерських рахунків [332, с. 242]. Проведений аналіз свідчить, що, крім того, кожна з існуючих парадигм бухгалтерського обліку має власні технічно або методично зумовлені вимоги щодо необхідної глибини пізнання ФГЖ та її відображення. При цьому жодна із парадигм бухгалтерського обліку не спроможна

самостійно задовольнити потреби заінтересованих сторін в інформації про СВП. Розуміння їх відносної істинності дозволяє усвідомити недостатність теорії і спонукає до її подальшого розвитку.

На формуванні нової парадигми бухгалтерського обліку в останні десятиріччя наголошують і зарубіжні, і вітчизняні науковці. Основним мотивом для впровадження нової парадигми автори вважають забезпечення інформацією заінтересованих сторін, а серед інших спонукальних факторів – виникнення нових об'єктів обліку. Крім того, автори звертають увагу на різні ключові параметри нової парадигми, зокрема її мету, техніку та завдання обліку [208, с. 272]

Ідея інтеграції в єдиній системі бухгалтерського обліку уніграфічної, камеральної, діграфічної парадигм для обслуговування інформаційних потреб користувачів не є новою. Ще у ХІХ ст. Ф. Гюглі, на відміну від своїх сучасників, які визнавали тільки одну – подвійну систему обліку, звертається до уніграфічної, камеральної, подвійної і пропонує четверту – константну бухгалтерію як «вінець еволюції» [330, с. 208–213]. У новітній історії переваги інтеграції бухгалтерського обліку розглядали, зокрема, С. Голов, Н. Малюга, Я. Соколов та інші дослідники [56; 208; 334]. Інтегрований підхід дозволяє подолати існуючі теоретичні, методологічні та регуляторні обмеження і забезпечити інформаційні потреби користувачів. При цьому дотримуємось думки про те, що сучасні інформаційні технології дозволяють інтегрувати вищенаведені підсистеми обліку і задовольнити потреби різних користувачів інформації.

З огляду на вищенаведене та враховуючи особливості предмета дослідження, зауважимо таке:

– сучасна практика бухгалтерського обліку передбачає використання можливостей динамічної діграфічної (на балансових рахунках) і вартісно-натуральної уніграфічної (на позабалансових рахунках) парадигм, що згідно з нашою гіпотезою дозволить здійснити реєстрацію та накопичити дані, які необхідні для оцінки СВП і складання нефінансової звітності;

Розділ 4. Формалізація соціальної відповідальності підприємства в обліку

– вирішальним чинником удосконалення бухгалтерського обліку з метою відображення СВП вважаємо не розширення об'єктів обліку, а поглиблення облікового пізнання його предмета – фактів господарського життя підприємства.

З метою інтеграції різних систем для обліку СВП слід враховувати попередній досвід, зокрема фінансового та бюджетного обліку.

Так, виникає необхідність паралельного ведення обліку використання загального та спеціального фінансування у бюджетних установах [15, с. 78], а у фінансовому обліку різний рівень підконтрольності об'єктів обліку зумовили відображення частини операцій на балансових, а іншої – на позабалансових рахунках. До того ж останні не належать до загальної (балансової) системи рахунків бухгалтерського обліку, за якою ФГЖ відображаються методом подвійного запису. Записи на таких рахунках здійснюються простим (уніграфічним) способом.

Проведене дослідження показало, що запропоновані підходи до деталізації інформації про СВП найбільш коректно і повно можуть бути представлені на основі інтеграції різних систем бухгалтерського обліку. Враховуючи переваги та недоліки кожної з історично зумовлених парадигм бухгалтерського обліку, визначимо коректність гіпотези щодо можливості та доцільності організації обліку СВП на основі інтеграції названих систем.

Таким чином, проблема відображення ФСВП в бухгалтерському обліку має кілька аспектів, однак зосередимось на двох:

– вибір ФГЖ, які підлягають реєстрації в бухгалтерському обліку з метою оцінки СВП та формування нефінансової звітності;

– вибір способу їх реєстрації в системі бухгалтерського обліку, у тому числі з використанням простого / подвійного запису та балансових / позабалансових рахунків.

У процесі концептуальної реконструкції кожного ФГЖ бухгалтер-дослідник приймає рішення про необхідність і можливість його відображення в бухгалтерському обліку та звітності. Пізнання ФГЖ передбачає його когнітивний аналіз всіма рівнями ЕОД щодо відповідності певним критеріям.

Традиційно вирішальними критеріями визначення необхідності відображення в бухгалтерському обліку ФГЖ підприємства та їх пізнання є умови визнання активів, зобов'язань, витрат і доходів підприємства (визначені МСФЗ та національними ПСБО). Ідентифікація об'єкта спеціальною бухгалтерською мовою передуює його визнанню з метою звітності [132], тому у контексті нашого дослідження (формування моделі бухгалтерського обліку ФСВП) умову відповідності визначенню об'єкта обліку розглядатимемо як один із критеріїв визнання об'єкта.

Дані для проведення аналізу відповідності ФГЖ критеріям визнання об'єктів обліку бухгалтер отримує із сукупності даних про ФГЖ – певних ЕОД. Тобто повинен існувати зв'язок між критеріями пізнання ФГЖ та певними ЕОД. Проведений аналіз показав, що для визначення адекватності ФГЖ таким критеріям використовуються окремі ЕОД. Наприклад, на оцінку ймовірного впливу ФГЖ на майбутню економічну вигоду впливає речево-правовий (ЕОД 3), зобов'язувально-правовий (ЕОД 4) і часовий аспект (ЕОД 7). Достовірність оцінки об'єкта вимагає отримання даних про фінансовий (ЕОД 2) і, за необхідності, натурально-речовий (ЕОД 1) виміри ФГЖ. Поза увагою залишається інформаційний аспект (ЕОД 6) ФГЖ. Натомість запропонована Я. Соколовим структура ФГЖ не дозволяє перевірити відповідність визначенню тих об'єктів обліку, на які впливають ФГЖ. Тобто ЕОД 1–7 не забезпечують об'єктну ідентифікацію, яка є передумовою не тільки відображення ФГЖ в бухгалтерському обліку, але і для їх пізнання в цілому (використання інших ЕОД). Про це свідчить виявлений зв'язок між об'єктною ідентифікацією та ЕОД про нього (табл. 4.4).

**Розділ 4. Формалізація соціальної відповідальності
підприємства в обліку**

Таблиця 4.4

**Матриця взаємозв'язку об'єктної та змістової
ідентифікація фактів господарського життя
на соціально відповідальному підприємстві**

	Елементарні одиниці даних про ФГЖ	Об'єктна ідентифікація ФГЖ за ПСБО					
		активи			зобов'язання	доходи	витрати
		матеріальні	нематеріальні	фінансові			
1	Натурально-речовий вимір	+	+				
2	Фінансовий вимір	+	+	+	+	+	+
3	Речево-правовий аспект	+	+	+			
4	Зобов'язувально-правовий аспект				+		
5	Адміністративно-правовий аспект	+	+	+	+	+	+
6	Інформаційний аспект	+	+	+	+	+	+
7	Часовий аспект	+	+	+	+	+	+

Джерело: складено автором.

За результатами проведеного аналізу можна стверджувати про таке:

– запропонована Я. Соколовим структура ФГЖ орієнтована його традиційне пізнання з метою фінансового обліку і звітності та не дозволяє відобразити його соціально відповідальний аспект, а отже, в цілому зробити висновок про соціально відповідальний характер господарської діяльності підприємства;

– обліково-інформаційне забезпечення оцінки СВП та формування нефінансової звітності вимагає при виборі ФГЖ, які підлягають реєстрації в бухгалтерському обліку, враховувати його вплив на економічні, екологічні та соціальні наслідки діяльності підприємства;

– зазначене зумовлює актуальність поглиблення структури бухгалтерського сприйняття ФГЖ й уведення ще одного рівня пізнання – ЕОД 9 «Економічно-екологічно-соціальний аспект».

Введення ЕОД 9 до структури ФГЖ дозволить бухгалтеру у процесі концептуальної реконструкції ідентифікувати ФСВП, визначити його категорію (економічна, екологічна чи соціальна) та з урахуванням суттєвості його впливу прийняти рішення про реєстрацію в системі бухгалтерського обліку.

У результаті введення ЕОД 8 «Об'єктна ідентифікація» й ЕОД 9 «Економічно-екологічно-соціальний аспект» структура ФГЖ зміниться порівняно з традиційною. При цьому, на наш погляд, зміни стосуються і ранжування рівнів пізнання. На відміну від існуючого підходу, вважаємо, що «ядро» або вихідний етап пізнання ФГЖ передбачає його об'єктну ідентифікацію. Наступні рівні пізнання пов'язані з подальшими етапами поглиблення знання про ФГЖ та відповідні об'єкти. Наше твердження ґрунтується на тому, що процес пізнання ФГЖ є відкритим процесом, який у кожному конкретному випадку «обмежений» обраною дослідником системою критеріїв пізнання.

Для прийняття рішення про реєстрацію в системі бухгалтерського обліку ФСВП бухгалтеру необхідні певні критерії. На нашу думку, при розробці *критеріїв оцінки економічно-екологічно-соціального впливу ФГЖ* необхідно насамперед врахувати принципи СВБ, які наведено у Глобальному договорі ООН, і аспекти впливу, які формалізовані Настановою зі звітності у сфері стійкого розвитку. Такі критерії набувають особливого значення лише тоді, коли ФГЖ не відповідає іншим критеріям. При цьому необхідно врахувати принципи визначення змісту нефінансового звіту, зокрема, особливу увагу на даному етапі слід звернути на принцип взаємодії із заінтересованими сторонами та контекст стійкого розвитку, а також принцип суттєвості інформації, який розглядаємо як похідний до попередніх двох.

Інформацією для застосування даних критеріїв забезпечує ЕОД 9 «Економічно-екологічно-соціальний аспект».

Наступний етап пізнання ФСВП вимагає аналізу критеріїв визначення способу їх облікової реєстрації.

Зокрема, парадигма, яка отримала визнання в Україні, передбачає реєстрацію відомостей про ФГЖ на синтетичному й аналітичному рівні способом подвійного запису та на позабалансових рахунках способом простого запису.

Подальше дослідження проблем бухгалтерського обліку СВП необхідно спрямувати на:

- розробку критеріїв вибору способу відображення ФГЖ в бухгалтерському обліку;
- визначення взаємозв'язку ЕОД про ФГЖ та способу реєстрації облікових даних;
- систематизацію критеріїв аналізу ФГЖ у процесі бухгалтерського пізнання;
- розробку алгоритму бухгалтерського пізнання ФГЖ;
- перевірку відповідності класифікації показників нефінансової звітності та критеріїв пізнання ФГЖ;
- узгодження зв'язків класифікації ФГЖ з іншими класифікаціями і критеріями, розглянутими у цьому підрозділі роботи.

Отже, перевірку відповідності визначення об'єкта обліку можна застосовувати лише до першої категорії показників нефінансової звітності (див. підрозд. 4.1), які мають відповідники серед об'єктів фінансового обліку. Щодо відображення в бухгалтерському обліку інших категорій показників необхідно визначити:

- стандартні об'єкти синтетичного обліку для організації на них аналітичного обліку за показниками другої групи;
- стандартні об'єкти синтетичного обліку та аналітичні рахунки, дані яких є основою для розрахунку показників третьої групи;
- доцільність і можливість акумулювання інших даних в управлінському обліку.

Таким чином, дані для формування нефінансової звітності переважно можуть накопичуватися в бухгалтерському обліку на синтетичних, аналітичних і позабалансовому рахунках. Вважаємо, що подвійна бухгалтерія дозволяє відобразити лише

окремі аспекти СВП та необхідність облікового відображення широкого діапазону економічних, екологічних і соціальних аспектів господарського життя підприємства, до яких не можна застосувати метод подвійного запису і пропонуємо використовувати можливості уніграфічного та бюджетного обліку. Інтеграції методичних особливостей і можливостей уніграфічної, камеральної та діграфічної парадигм бухгалтерського обліку, кожна з яких може вирішувати окремі завдання обліку СВП, дозволить створити інформаційну базу для прийняття рішень як керівниками підприємства, так і заінтересованими сторонами.

Враховуючи інформаційні можливості та методичні особливості уніграфічної, камеральної та діграфічної парадигм бухгалтерського обліку, припускаємо, що кожна з них дозволяє вирішувати окремі завдання обліку СВП:

– бюджетний облік найбільшою мірою відповідає завданню облікового обслуговування соціальних інвестиційних проектів (3-й, 4-й і 5-й РІСВ);

– бухгалтерський облік за уніграфічною системою дозволяє накопичувати дані про ФСВП з використанням різних вимірників, у тому числі тих, до яких не можна застосовувати грошовий вимірник (4-й і 5-й РІСВ);

– завдання інформаційного обслуговування системи управління господарською діяльністю соціально відповідального підприємства (5-й РІСВ) потребує удосконалення діграфічної системи бухгалтерського обліку.

Таким чином, бухгалтерський облік СВП за найвищого рівня імплементації принципів СВБ у господарську діяльність підприємства може інтегрувати методичні прийоми всіх трьох вищенаведених підсистем бухгалтерського обліку.

Процес пізнання ФГЖ необхідно розглядати як відкритий процес, який у кожному конкретному випадку «обмежений» обраною дослідником системою критеріїв пізнання. Саме з цих позицій слід формувати інформаційну систему бухгалтерського обліку на соціально відповідальному підприємстві.

Висновки до розділу 4

1. Оцінювання здатності суб'єкта господарювання досягати своїх стратегічних цілей і створювати цінність упродовж тривалого періоду вимагає комплексного відтворення даних про економічні, соціальні та екологічні наслідки господарської діяльності підприємства в системі бухгалтерського обліку. Основним критерієм пізнання ФГЖ та відтворення даних про об'єкти бухгалтерського обліку на соціально відповідальному підприємстві є їх суттєвість для заінтересованих сторін та оцінки стану СВП.

2. Аналіз змісту ФГЖ у процесі бухгалтерського пізнання має забезпечити виявлення тих з них, що підлягають відображенню в бухгалтерському обліку, та визначення способу їх реєстрації в системі бухгалтерських рахунків. Поглибленню пізнання ФГЖ сприятиме введення додаткових інформаційних шарів, які відображають характер суттєвих для керівників підприємства та заінтересованих сторін наслідків господарської діяльності соціально відповідального підприємства та уточнення критеріїв їх пізнання.

3. Прагнення охопити подвійним записом усі ФГЖ призводить до ігнорування великої кількості відомостей, що не піддаються вартісному виміру, але є суттєвими для прийняття рішень керівниками підприємства та заінтересованими сторонами. Натомість реєстрацію нефінансових даних про екологічні та соціальні аспекти діяльності підприємства у системі бухгалтерського обліку дозволить здійснити інтеграція методичних прийомів подвійного і простого запису з використанням синтетичних, аналітичних і позабалансового рахунків.

ПІСЛЯМОВА

Соціальна відповідальність є диспозитивною вимогою до бізнесу, визнання якої вимагає прийняття рішень з урахуванням економічних інтересів заінтересованими сторонами, які діють на власний ризик. Соціально відповідальне підприємство як суб'єкт підприємницької діяльності не може нехтувати власними економічними інтересами, а отже, обирає прагматичну стратегію. Підвищення рівня імплементації принципів соціальної відповідальності у господарську діяльність зумовлює необхідність забезпечення керівників підприємства додатковими відомостями про економічні, екологічні та соціальні наслідки його діяльності.

Проведене дослідження підтвердило гіпотезу про те, що передумовою обліково-інформаційного забезпечення управління соціально відповідальним підприємством є існуючий функціональний потенціал і методологічна платформа бухгалтерського обліку. Вся історія розвитку бухгалтерського обліку та формування його методології нерозривно пов'язані з трансформацією інформаційних вимог учасників господарського процесу. Методичний інструментарій, що нині використовують бухгалтери, не дозволяє забезпечити інформаційні вимоги керівників соціально відповідального підприємства та заінтересованих сторін. Їх задоволення вимагає створення інноваційної системи збору, обробки та систематизації даних для формування фінансової, нефінансової та управлінської звітності. Для розв'язання існуючої наукової та практичної проблеми необхідно уточнити мету, предмет, об'єкти та завдання бухгалтерського обліку на основі посилення його пізнавальної функції. Визначені у монографії підходи до вдосконалення методологічної платформи бухгалтерського обліку, на нашу думку, дозволять отримати дані, які необхідні для управління соціально відповідальним підприємством.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алигаджиева Е.М. Характеристики и взаимосвязи социального учета в системе видов учета. / Е.М. Алигаджиева // Международный бухгалтерский учет, 2008. – № 5 (113). – С. 20–25.
2. Алигаджиева Е.М. Эколого-социальный учет и анализ корпоративной отчетности в условиях МСФО : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Е.М. Алигаджиева. – Орел : ФГОУВПО, 2010. – 24 с.
3. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь : монографія / за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир : РУТА, 2007. – 328 с.
4. Аманжолова Б.А. Контрольная функция бухгалтерского учета: общественные ожидания и проблемы практической реализации / Б.А. Аманжолова // Вест. НГУЭУ. – 2014. – № 3. – С. 84–91.
5. Аспекти соціально-економічного розвитку транзитивної економіки : монографія / [Ю.М. Тимощенко та ін.] ; ред. О.О. Непочатенко. – Ч. 2. – Умань : Вид. «Сочинський», 2011. – 278 с.
6. Атамас П.Й. Інтегрована корпоративна звітність: проблеми впровадження / П.Й. Атамас, О.Т. Атамас // Академічний огляд. – 2015. – № 1 (42). – С. 78–85.
7. Бабіч І.І. Розвиток внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств АПК як відкритої системи / І.І. Бабіч // Наук. вісн. НУБіП України. – 2012. – Вип. 169 (2). – С. 49–53.
8. Базовые индикаторы результативности. Рекомендации по использованию в практике управления и корпоративной нефинансовой отчетности / Ф. Прокопов, Е. Феоктистова и др. ; под общ. ред. А. Шохина. – М. : РСПП, 2008. – 68 с.
9. Бальцерович Л. Свобода і розвиток. Економія вільного ринку [Електронний ресурс] / Л. Бальцерович. – Режим доступу : <http://www.ji.lviv.ua/ji-library/balcerowycz/balc-3.htm>
10. Бахтурина Ю.И. Классификация корпоративной социальной ответственности как основа организации учета / Ю.И. Бахтурина // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 46. – С. 18–29.

11. Безверхий К. Институциональная модель бухгалтерського обліку в Україні / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит : наук.-практ. журн. – 2014. – № 10. – С. 32–41.
12. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності / І.М. Белова // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 3. – С. 821–826.
13. Бельзецкая А.А. Критика трудовой теории стоимости Карла Маркса [Електронний ресурс] / А.А. Бельзецкая. – Режим доступу : <http://elib.bsu.by/bitstream/123456789/94293/>
14. Бем-Баверк Е. Основы теории ценности хозяйственных благ [Електронний ресурс] / Е. Бем-Баверк. – Режим доступу : <http://ek-lit.narod.ru/bbsod.htm>
15. Білинська Н.Є. Інформаційні можливості уніграфічної і диграфічної систем позабалансового обліку / Н.Є. Білинська // Вісн. Нац. ун-ту «Львівська політехніка». – 2011. – № 704. – С. 77–82.
16. Благов Ю.Е. Концепция корпоративной социальной ответственности и стратегическое управление / Ю.Е. Благов // Рос. журн. менеджмента. – 2004. – № 3. – С. 17–34.
17. Благотворительность в Японии [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.spasemmir.ru/drugie-blagotvoritelnie-organizatsii/blagotvoritelnost-v-yaponii>
18. Бланк И.А. Управление прибылью / И.А. Бланк. – [3-е изд., перераб. и дополн.]. – Киев : Ника-Центр, 2007. – 768 с.
19. Богданова Ж.А. Развитие социального учета в Украине: определение основных понятий / Ж.А. Богданова // Інноваційна економіка. – Тернопіль. – 2013. – № 7 (45). – С. 293–296.
20. Большая советская энциклопедия [Електронний ресурс] : в 20 т. – М. : Совет. энцикл., 1969–1978. – Режим доступу : <http://bse.sci-lib.com>
21. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. – М. : Ин-т новой экономики, 1999. – 574 с.

Список використаних джерел

22. Бондарчук В.В. Функції бухгалтерського обліку як науки та практичної діяльності / В.В. Бондарчук // Вісн. Житомир. держ. технол. ун-ту. – 2011. – № 1 (55). – С. 35–39.
23. Бондарчук Н.В. Гармонізація бухгалтерського обліку України за міжнародними стандартами / Н. В. Бондарчук // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9 (1). – С. 116–122.
24. Боцян Т.В. Використання стандартів зі складання та оприлюднення нефінансової звітності: досвід українських підприємств [Електронний ресурс] / Т.В. Боцян // Економіка. Управління. Інновації. – 2014. – № 2. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2014_2_10
25. Бочуля Т.В. Методологія адаптивної інтегрованої облікової системи в інформаційному середовищі / Т.В. Бочуля // Бізнес-Інформ. – 2013. – № 12. – С. 130–135.
26. Бочуля Т.В. Сприйняття та інтерпретація облікової інформації / Т.В. Бочуля // Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-ту. – 2014. – № 4. – С. 119–130.
27. Боянов Б. О метаморфозах в учетной терминологии / Б. Боянов // Бухгалтерський облік, контроль та аналіз в умовах інституціональних змін та сталого економічного розвитку : матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., 27.03.2015, Луцьк. нац. техн. ун-т. – Луцьк, 2015. – С. 10–13.
28. Братющенко С.В. Социальная ответственность предпринимательства (обзор концепций) / С.В. Братющенко // Актуальные проблемы социально-экономического развития: взгляд молодых ученых. – Новосибирск: ИЭОПП СО РАН, 2005. – С. 166–178.
29. Брэдгард Т. Социальная ответственность бизнеса между государственной политикой и политикой предприятий / Т. Брэдгард // SPERO. Социальная политика : экспертиза. Рекомендации, обзоры. – 2005. – № 2. – С. 50–70.
30. Будз Г.І. Концептуальні підходи до співвідношення чуттєвого і раціонального пізнання істини у філософії та науці античності / Г.І. Будз // Філософія і політологія в контексті сучасної культури. – 2012. – Вип. 4 (2). – С. 64–70.

31. Бутинець Ф.Ф. Облікові правила як подальший розвиток бухгалтерської науки: теорія, проблеми / Ф.Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналіз. – 2015. – Вип. 2 (23). – С. 6–21.
32. Бутинець Ф.Ф. Господарський контроль як наука і система знань / Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – № 3 (21). – Ч. 1. – С. 14–27.
33. Бутинець Ф.Ф. Діалектичні закони філософії в обліку / Ф.Ф. Бутинець, Н.І. Петренко, М.В. Миронюк // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2015. – № 3 (24). – С. 19–25.
34. Бутинець Ф.Ф. Теорія обліку чи його основи. Що вивчають майбутні фахівці з обліку? / Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – № 1 (22). – С. 19–37.
35. Бухгалтерский учет и психология : монография / Н.А. Каморджанова, Э.И. Крылов, Т.М. Конопляник и др. ; за ред. Н.А. Каморджановой. – М. : Проспект, 2015. – 192 с.
36. Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры: Результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской научной бухгалтерской школы : монография / [Ф.Ф. Бутинец и др.]; под общей ред. [и с предисл.] Ф.Ф. Бутынца. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – 484 с.
37. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / за заг. ред. Ю.А. Вериги. – Київ : Центр навч. л-ри, 2013. – 688 с.
38. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – Київ : Центр навч. л-ри, 2013. – 688 с.
39. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / И.Б. Валуев. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 250 с.
40. Васильєва Л.М. Бухгалтерський облік як наука і практична діяльність / Л.М. Васильєва // Сталий розвиток економіки. – 2013. – № 4 (21). – С. 252–254.

Список використаних джерел

41. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – Київ ; Ірпінь : Перун, 2004. – 1440 с.
42. Велш Глен А. Основи фінансового обліку / А. Глен Велш, Деніел Г. Шорт ; пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – Київ : Основи, 1999. – 943 с.
43. Височан О.О. Документування обліку витрат на підготовку та освоєння виробництва нової продукції / О.О. Височан // Екон. вісн. Донбасу. – 2014. – № 1 (35). – С. 188–193.
44. Волошан І.Г. Формування системи первинних облікових документів і фінансової звітності в сучасних умовах господарювання [Електронний ресурс] / І.Г. Волошан, В.О. Андрієнко. – Режим доступу : [repository.hneu.edu.ua>bitstream>1.pdf](http://repository.hneu.edu.ua/bitstream/10000/10000/1.pdf)
45. Воробей В. Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу : посібник / В. Воробей, І. Журовська. – Київ, 2010. – 84 с.
46. Вороновська О.В. Енергетичні вимірники в бухгалтерському обліку / О.В. Вороновська // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці : зб. тез та доповідей I Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (21 лют. 2013 р.; м.Київ) / відп. за вип. Б.В. Мельничук. – Київ : Всеукр. ін-т права і оцінки, 2013. – 534 с.
47. Выговская Н.Г. Основные элементы системы внутрихозяйственного контроля / Н.Г. Выговская // Очерки по бухгалтерскому учету и контролю : монографія. – Житомир : ЧП-Рута, 2005. – 444 с.
48. Герасименко О. Соціальний облік та нефінансова звітність як інструмент реалізації соціальної відповідальності / О. Герасименко // Вісн. Київ. нац. ун-ту імені Т. Шевченка. Сер.: Економіка. – 2012. – № 137. – С. 39–42.
49. Гильфердинг Р. Бём Баверк как критик Маркса / Р. Гильфердинг [Електронний ресурс] / под общ. ред. Ш. Дволайцкого : пер. с нем. Е. Пашуканиса. – М. : Москов. рабочий, 1923. – Режим доступу : <http://www.esperanto.mv.ru/Marksismo/Hilferding/hilf.html>

50. Глобальний договір цілісності: заходи, політики & FAQ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.unglobalcompact.org/library/1831>
51. Глосарій корпоративної соціальної відповідальності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.conference.expert.ua/upload/golossariy.doc>
52. Гнезділова О.М. Аналіз тенденцій розвитку теорії бухгалтерського обліку / О.М. Гнезділова // Держава та регіони. Сер.: Економіка та підприємництво. – 2014. – № 3. – С. 53–56.
53. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія / С.Ф. Голов. – Київ : Центр навч. літ., 2007. – 522 с.
54. Голов С.Ф. Роль економічної теорії у подальшому розвитку бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 8. – С. 3–9.
55. Голов С.Ф. Система глобального бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 3. – С. 3–12.
56. Голов С.Ф. Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / С.Ф. Голов. – Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана». – Київ, 2009. – 31 с.
57. Голов С.Ф. Уніфікація як гальмо розвитку бухгалтерського обліку в Україні / С.Ф.Голов // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики : зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф., 14 трав. 2010 р. – Київ : КНЕУ, 2010. – С. 31–32.
58. Головай Н.М. Дослідження ролі та місця бухгалтерського обліку в сучасній системі управління / Н.М. Головай, В.В. Ясишена // Наук. вісн. Херсон. держ. ун-ту. Сер.: Екон. науки. – 2014. – Вип. 5 (ч. 1). – С. 93–98.
59. Голуб Н.О. Завдання, функції та принципи судово-бухгалтерської експертизи [Електронний ресурс] / Н.О. Голуб. – Режим доступу : studall.org/all3-83194.html

60. Голубева Н.А. Позиции формирования подходов к организации социального учета [Електронний ресурс] / Н.А. Голубева // Дни науки – 2013 : Междунар. научно-практ. конф. Секция: Экон. науки. – Режим доступу : www.rusnauka.com/10_DN_2013/Economics/7_132001.doc.htm
61. Горобець О.В. Концептуальні підходи щодо вирішення проблеми відходів [Електронний ресурс] / О.В. Горобець // Ефективна економіка. – 2014. – № 12. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/>
62. Господарський кодекс України [Електронний ресурс] : Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
63. Гребешкова О.М. Проектний підхід до формування стратегічних партнерств підприємств / О.М. Гребешкова, Г.В. Махова : зб. наук. пр. Черкас. держ. технолог. ун-ту : у 2-х ч. Ч. 1. Сер.: Екон. науки. – 2009. – Вип. 22. – С. 23–27.
64. Гура Н. Бухгалтерський облік як складна інформаційна система / Н. Гура // Вісн. Київ. нац. ун-ту ім. Тараса Шевченка. Сер.: Економіка. – 2011. – № 130. – С. 12–15.
65. Гуцайлюк З.В. Економічний контроль і контрольна функція бухгалтерського обліку / З.В. Гуцайлюк // Сучасні проблеми економіки і менеджменту : тези доп. Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 10–12 листоп. 2011 р.)/ – Львів : Вид-во Львів. політехніки, 2011. – С. 465–466.
66. Давидов Г.М. Формування теоретичних основ аудиту : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Г.М. Давидов ; Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана. – Київ, 2006. – 33 с.
67. Данилова О.В. Социальная ответственность бизнеса в системе рыночного хозяйства (теоретико-экономический аспект : автореф. дисс. ... д-ра екон. наук : 08.00.01 / О.В. Данилова. – М., 2009. – 22 с.

68. Давидов Ю.Г. Облік і контроль непрямих витрат (на матеріалах підприємств харчової промисловості України) : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / Ю.Г. Давидов ; Київ. нац. екон. ун-т. – Київ, 2002. – 19 с.
69. Дафт Р. Менеджмент : учеб. по программе «Мастер делового администрирования» / Ричард Дафт : пер. с англ. – 8-е узд. – СПб. : Питер, 2009. – 800 с.
70. Деревянченко А.А. Социальная ответственность в системе корпоративного управления : автореф. дис. ... д-ра социолог. наук : 22.00.08 / А.А. Деревянченко. – М., 2006. – 52 с.
71. Дерій В.А. Облікові та аналітичні компоненти нефінансової звітності та їх роль в економічній системі / В.А. Дерій, М.В. Дерій : зб. наук. пр. Віниц. нац. аграр. ун-ту. Сер.: Екон. науки. – Вінниця, 2014. – С. 95–103.
72. Діденко О. Теоретичне дослідження наково-методичних підходів до дослідження сутності поняття «економічний інтерес» [Електронний ресурс] / О. Діденко // Демократичне врядування. – 2013. – № 12. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/DeVr_2013_12_33
73. Довгопол Н.В. Мета та принципи бухгалтерського обліку і фінансової звітності [Електронний ресурс] / Н.В. Довгопол. – Режим доступу : [//dl.nure.ua/pluginfile.php/626/mod_resource/content/2/content/content2.html](http://dl.nure.ua/pluginfile.php/626/mod_resource/content/2/content/content2.html)
74. Доклад о социальных инвестициях в России – 2014: к созданию ценности для бизнеса и общества / Ю.Е. Благов (и др.) ; под общ. ред. Ю.Е. Благова, И.С. Соболева. – СПб. : АТМ Книга, 2014. – 144 с.
75. Домницька В. Аналіз нормативних документів щодо соціальної відповідальності організації / В. Домницька, В. Жогло, В. Новіков // Стандартизація. Сертифікація. Якість. – 2010. – № 6. – С. 13–17.
76. ДСТУ ISO 9001:2009. Національний стандарт України «Система управління якістю. Вимоги» (ISO 9001:2008, IDT) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.gerelo.dp.ua/index/info_dstu_iso_9001-2009.html

77. ДСТУ ISO/CD 26000:2009 Національний стандарт України «Системи управління соціальною відповідальністю. Вимоги» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.klubok.net/Downloads-index-req-viewdownloaddetails-lid-347.html
78. ДСТУ ISO/TR 10013:2003 Національний стандарт України «Настанови з розробляння документації системи управління якістю» [Електронний ресурс]. – Київ : Держспоживстандарт України, 2004. – Режим доступу : metrology.com.ua/download/iso-iec-ohsas-i-dr/61-iso/1012-dstu-iso-tr-10013-2003
79. Дудкін О.В. Організаційно-економічні основи розвитку соціальної відповідальності промислового підприємства : дис. ... канд. екон. наук. : 08.00.04 / О.В. Дудкін. – СумДУ. – Суми, 2011. – 231 с.
80. Економічна енциклопедія : у 3 т. Т.1. А–К (концентрація виробництва) / редкол.: Б.Д. Гаврилишин, С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – Київ : Академія, 2000. – 864 с.; Т. 2. К (концентрація капіталу) – П (портфельний аналіз). – Київ : Акад.; Т. : Акад. нар. госп., 2001. – 864 с.; Т. 3. П (портфельний аналіз) – Я. – Київ : Акад.; Тернопіль : Акад. нар. госп., 2002. – 952 с.
81. Економічна теорія: Політекономія : підручник / за ред. В.Д. Базилевича. – 6-те вид. – Київ : Знання-Прес, 2007. – 719 с.
82. Євдокимов В.В. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю в управлінській діяльності підприємства / В.В. Євдокимов, Д.Л. Лозинський // Вісн. Житомир. держ. технол. ун-ту. – 2009. – С. 42–45.
83. Євдокимов В.В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / В.В. Євдокимов. – Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2011. – 37 с.
84. Євдокимов В.В. Порівняльна характеристика соціалістичного та капіталістичного обліку: переваги та недоліки / В.В. Євдокимов // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. пр. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2009. – Вип. 2 (14). – С. 55–63.

85. Єщенко П.С. Сучасна економіка : навч. посіб. / П.С. Єщенко, Ю.І. Палкін. – Київ : Вища школа, 2005. – 372 с.
86. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку : монографія / І.В. Жиглей. – Житомир : Житомир. держ. технол. ун-т, 2010. – 496 с.
87. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності : теорія, методологія, організація : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / І.В. Жиглей. – Житомир : Житомир. держ. технол. ун-т, 2011. – 36 с.
88. Жиглей І.В. Еволюція бухгалтерського обліку в контексті розвитку соціальних відносин / І.В. Жиглей // Проблеми теорії і методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. пр. – Житомир : Житомир. держ. технол. ун-т, 2009. – Вип. 1 (13). – С. 70–80.
89. Житний П.Є. Процес формування облікової інформації в управлінні / П.Є. Житний, І.І. Афанас'єва // Вісн. Житомир. держ. технолог. ун-ту. Сер.: Екон. науки. – 2010. – № 3 (53). – С. 100–102.
90. Жук В.М. До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні / В.М. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 16–22.
91. Жук В.М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 2. – С. 14–22.
92. Жук В.М. Науково-теоретичні засади реформування національної системи бухгалтерського обліку / В.М. Жук // Вісн. Сум. нац. аграр. ун-ту. Сер.: Фінанси і кредит. – Вип. 1. – 2010. – С. 85–93.
93. Жук В.М. Парадигма бухгалтерського обліку економіки гармонійного розвитку / В.М. Жук // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2009. – Вип. 6(1). – С. 148–159.
94. Жук В.М. Поглиблення сутності предмету бухгалтерського обліку / В.М. Жук // Облік і фінанси. – 2012. – № 1. – С. 16–23.

Список використаних джерел

95. Замула І.В. Теоретичні основи бухгалтерського обліку екологічної діяльності в умовах стійкого розвитку економіки / І.В. Замула // Вісн. Донбас. держ. машинобуд. акад. – 2012. – № 1 (26). – С. 95–100.
96. Захарова Т.В. Сравнительная характеристика бухгалтерского финансового и социального учета / Т.В. Захарова, С.В. Камысова // Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики : материалы II Междунар. науч.-практ. конф. (г. Новополюцк, 4–5 июня 2015 г.). – Новополюцк : ПГУ, 2015. – С. 205–208.
97. Звід моральних принципів і правил у господарюванні // Україна православна. – 01.03.2004. – № 30. – С. 3.
98. Зикунова І.В. Корпоративна соціальна відповідальність: форми організації і комерційна ефективність [Електронний ресурс] / І.В. Зикунова // SWorld. – 1–12 Oct. 2013. – Режим доступу : <http://www.sworld.com.ua/konfer32/947.pdf>.
99. Зубарев К.Ю. Управлінський і фінансовий (бухгалтерський) учет / К.Ю. Зубарев // Управлінський учет і фінанси – 2015. – № 3 (43). – С. 200–206.
100. Исаев Д.В. Информационный аспект корпоративного управления и стратегического менеджмента / Д.В. Исаев // Экон. вестн. Ростов. гос. ун-та, 2008. – Т. 6. – № 3. – С. 114–119.
101. Исламутдинов В.Ф. Альтернативные теории стоимости / В.Ф. Исламутдинов // Вест. Югор. гос. ун-та, 2006. – Вып. 3. – С. 75–77.
102. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб. / С.В. Івахненко. – 3-є вид., випр. і доп. – Київ : Знання, 2006. – 350 с.
103. Ільчук Л. Соціальна відповідальність бізнесу : українські реалії [Електронний ресурс] / Л. Ільчук ; Центр персп. соц. дослідж. Мінсоцполітики України та НАН України. 18.06.2012. – Режим доступу : http://cpsr.org.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=188:2012-06-18-05-17-21&catid=16:2010-06-10-20-23-45&Itemid=23

104. Інвестиційне забезпечення соціально-економічного розвитку міста : монографія / за заг. ред. А.О. Єпіфанова, Т.А. Васильєвої; у 2-х т. Т. 1. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. – 270 с.
105. Іщенко Я.П. Взаємозв'язок функцій обліку та його завдань в контексті потреб управління часу / Я.П. Іщенко // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : зб. матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 26 лют. 2015 р.). – Київ : ННЦ «ІАЕ», 2015. – С. 66–68.
106. Калиниченко М.П. Гармонізація економічних інтересів у системі маркетингового управління промисловим підприємством / М.П. Калиниченко // Економіка промисловості. – 2013. – № 3 (63). – С. 119–128.
107. Калупов В.Г. Бухгалтерский учет в общественном питании : учебник / В.Г. Калупов, А.Н. Куприенко. – М. : Экономика, 1987. – 304 с.
108. Камзабаева М.С. Стратегическое планирование социальной ответственности предприятий : дисс. ... д-ра экон. наук : 08.00.05 «Экономика» / М.С. Камзабаева. – Новосибирск, 2007. – 317 с.
109. Камінська Т.Г. Управлінський облік, аналіз і контроль в системі менеджменту на підприємстві / Т.Г. Камінська // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 3. – С. 78–83.
110. Канапухин П.А. Противоречия системы экономических интересов и их самовоспроизводство / П.А. Канапухин // Современная экономика: проблемы и решения. – 2010. – № 6. – С. 28–37.
111. Кант И. Критика чистого разума / И. Кант ; пер. с нем. Н. Лосского. – Мн. : Литература, 1998. – 960 с.
112. Канцуров О.О. Еволюція інституту бухгалтерського обліку / О.О. Канцуров // Облік і фінанси. – 2014. – № 3 (65). – С. 42–46.
113. Канцуров О.О. Суспільна основа регулювання бухгалтерського обліку / О.О. Канцуров // Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. – 2014. – № 2. – С. 88–96.

Список використаних джерел

114. Карагод В.С. Принципы и стандарты корпоративного социального учета и отчетности / В.С. Карагод // Междунар. бухгалтер. учет. – 2007. – № 8 (104). – С. 14–21; № 9 (105). – С. 16–23.
115. Карагод В.С. Теория и методология международной системы корпоративной социальной отчетности : автореф. дисс. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / В.С. Карагод. – М. : Рос. ун-т дружбы народов, 2006. – 59 с.
116. Карамішева Н. «Істинність» та «доцільність» як смислоутворюючі характеристики теоретико-пізнавальних та практичних міркувань / Н. Карамішева // Вісн. Соціогуманітар. проблеми людини. – 2010. – № 4. – С. 27–36.
117. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета : научн. докл. / Г.Г. Кирейцев. – 2-е изд., перераб. и доп. – Житомир : ЖГТУ, 2008. – 76 с.
118. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством / Г.Г. Кирейцев. – Киев : Изд-во УСХА, 1992. – 240 с.
119. Киселиця С.В. Знання і віра в контексті морального вибору індивіду / С.В. Киселиця // Вісн. Київ. нац. лінгв. ун-ту. Сер.: Історія, економіка, філософія. – 2013. – Вип. 18. – С. 91–99.
120. Кіндрацька Л.М. Система бухгалтерського обліку в комерційних банках: методологія та практика : автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.06.04 / Л.М. Кіндрацька. – Київ : Київ. нац. экон. ун-т, 2002. – 32 с.
121. Кірейцев Г.Г. Вплив глобалізації економіки на розвиток системи обліку в Україні / Г. Кірейцев, В. Литвиненко, Н. Мавріна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 4. – С. 47–53.
122. Кірейцев Г.Г. Глобальні процеси і актуалізація оновлення / Г.Г. Кірейцев : зб. наук. пр. Вінниц. нац. аграр. ун-ту. Сер.: Екон. науки. – 2013. – № 3 (80). – С. 91–103.
123. Кірейцев Г.Г. Методологічні аспекти розвитку бухгалтерського обліку / Г.Г. Кірейцев // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 8. – С. 2–7.

124. Кірейцев Г.Г. Напрями розвитку галузевого обліку в сільському господарстві України / Г.Г. Кірейцев // Наук. вісн. Нац. ун-ту біоресурсів і природокористування України. – 2012. – Вип. 169. – Ч. 2. – С. 9–24.
125. Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України / Г.Г. Кірейцев : зб. наук. пр. ; за ред. М.І. Бахмата. – Кам'янець-Подільський, 2009. – Вип. 17. – Т. 2. – С. 22–29.
126. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : монографія / Г.Г. Кірейцев. – Житомир : Житомир. держ. технол. ун-т, 2007. – 236 с.
127. Ковалев А. К вопросу о доказательстве двойной записи [Електронний ресурс] / А. Ковалев. – Режим доступу : <http://www.e-executive.ru/community/magazine/1675291-aleksei-kovaliev-k-voprosu-o-dokazatelstve-dvoinoi-zapisi>
128. Козлова Е.П. Бухгалтерский учет в организациях / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 752 с.
129. Колот А.М. Корпоративна соціальна відповідальність: еволюція та розвиток теоретичних поглядів / А.М. Колот // Економічна теорія. – 2013. – № 4. – С. 5–26.
130. Кондратюк О.М. Бухгалтерське забезпечення корпоративного управління: актуальні питання / О.М. Кондратюк // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 7. – С. 441–448.
131. Коновалова Л.Н. Управление социальными программами компании / Л.Н. Коновалова, М.И. Корсаков, В.Н. Якимец ; под ред. С.Е. Литовченко. – М. : Ассоц. менеджеров, 2003. – 152 с.
132. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс] : IASB; Стандарт, Міжнар. док., Концепція від 01.09.2010. – Режим доступу : zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009
133. Корнейчук Б.В. Этическая экономия М.И. Туган-Барановского и вызовы глобального развития / Б.В. Корнейчук // Вопросы экономики. – 2014. – № 12. – С. 116–128.

134. Король В.В. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку операцій з давальницькою сировиною / В.В. Король // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : зб. матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 26 лют. 2015 р.). – Київ : ННЦ «ІАЕ», 2015. – С. 271–274.
135. Король С.Я. Бухгалтерський облік в СРСР: соціально відповідальний аспект / С.Я. Король // Молодіжний економічний дайджест – 2015. – № 2–3. – С. 21–28.
136. Король С.Я. Визначення функціонального потенціалу бухгалтерського обліку / С.Я. Король // Вісн. Одес. нац. екон. ун-ту. – 2016. – Т. 21. – Вип. 7 (49). – С. 176–180.
137. Король С.Я. Вимоги та принципи управлінської звітності / С.Я. Король // Economics and management : theory and practice: Collection of scientific articles. Vol. 1 – Verlag SWG imex GmbH, Nürnberg, Deutschland, 2014, pp. 147–152.
138. Король С.Я. Вплив податкової системи на становлення соціальної відповідальності бізнесу / С.Я. Король // Стратегічне управління національним економічним розвитком : монографія ; в 2 т. – Донецьк : ДВНЗ «ДонНТУ», 2013. – Т. 2. – С. 23–37.
139. Король С.Я. Державне регулювання у лікєро-горілчаній галузі / С.Я. Король, Т.Л. Бондар // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – № 11. – С. 86–94.
140. Король С.Я. Інституційний підхід до соціальної відповідальності бізнесу / С.Я. Король // Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-ту. – 2013. – № 3. – С. 42–55.
141. Король С.Я. Контрольна функція / С.Я. Король // Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2016. – № 1. – С. 275–280.
142. Король С.Я. Місце соціальної відповідальності підприємства у теорії, предметі та меті бухгалтерського обліку / С.Я. Король // Сучасний стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку та економічного аналізу діяльності підприємств в Україні : монографія. – Бердянськ : Вид. О.В. Ткачук, 2016. – С. 103–110.

143. Король С.Я. Нефінансова звітність підприємства / С.Я. Король // Вісн. Київ. нац. торг.-екон. у-ту. – 2011. – № 6. – С. 102–113.
144. Король С.Я. Нормативні документи з соціальної відповідальності бізнесу / С.Я. Король // Економіка України. – 2013. – № 9. – С. 85–96.
145. Король С.Я. Облік як об'єкт глобалізації / С.Я. Король // Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : матеріали XIV Всеукр. наук. конф. (м. Київ, НАСОНА, 25.03.2016 р.). – Київ, 2016. – С. 28–32.
146. Король С.Я. Основи формування національної моделі соціальної відповідальності бізнесу / С.Я. Король // Соціальна відповідальність влади, бізнесу, громадян : монографія. – Дніпропетровськ : ДВНЗ «Нац. гірничий ун-т», 2014. – С. 93–97.
147. Король С.Я. Оцінки соціальної ефективності діяльності підприємства / С.Я. Король // Стратегічні напрями розвитку обліку, аналізу та аудиту : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 15 берез. 2012 р.). – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012.
148. Король С.Я. Роль управлінського обліку в досягненні соціальної відповідальності бізнесу / С.Я. Король // Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-ту. – 2009. – № 1. – С. 80–87.
149. Король С.Я. Социальная ответственность бизнеса: региональный уровень / С.Я. Король // Journal L'Association 1901 «SERIKE». – 2013. – № 2. – С. 235–239.
150. Король С.Я. Социальная ответственность бизнеса в системе учета / С.Я. Король // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа, аудита и контроля в условиях открытой экономики : материалы Междунар. науч.-практ. конф. (г. Душанбе, 6–7 июля 2012 г.). – Душанбе : ОИПБА РТ, 2012. – С. 89–92.
151. Король С.Я. Соціальні аспекти управління економікою підприємства / С.Я. Король // Вісн. Нац. ун-ту водного госп-ва та природокористування. Сер.: Економіка. – Вип. 4 (36). – Рівне : НУВГП, 2006. – С. 64–71.

152. Король С.Я. Соціально-відповідальна діяльність бізнесу як об'єкт управління / С.Я. Король // Реформування економіки України: стан та перспективи: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 29.11.2013 р.). – Київ : КНЕУ, 2013. – С. 95–98.
153. Король С.Я. Теоретичні засади соціального обліку / С.Я. Король // Облік і фінанси. – 2016. – № 2 (72). – С. 29–34.
154. Король С.Я. Теоретичні основи соціальної діяльності підприємства / С.Я. Король // Економічні науки. Сер.: Економічна теорія та економічна історія : зб. наук. пр. Луцьк. нац. техн. ун-ту. – Вип. 7 (28). Ч. 1. – Луцьк, 2010. – С. 385–401.
155. Король С.Я. Три революції управлінської звітності / С.Я. Король // Проблеми і механізми відтворення ресурсного потенціалу України в контексті євроінтеграції : матеріали VI Міжн. наук.-практ. конф. (м. Рівне, 16–17 жовт. 2014 р.). – Рівне : Нац. ун-т водного госп-ва та природокористування, 2014.
156. Король С.Я. Управління соціально відповідальним туристичним підприємством / С.Я. Король // Готельно-ресторанний, туристичний та виставковий бізнес: інноваційні напрями розвитку : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Ялта, 12–14 жовт. 2011 р.). – Київ, 2011. – С. 114–116.
157. Король С.Я. Управлінська звітність: сутність і алгоритм формування / С.Я. Король // Бізнес Інформ. – 2014. – № 7. – С. 325–331.
158. Король С.Я. Фінансові аспекти вирішення соціальних проблем підприємства / С.Я. Король // Вісн. Київ. нац. торг.-екон. ун-ту. – 2006. – № 6. – С. 52–58.
159. Король С.Я. Щодо добровільності соціальної відповідальності / С.Я. Король // Актуальні питання економічних наук : матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Запоріжжя, 13–14 берез. 2015 р.). – Запоріжжя : ГО «СІЕУ», 2015. – С. 7–10.

160. Корягін М.В. Проблема та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – Київ : Інтерсервіс. – 2016. – 276 с.
161. Костирко Р.О. Перспективи міжнародної інтегрованої звітності / Р.О. Костирко // Вісн. Нац. ун-ту «Львівська політехніка». Менедж. та підпр-во в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2014. – № 794. – С. 181–187.
162. Костюнин Д.С. Практическое применение модели мультистандартного учета / Д.С. Костюнин // Вест. Москов. ун-та. Сер.: Экономика. – 2012. – № 5. – С. 105–120.
163. Костюнин Д.С. Разработка инструментальных средств трансформации финансовой отчетности : автореф. дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.13 / Д.С. Костюнин / ФГБОУ ВПО «Фин. ун-т при Прав-ве РФ». – М., 2012. – 26 с.
164. Косыгинская реформа [Електронний ресурс] // Политическая наука : Слов.-справ. / сост. И.И. Санжаревский. – М., 2010. – Режим доступа : <http://dic.academic.ru/dic.nsf/politology/1510/>
165. Котлер Ф. Основы маркетинга / Ф. Котлер ; пер. с англ. ; общ. ред. и вступ. ст. Е.М. Пеньковой. – М. : Прогресс, 1990. – 672 с.
166. Краснова М.В. Современные тенденции представления корпоративной социальной отчетности / М.В. Краснова // Междунар. бухгалт. учет. – 2012. – № 19 (217). – С. 23–27.
167. Краснова М.В. Учетно-методический инструментарий формирования социальной отчетности публичных компаний : дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / М.В. Краснова ; ФГБОУ ВПО «Всерос. заоч. финансово-экон. ин-т». – М., 2013. – 207 с.
168. Крейг С. The New Corporate Philanthropy / С. Крейг // Harvard Business Review. Россия. – 1994. – № 5–6. – С. 105–108.
169. Крупка Я. Моделювання систем та процедур бухгалтерського обліку / Я. Крупка, І. Кузь // Вісн. Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2013. – Вип. 3. – С. 62–68.

170. Кувалдина Т.Б. Нормативное регулирование бухгалтерского учета / Т.Б. Кувалдина, С.Е. Метелев // Закон и право. – 2006. – № 4. – С. 67–70.
171. Кудашева В.А. Единая интернациональная модель учета и отчетности для международных нефтегазовых компаний [Электронный ресурс] / В.А. Кудашева // УЭкС. – 2013. – № 52. – Режим доступа : <http://cyberleninka.ru/article/n/edinaya-internatsionalnaya-model-ucheta-i-otchetnosti-dlya-mezhdunarodnyh-neftegazovyh-kompaniy>
172. Кудров В. Крах советской модели экономики : монография / В. Кудров. – М. : Моск. обществ. науч. фонд, 2010. – 218 с.
173. Кужелев М.А. Кубическая модель корпоративной социальной ответственности / М.А. Кужелев // Економіка і організація управління. – 2012. – Вип. № 1 (11). – С. 29–35.
174. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / М.В. Кужельний, В.Г. Лінник. – Київ : КНЕУ, 2001. – 334 с.
175. Кузнецова С.А. Перспектива бухгалтерського обліку: стратегічність, електронна комерція та соціальна спрямованість / С.А. Кузнецова // Європ. вектор екон. розвитку. – 2014. – № 1 (16). – С. 73–83.
176. Кундря-Висоцька О.П. Ретроспектива становлення обліку як абстрактної категорії наукознавства /О.П. Кундря-Висоцька // Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. – 2012. – № 1. – С. 121–125.
177. Курінна І. Прозорість і корпоративна соціальна відповідальність: керівництво для державного сектора / І. Курінна, В. Малярчук, М. Саприкіна, М. Супрунюк, О. Трегуб. – Київ : Поліграфія «Юстон», 2015. – 47 с.
178. Кутер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета: учеб. пособие / М.И. Кутер. – М. : Финансы и статистика. Экспертное бюро, 2000. – 544 с.
179. Куцик П.О. Позитивна теорія обліку: сучасність та перспектива / П.О. Куцик // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». – 2009. – № 647. – С. 411–415.

180. Лаговська О.А. Бухгалтерський облік як інформаційно-комунікаційна система: конструктивний підхід / О.А. Лаговська // Вісн. Житомир. держ. технол. ун-ту. Сер.: Економічні науки. – 2011. – № 3 (57). – С. 76–78.
181. Лахина А.П. Социальная ответственность в системе управления социально-экономической деятельностью корпораций : автореф. дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.05 / А.П. Лахина. – М., 2009. – 22 с.
182. Лебедев І.В. Забезпечення гідної праці на засадах корпоративної соціальної відповідальності : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.07 / І.В. Лебедев. – Хмельницький, 2015.
183. Левицька С.О. Соціальна складова підприємницької діяльності як об'єкт обліку / С.О. Левицька // Наук. зап. Нац. ун-ту «Острозька академія». Сер.: Економіка : зб. наук. пр. – 2014. – Вип. 26. – С. 114–118.
184. Левицька С.О. Соціальний облік: методичний підхід та організаційне забезпечення / С.О. Левицька // Вісн. Нац. ун-ту «Львівська політехніка». – 2014. – № 797. – С. 255–262.
185. Легенчук С.Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії : монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир : Житомир. держ. технол. ун-т, 2012. – 336 с.
186. Легенчук С.Ф. Історичні аспекти розвитку теорії бухгалтерського обліку в англomовних країнах / С.Ф. Легенчук // Вісн. Житомир. держ. технол. ун-ту. – 2010. – № 1 (51). – Ч. 1. – С. 1–7 ; № 2 (52). – Ч. 2. – С. 32–41.
187. Легенчук С.Ф. Розвиток бухгалтерського обліку на основі концепції методологічного анархізму П. Фейєрабенда: pro et contra / С.Ф. Легенчук // Економіка: реалії часу. – 2012. – № 2 (3). – С. 88–91.
188. Легенчук С.Ф. Тенденции развития теории бухгалтерского учета в англоязычных странах / С.Ф. Легенчук // Междунар. бухгалт. учет. – 2010. – № 8. – С. 53–63.

Список використаних джерел

189. Лемішевська О.С. Періодизація розвитку обліку: історичний аспект / О.С. Лемішевська // Молодий вчений. – 2015. – № 3 (18). – С. 8–11.
190. Ленин В.И. Как организовать соревнование? / В.И. Ленин : полн. собр. соч. в 55 т. (5 изд.). – М. : Изд-во полит. лит., 1974. – Т. 35. – С. 195–205.
191. Ленин В.И. Удержат ли большевики государственную власть? / В.И. Ленин : полн. собр. соч. в 55 т. (5 изд.). – М. : Изд-во полит. лит., 1969. – Т. 34. – С. 287–339.
192. Лень В.С. Класифікація видів обліку / В.С. Лень, В.В. Гливенко // Економіка: проблеми теорії та практики : зб. наук. пр. – Дніпропетровськ : Донец. нац. ун-т, 2003. – Вип. 186. – Т. 2. – С. 521–528.
193. Лещенко О.А. Современные методики оценки эффективности деятельности компаний в области КСО [Электронный ресурс] / О.А. Лещенко, Е.В. Корчагина // Менеджмент в России и за рубежом. – № 1. – 2014. – Режим доступа : <http://dis.ru/library/557/28442/>
194. Литвиненко В.С. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку в умовах глобалізації економіки / В.С. Литвиненко // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : зб. матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 26.02.2015 р.). – Київ : ННЦ «ІАЕ», 2015. – С. 93–95.
195. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік : підручник / О.В. Лишиленко. – Київ : Центр навч. л-ри, 2009. – 670 с.
196. Лишиленко О.В. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / О.В. Лишиленко. – Київ : Центр навч. л-ри, 2005. – 219 с.
197. Ловинська Л.Г. Оцінка в сучасній системі бухгалтерського обліку підприємств України : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / Л.Г. Ловінська ; «Київ. нац. економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана». – Київ, 2007. – 29 с.
198. Лоханова Н.О. До питання про принципи підготовки інтегрованої звітності / Н.О. Лоханова // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2012. – Вип. 9 (2). – С. 291–299.

199. Лоханова Н.О. Економічні інтереси користувачів облікової інформації – конфліктність, взаємозалежність і вплив на цільову спрямованість обліку / Н.О. Лоханова : зб. наук. пр. Черкас. держ. технолог. ун-ту. Сер.: Економічні науки : у 3 ч. – 2012. – Вип. 30. – Ч. 2. – С. 123–128.
200. Лоханова Н.О. Зміст поняття «предмет бухгалтерського обліку» – традиційні і нові підходи до тлумачення / Н.О. Лоханова // Інвестиції: практика та досвід. – 2012. – № 18. – С. 34–37.
201. Лоханова Н.О. Поглиблення інтеграційних процесів як напрям розвитку облікової системи в управлінні економічною стійкістю підприємств [Електронний ресурс] / Н.О. Лоханова // Ефективна економіка. – 2014. – № 11. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3484>
202. Лучко М.Р. Пізнання в розвитку теорії бухгалтерського обліку / М.Р. Лучко // Наук. вісн. Ужгород. нац. ун-ту. Сер.: Економіка. – 2015. – Вип. 1 (45). – Т.2 – С. 33–38.
203. Лымарь А.Т. Философия, практическое руководство [Електронний ресурс] / А.Т. Лымарь. – Режим доступу : <http://terme.ru/dictionary/927>
204. Лысенко Л. Периодизации развития бухгалтерского учета [Електронний ресурс] / Л. Лысенко. – Режим доступу : http://sophus.at.ua/IA_Issue_1_2013.pdf
205. Мазаракі А.А. Трансформація обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки / А.А. Мазаракі // Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту в умовах міжнародної інтеграції, 20–22 квіт. 2005 р. : тези доп. Ч. 1. – Київ : Київ. торг.-екон. ун-т, 2005. – 277 с.
206. Майер Л. Як глобалізація веде до кризи світової економіки [Електронний ресурс] / Л. Майер, Ф. Шмідт, К. Шулер. – Режим доступу : <http://soskin.info/ea/2004/2/20040202.html>
207. Макконнелл К.Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика / К.Р. Макконнелл, С.Л. Брю : в 2-х т. Т. 1 ; пер. с англ. с 13-го англ. изд. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 486 с.

Список використаних джерел

208. Малюга Н.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в Україні: теоретико-методологічні основи : дис... д-ра екон. наук: 08.06.04 / Н.М. Малюга. – Київ, 2006. – 539 с.
209. Маліновська О.Я. Соціальна відповідальність бізнесу в Україні: етапи становлення / О.Я. Маліновська // Наук. вісн. Нац. лісотехн. ун-ту України. – 2008. – Вип. 18.6. – С. 200–204.
210. Манцуров І.Г. Побудова ієрархічної структури складових економічної безпеки підприємств [Електронний ресурс] / І.Г. Манцуров, О.В. Нусінова // Ефективна економіка : електронне наук. фахове вид. – 2011. – № 9. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=680>
211. Маренич Т.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку / Т.Г. Маренич // Вісн. Харк. нац. техн. ун-ту сіл. госп-ва імені Петра Василенка. – 2014. – Вип. 150. – С. 19–25.
212. Маркс К. Капитал : в 3-х т., Т. 3. Кн. 3. Процесс капиталистического производства, взятый в целом / К. Маркс. – М. : Политиздат, 1970. – 1084 с.
213. Маркс К. Критика политической экономии [Електронний ресурс] / К. Маркс. – Режим доступу : <http://www.esperanto.mv.ru/Marksismo/Kapital3/index.html>
214. Марущак Н.В. Ефективність соціальної відповідальності ТНК : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.02 / Н.В. Марущак. – Київ : Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. 2014. – 21 с.
215. Марченко М.Н. Государство и право в условиях глобализации : монографія / М.Н. Марченко. – М. : Проспект, 2013. – 400 с.
216. Марчук У.О. Роль функцій обліку та контролю в управлінні діяльністю підприємств / У.О. Марчук // Наук. вісн. Херсон. держ. ун-ту. – 2014. – Вип. 6. – Ч. 5. – С. 171–174.
217. Маршалл А. Принципы экономической науки [Электронний ресурс] / А. Маршалл. – Режим доступу : http://www.gumfak.ru/econom_html/marshall/content.shtml

218. Мескон М.Х. Основы менеджмента / Мескон Майкл, Альберт Майкл, Хедоури Франклин ; пер. с англ. – М. : Дело, 1997. – 704 с.
219. Мачуга Р.І. Інформаційна система бухгалтерського обліку в управлінні підприємствами харчової промисловості : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Р.І. Мачуга. – Тернопіль : Терноп. нац. екон. ун-т. – 2009. – 20 с.
220. Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский и компьютерные методы / М.Ю. Медведев. – М. : Дело и Сервис, 2001. – 752 с.
221. Мельник С.В. Шляхи стимулювання соціальної відповідальності вітчизняного бізнесу [Електроний ресурс] / С.В. Мельник, Т.А. Тресвятська, Л.В. Будьонна. – Режим доступу : <http://www.lir.cci.lg.ua>; lir.ukrpost.net.
222. Менгер К. Основания политической экономии / К. Менгер. – М. : Территория будущего, 2005. – 496 с.
223. Мескон М. Основы менеджмента / М. Мескон, М. Альберт, Ф. Хедоури ; пер. с англ. – М. : Дело, 2000. – 704 с.
224. Миронова О.А. Финансовый учет в системе управления : дисс. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / О.А. Миронова. – М., 1998. – 382 с.
225. Моисеенко Г.И. Теория бухгалтерского учета / Г.И. Моисеенко. – М. : Финансы, 1979. – 232 с.
226. Моссаковский В. Интеграция хозяйственного учета / В. Моссаковский, Т. Кононенко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – № 6. – С. 16–24.
227. Моторин Р.М. Напрями гармонізації статистичного і бухгалтерського обліку з метою покращення інформаційного забезпечення управлінських рішень / Р.М. Моторин, Т.М. Моторина // Статистика України. – 2009. – № 4. – С. 10–15.
228. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний документ] : IASB; Стандарт, Міжнар. док. від 01.01.2012. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_013

Список використаних джерел

229. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера ; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
230. Нагорная Н. Украинский бизнес может быть социально активным / Н. Нагорная // Деловая неделя. – 2004. – № 22. – С. 3.
231. Національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги» [Електронний ресурс] : Наказ Міністерства України від 07.02.2013 № 73. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
232. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
233. Никитина Л.М. Классификация стейкхолдеров в процессе формирования социально ответственного поведения компании / Л.М. Никитина // Вест. Северо-Кавказ. гос. техн. ун-та. – 2010. – № 2 (23). – С. 157–162.
234. Нищенко Л.П. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Л.П. Нищенко ; Київ. нац. ун-т ім. Т.Шевченка. – Київ, 2008. – 20 с.
235. Новицкий И.Б. Источники советского гражданского права / И.Б. Новицкий. – М. : Юрид. лит. – 1959. – 162 с.
236. NON-IFRS информация в МСФО-отчетности: мнение профессионального сообщества // Все про МСФО. – 2015. – № 9 (21). – С. 28–31.
237. О бухгалтерском учете [Електронний ресурс] : Закон Республики Молдова от 27.04.2007 № 113-XVI. – Режим доступу : www.ccrm.md/doc.php?l=ru&idc=80&id=4442
238. О бухгалтерском учете [Електронний ресурс] : Закон Республики Узбекистан 30.08.96 № 279-I. – Режим доступу : lex.uz/pages/getpage.aspx?lact_id=90764

239. О бухгалтерском учете [Електронний ресурс] : Федеральний Закон РФ от 06.12.2011 № 402 ФЗ. – Режим доступу : www.consultant.ru/popular/buch/53_1.html
240. О бухгалтерском учете и отчетности [Електронний ресурс] : Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 57-З. – Режим доступу : <http://www.pravo.by/main.aspx?guid=3871&p2=2/2055>
241. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности [Електронний ресурс] : Закон Республики Казахстан от 28.02.2007 № 234-III. – Режим доступу : online.zakon.kz/Document/?doc_id=30092011
242. О бухгалтерском учёте и финансовой отчетности [Електронний ресурс] : Закон Республики Таджикистан от 11.03.2011 №142. – Режим доступу : www.andoz.tj/images/materiali_andoz_tj/GLAVNOE%20MENU/2_zakonodatelstvo/4_zakoni_r_t/11-Zakon%20o%20bux.%20uchete.pdf
243. Огородникова Н.Л. Инструменты механизма стимулирования корпоративной социальной ответственности в системе управления деятельностью предприятия / Н.Л. Огородникова // Вісн. екон. науки України. – 2012. – № 1 (21). – С. 114–118.
244. Огороднікова Н. Оцінка рівня соціальної відповідальності підприємств у системі управління ресурсами Пенсійного фонду України / Н. Огороднікова // Економіка. – 2012. – № 2 (116). – С. 44–48.
245. Озеран В.О. Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку у споживчій кооперації // Торгівля, комерція, підприємництво / В.О. Озеран, Т.В. Попітїч : зб. наук. пр. / [ред. кол.: В.В. Апопій, П.О. Куцик, В.О. Шевчук та ін.]. – Львів : Львів. комерц. акад., 2014. – Вип. 16. – С. 92–98.
246. Олійник Я.В. Правові імперативи розвитку організації бухгалтерського обліку в Україні у системі макроекономічного управління / Я.В. Олійник // Проблеми економіки. – 2013. – № 1. – С. 124–129.

Список використаних джерел

247. Омецінська І.Я. Бухгалтерський облік як інформаційна система для управління підприємством / І.Я. Омецінська // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вип. 8. – С. 1154–1158.
248. Орлов І.В. Призначення бухгалтерського обліку та його історична модифікація / І.В. Орлов // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2011. – № 3. – Ч. 2 (21). – С. 231–241.
249. Орлов І.В. Теорія та методологія бухгалтерського обліку і контролю зобов'язань суб'єктів господарювання : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / І.В. Орлов. – Житомир : Житомир. держ. технол. ун-т, 2011. – 36 с.
250. Орлов І.В. Функції бухгалтерського обліку та їх розвиток / І.В. Орлов // Вісн. Житомир. держ. технол. ун-ту. Сер.: Екон. науки. – 2012. – № 1 (59). – С. 114–116.
251. Осінська О.Б. Значення держави в соціально зорієнтованій ринковій економіці / О.Б. Осінська // Наук. вісн. Нац. львів. техн. ун-ту. – 2009. – Вип. 19.5. – С. 211–218.
252. Основи економічної теорії: політекономічний аспект : підручник / Г.Н. Климко, Л.О. Каніщенко, В.М. Пригода, М.М. Садовий ; відп. ред. Г.Н. Климко. – 5-е вид., випр. – Київ : Знання-Прес, 2004. – 615 с.
253. Остапюк М.Я. Історія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / М.Я. Остапюк, М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків. – Київ : Знання, 2005. – 276 с.
254. Отчетность в области устойчивого развития: международное исследование КПМГ, 2011 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kpmg.com/RU/ru/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Corporate-responsibility-reporting-2012-rus.pdf>
255. Охрамович О.Р. Теоретичні і практичні аспекти формування облікової політики підприємств в сучасних умовах господарювання / О.Р. Охрамович // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 5 (143). – С. 190–194.
256. Паливода О.М. Підходи до управління стратегічними партнерствами підприємств / О.М. Паливода // Вісн. Хмельниц. нац. ун-ту. – 2013. – № 4. – Т. 2. – С. 11–16.

257. Палий В.Ф. Модернизация экономики страны требует совершенствования методологии бухгалтерского учета [Электронный ресурс] / В.Ф. Палий. – Режим доступа : [//www.econ.msu.ru/cmt2/lib/c/1422/file/AAA-2010-Vol-1.pdf](http://www.econ.msu.ru/cmt2/lib/c/1422/file/AAA-2010-Vol-1.pdf)
258. Палий В.Ф. О методе бухгалтерского учета / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 7. – С. 55–60.
259. Палий В.Ф. Определение предмета бухгалтерского учета / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 5. – С. 95–97.
260. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. Общий обзор дискуссионных вопросов / В.Ф. Палий. – М. : Бухгалтерский учет, 2007. – 59 с.
261. Панкевич О.З. Соціальна держава: поняття та загально-теоретична характеристика : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01 / О.З. Панкевич. – Львів : Львів. нац. ун-т ім. Івана Франка, 2003. – 19 с.
262. Пархоменко В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, контролю та аналізу витрат на якість продукції : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / В.М. Пархоменко. – Житомир : Житомир. держ. технолог. ун-т, 2011. – 36 с.
263. Пархоменко В.М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04 / В.М. Пархоменко. – Житомир : Житомир. інженерно-технолог. ін-т, 2002. – 19 с.
264. Пейн Л. Вперед! Наверх! А там... / Пейн Лин, Деспанде Рохит, Марголис Джошуа, Бетчер Ким Эрик // Harvard Business Review. Россия. – 2006. – № 5. – С. 98–108.
265. Перекрестов Д.Г. Корпоративная социальная ответственность: вопросы теории и практики / Д.Г. Перекрестов, И.П. Поварич, В.А. Шабашев. – М. : Акад. Естествознания, 2011. – 437 с.
266. Петренко С.М. Розвиток бухгалтерського обліку у сфері соціальних відносин / С.М. Петренко // Вісн. Львів. комерц. акад. Сер.: Економічна. – 2014. – Вип. 44. – С. 21–25.

Список використаних джерел

267. Петров А.М. История бухгалтерского учета в России и Китае / А.М. Петров, М.П. Лымарь // Междунар. бухгалтер. учет. – 2013. – № 12 (258). – С. 56–63.
268. Петрова В.Ф. Бухгалтерський облік : конспект лекцій / В.Ф. Петрова. – Харків : ХНАМГ, 2008. – 127 с.
269. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія / О.М. Петрук. – Житомир : Житомир. держ. технолог. ун-т, 2005. – 420 с.
270. Петрук О.М. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика : монографія / О.М. Петрук. – Житомир : Житомир. держ. технолог. ун-т, 2006. – 152 с.
271. Петрук О.М. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку в Україні: стратегія, гармонізація, регламентація: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04 / О.М. Петрук. – Київ : Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана, 2006. – 33 с.
272. Пилипів Н.І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах : монографія / Н.І. Пилипів. – Івано-Франківськ : ВДВ ЦІТ, 2007. – 364 с.
273. Пілевич Д.С. Застосування системного підходу до дослідження бухгалтерського обліку / Д.С. Пілевич // Проблеми економіки. – 2015. – № 1. – С. 209–217.
274. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : Наказ Мінфіну України від 09.12.2011 № 1591. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>
275. Пласке. Енергія руху : Публічний звіт про результати діяльності за 2014 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.plaske.ua/PLASKE_Report_2014_RU.pdf
276. Подготовка годовых отчетов: последние тренды и лучшие практики [Електронний ресурс] / Москва, 2013 г. – Режим доступу : www.raexpert.ru/researches/year_report/2012/
277. Позов А.Х. Характеристики фінансової та управлінської звітності [Електронний ресурс] / А.Х. Позов // Ефективна економіка. – 2012. – № 9. – Режим доступу : http://www.economy.nauka.com.ua/index.php?nomer_data=9&year_data=2012.

278. Поленова С.Н. Стоимостное измерение в системе бухгалтерского учета / С.Н. Поленова // Бухгалтер и закон. – 2008. – № 12 (120).
279. Портер М. Японская экономическая модель / М. Портер, Х. Такеути, М. Сакакибара. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 263 с.
280. Посібник з КСВ. Базова інформація з корпоративної соціальної відповідальності / [О. Лазоренко, Р. Колишко та ін.]. – Київ : Енергія. – 2008. – С. 78–83.
281. Посохов І.М. Модель корпоративного управління України: становлення, особливості, основні напрямки подальшого розвитку / І.М. Посохов // Вісн. Нац. техн. ун-ту «Харків. політехн. ін-т». – 2012. – № 25. – С.175–183.
282. Правдюк Н.Л. Вплив теорії бухгалтерського обліку на поліпшення якості економічної інформації / Н.Л. Правдюк // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : зб. матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 26 лют. 2015 р.). – Київ : ННЦ «ІАЕ», 2015. – С. 137–140.
283. Правдюк Н.Л. Фінансовий облік в агропромисловому виробництві: теорія, методологія, практика : дис. ... д-ра екон. наук : 08.06.04 / Н.Л. Правдюк. – Київ, 2006. – 390 с.
284. Приходько І.П. Теоретичні основи глобальної системи бухгалтерського обліку / І.П. Приходько // Держава та регіони. Сер.: Економіка та підприємництво. – 2013. – № 2. – С. 162–165.
285. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] : Закон України від 16.07.99 № 996-XIV. – Режим доступу : zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14
286. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів : затв. постановою КМУ від 28.11.98 № 1706.

287. Проданчук М.А. Нефінансова звітність – ефективний інструмент в реалізації управлінських рішень / М.А. Проданчук : зб. наук. пр. Таврійськ. держ. агротехнол. ун-ту (екон. науки). – 2013. – № 2 (2). – С. 202–214.
288. Проданчук М.А. Формирование задач бухгалтерского учета, ориентированных на запросы системы управления / М.А. Проданчук // Облік і фінанси. – 2013. – № 2 (60). – С. 37–42.
289. Проданчук М.А. Функції бухгалтерського обліку у формуванні інноваційної бази в умовах глобальних трансформацій / М.А. Проданчук // Україна у геоекономічному просторі: глобальні виклики, сучасні тренди розвитку та соціокультурні трансформації : матеріали Всеукр. наук. інтернет-конф. (м. Тернопіль, ТНЕУ, 15 трав. 2013 р.). – Тернопіль : Вектор. – 2013. – С. 145–148.
290. Проект «Концепція Національної стратегії соціальної відповідальності бізнесу в Україні» [Електронний ресурс]. Дата опублікування : 01.06.2011. – Режим доступу : <http://svb.org.ua/publications?page=1>
291. Проект фонда «Эффективное управление» [Електронний ресурс]: Отчет о конкурентоспособности. – Режим доступу : <http://www.feg.org.ua/reports>
292. Пушкар М.С. Історія обліку та контролю господарської діяльності : навч. посіб. / М.С. Пушкар, Н.В. Гавришко, Р.В. Романів. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 223 с.
293. Пушкар М.С. Розробка систем обліку: навч. посіб. / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2003. – 198 с.
294. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти) : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 423 с.
295. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики : монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. – 260 с.
296. Пушкар М.С. Філософія обліку : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 157 с.

297. Пушкар М.С. Фінансовий облік у системі управління : монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Картбланш, 2006. – 178 с.
298. Пятый элемент [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.csrjournal.com/akcent/5947-pyatyy-element.html>
299. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М. : Инфра-М, 2010. – 512 с.
300. Рахлин К.М. Система менеджмента качества: заблуждения и ошибки / К.М. Рахлин // Методы менеджмента качества, 2005. – № 12. – С. 19–20.
301. Рейтинг социально ответственных компаний Украины – 2011 [Електронний ресурс] // Контракты: UA, 18.04.2011. – Режим доступу : <http://kontrakty.ua/rankings/147>
302. Рейтинг социально ответственных компаний Украины – 2013 [Електронний ресурс] // Контракты: UA, 31.05.2013. – Режим доступу : <http://kontrakty.ua/article/62569>
303. Рета М.В. Становлення і розвиток парадигми бухгалтерського обліку / М.В. Рета // Бізнес Інформ. – 2014. – № 10. – С. 287–293.
304. Резнікова В.В. Гармонізація бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єктів господарювання в Україні: поняття та форми / В.В. Резнікова, О.С. Орлова // Вісн. господарського судочинства. – 2015. – № 2. – С. 110–125.
305. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар ; пер. с фр. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
306. Ришар Ж. Информационное обеспечение анализа устойчивого развития / Ж. Ришар, В.Г. Широбоков, Ю.В. Алтухова // Учет, анализ и аудит. – 2010. – Вып. 1. Стратегический экономический анализ и его информационное обеспечение. – С. 16–20.
307. Розвиток бухгалтерського обліку в контексті узгодження антагоністичних інтересів груп заінтересованих осіб : монографія / І.В. Жиглей, В.І. Кузь, О.А. Лаговська, О.В. Олійник. – Чернівці : Технодрук, 2012. – 248 с.

308. Ротовский А. Украина, Россия: Корпоративная социальная ответственность бизнеса [Электронный ресурс] / А. Ротовский // Сайт Ин-та общест. связей, Белоруссия. – Режим доступа : http://www.ipr.by/ru/articles//art_2008/art_11.html
309. Саблук П.Т. Функції обліку у відповідності до вимог часу / П.Т. Саблук // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : зб. матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 26 лют. 2015 р.). – Київ : ННЦ «ІАЕ», 2015. – С. 435–437.
310. Савина Т.Н. Социально-экономическая ответственность бизнеса : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.01 / Т.Н. Савина ; ГОУВПО «Мордов. гос. ун-т им. НП Огарева». – Йошкар-Ола, 2007. – 20 с.
311. Савченко В.М. Взаємозв'язок інформаційної та контрольної функцій бухгалтерського обліку / В.М. Савченко, Н.М. Колос // Наук. пр. Кіровоград. нац. техн. ун-ту. Сер.: Екон. науки. – 2010. – Вип. 18, Ч. II. – С. 23–26.
312. Садовська І.Б. Інституціональні аспекти управлінського обліку [Електронний ресурс] / І. Садовська. – Режим доступа : sophus.at.ua/publ/2015_03_27/sekcija_1_2015_03_27/82
313. Садовська І.Б. Облікове забезпечення в системі стратегічного управління трудовим потенціалом аграрних підприємств / І.Б. Садовська // Економічний форум. – 2015. – № 1. – С. 268–276.
314. Садовська І.Б. Суттєвість нефінансової інформації в управлінському обліку / І.Б. Садовська // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. пр. / Н.В. Семенишена.– Тернопіль : Крок, 2013. – Вип. 1. – С. 33–35.
315. Салынина С.Ю. Современные тенденции формирования корпоративной отчетности в области устойчивого развития / С.Ю. Салынина // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – № 5. – С. 72–84.
316. Саприкина М. Лицензия на успех [Электронный ресурс] / М. Саприкина // Pharma Magazine. – 2015. – № 2. – С. 9–14. – Режим доступа : <http://www.apitus.com.ua/magazine/1367/actual>

317. Свірко С.В. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в секторі загального державного управління / С.В. Свірко, А.І. Фаріон // Фінанси, облік і аудит. – 2013. – Вип. 2 (22). – С. 223–241.
318. Світлична В.Ю. Гармонізація національної фінансової звітності з міжнародними стандартами: актуальність, порядок та перспективи / В.Ю. Світлична, С.М. Малик : зб. наук. пр. «Комунальне господарство міст». Сер.: Економічні науки. – № 100. – 2011. – С. 234–241.
319. Семенишена Н.В. Дефініції поняття «бухгалтерський облік» в сучасних дослідженнях // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. пр. Вип. 1. (м. Кам'янець-Подільський) / Н.В. Семенишена. – Тернопіль : Крок, 2013. – С. 33–35.
320. Семенюк В.З. Стандартність і креативність підсистем обліку / В.З. Семенюк ; за ред. М.С. Пушкаря // Сучасні проблеми обліку : монографія. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – С. 36–60.
321. Семейон В.С. Правове регулювання обліку та звітності в Україні та Угорщині: порівняльний аспект / В.С. Семейон // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. зб. наук. пр. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Вип. 3 (12). – Житомир : Житомир. держ. технол. ун-т, 2008. – С. 393–406.
322. Сидорова М.И. Развитие моделей бухгалтерского учета в условиях современных информационных технологий : автореф. дисс. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / М.И. Сидорова. – ФГОБУВПО «Фин. ун-т при Прав-ве РФ». – М., 2013. – 44 с.
323. Сидорова М.И. Модели интеграции различных учетных подсистем в единое информационное пространство // Междунар. бухгалтер. учет. – 2013. – № 39 (276). – С. 20–27.
324. Скляр Е.Н. Исследование моделей корпоративной социальной ответственности, используемых в мировой практике / Е.Н. Скляр, И.О. Зверкович. // Вестн. Брянск. гос. техн. ун-та. – 2006. – № 4 (12). – С. 82–86.

Список використаних джерел

325. Слободян Н.Г. Система кругообороту капіталу як спосіб удосконалення бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Н.Г. Слободян, Т.М. Паляниця // Ефективна економіка. – 2013. – № 7. – Режим доступу : www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2211
326. Словник української мови [Електронний ресурс] : Акад. тлумач. слов. в 11 т. (1970–1980). – Режим доступу : <http://sum.in.ua>
327. Сльозко Т.М. Облік у «рульовому колесі» менеджменту / Т.М. Сльозко // Наук. вісн. Акад. муніципал. упр. Сер.: Економіка. – 2010. – Вип. 8. – С. 135–143.
328. Сльозко Т.М. Організація обліку : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Т.М. Сльозко, О.І. Мазіна. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 368 с.
329. Сокіл О.Г. Нормативно-регуляторні аспекти сучасного обліку сільськогосподарських підприємств / О.Г. Сокіл : зб. наук. пр. ВНАУ. Сер.: Економічні науки. – 2012. – № 4 (70). – С. 108–114.
330. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет : от истоков до наших дней : учеб. пособ. для вузов / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
331. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни / Я.В. Соколов. – М. : Магистр; ИНФРА, 2010. – 224 с.
332. Соколов Я.В. История бухгалтерського учета / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
333. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
334. Соколов Я.В. Скептицизм в бухгалтерском учете / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 10. – С. 49–52.
335. Соловей Т.Н. Формирование финансовой отчетности социально активной фирмы экономики : автореф. дисс. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Т.Н. Соловей. – ФГБОУ ВПО «СПбГТЭУ». – СПб., 2014. – 25 с.

336. Солодуха О.В. Оцінка управління соціальною відповідальністю бізнесу / О.В. Солодуха // Ринкова економіка: сучасна теорія і практика управління : зб. наук. ст. – Т. 11. – Вип. 20. – Ч. 1. – Одеса : Одес. нац. ун-т, 2008.
337. Сопко В.В. Бухгалтерський облік. Загальна теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / В.В. Сопко, В.В. Сопко, О.В. Сопко. – Київ, 2001. – 353 с.
338. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: основи теорії та концептуальні засади побудови : навч.-метод. посіб. / В.В. Сопко, О.В. Сопко. – Київ : Знання, 2002. – 231 с.
339. Соскін О.І. Трансформація податкової системи в контексті формування сучасної економічної моделі України / О.І. Соскін // Економічний часопис-XXI : наук. журн. – 2010. – № 3–4. – С. 7–14.
340. Социальная ответственность бизнеса: актуальная повестка / под ред. С.Е. Литовченко, М.И. Корсакова. – М. : Ассоц. менеджеров, 2003. – 108 с.
341. Соціальна відповідальність бізнесу [Електронний ресурс] : Вікіпедія // Вільна енциклопедія – Режим доступу : <http://uk.wikipedia.org/wiki/>
342. Соціальна відповідальність бізнесу [Електронний ресурс] : Центр перспективних соціальних досліджень. – Режим доступу : www.cpsr.org.ua/index.php?option=com_content&view=article&id=188:2012-06-18-05-17-21&catid=16:2010-06-10-20-23-45&Itemid=23
343. Соціальна відповідальність бізнесу. Українські реалії та перспективи [Електронний ресурс] : Слухання парламентського комітету з питань промислової і регуляторної політики та підприємництва : інформ.-аналіт. матеріал. – Режим доступу : www.svb.org.ua/sites/default/files/Analitichniy_Material_do_Sluhan_FINAL.pdf
344. Стародубская М. Стратегия, милосердие, мода или PR? [Електронний ресурс] / М. Стародубская. – Режим доступу : <http://www.mm.com.ua/russian/articles>
345. Стародубская М. Социальная ответственность бизнеса – прямо в цель. / М. Стародубская // Маркетинговые коммуникации, 2005. – № 1.

Список використаних джерел

346. Статистичний бюлетень за 2015 рік [Електронний ресурс] // Держ. служба статистики України. – Режим доступу : www.ukrstat.gov.ua
347. Стрибулевич Т.О. Облік і аналіз соціальних витрат на підприємстві: управлінський аспект : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Т.О. Стрибулевич. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. – 20 с.
348. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку : підручник / Л.К. Сук, Л.П. Сук. – Київ : Каравела, 2015. – 624 с.
349. Сулова Т.О. Еволюція наукових підходів до розуміння ціни та класифікація її сучасних функцій [Електронний ресурс] / Т.О. Сулова // Ефективна економіка. – 2011. – № 12. – Режим доступу : nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2011_12_54
350. Сухарева О.А. Экономико-правовые основы становления бухгалтерского права как самостоятельной отрасли права / О.А. Сухарева // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 4. – С. 150–173.
351. Тарасов О.В. Проблема суб'єкта в міжнародному публічному праві : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.11 / О.В. Тарасов. – Харків : Нац. юрид. ун-т ім. Ярослава Мудрого, 2015. – 40 с.
352. Теорія бухгалтерського обліку: монографія / Л.В. Нападівська, Ш. Сандер, М. Добія, Р. Матезіч та ін. ; за заг. ред. Л.В. Нападівської. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 732 с.
353. Технологии реализации социальной ответственности корпораций [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.tpprf.ru/img/uploaded/2005020211202102.doc
354. Тимрієнко І.Ю. Облік і аналіз витрат на якість продукції: організація і методика : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / І.Ю. Тимрієнко ; Держ. академія статистики, обліку та аудиту. – Київ, 2010. – 20 с.
355. Туркин С. Как выгодно быть добрым: Сделайте свой бизнес социально ответственным / С. Туркин. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2007. – 381 с.

356. У 2015 році в США поставлений рекорд за обсягами благодійності [Електронний ресурс] // Економічна правда, 16 черв. 2016. – Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua/news/2016/06/16/596169/>
357. Україна в цифрах у 2013 році : Стат. зб. / за ред. О.Г. Осауленка. – Київ : Інформ.-видав. центр Держкомстату України, 2014. – 240 с.
358. Українська радянська енциклопедія : [в 11 т.] / Стаття : Соціалістична власність. – 2-е вид. – Київ : Гол. ред. УРЕ, 1983. – Т. 10. – 544 с.
359. Українці в світі [Офіц. сайт] / Проект ВО «За Помісну Україну!». – Режим доступу : <http://www.ukrainians-world.org.ua/ukr/peoples/>
360. Уочман П. Социальная ответственность бизнеса / Пол Уочман, Малколм Форстер // SPERO. Социальная политика : экспертиза. Рекомендации, обзоры. – 2005. – № 2. – С. 39–49.
361. Учет социальных последствий экономической деятельности (Social Accounting) [Електронний ресурс] : Экономический словарь. – Режим доступу : http://gufo.me/eco_a
362. Фейерабенд П. Против метода. Очерк анархистской теории познания / П. Фейерабенд ; пер. с англ. А.Л. Никифорова. – М. : АСТ, 2007. – 413 с.
363. Философия : Энцикл. слов. / под ред. А.А. Ивина. – М. : Гардарики, 2004 г. – 1072 с.
364. Фридман М. Капитализм и свобода / М. Фридман ; пер. с англ. – М. : Новое издательство, 2006. – 240 с.
365. Фролова Л.В. Методологічні підходи до аналізу й управління стейкхолдерами в оптовій торгівлі / Л.В. Фролова, Ю.Ю. Юрченко, Т.П. Шевченко // Вісн. Нац. техн. ун-ту «ХПІ». – 2013. – № 45 (1018). – С. 128–132.
366. Функції порівняльного правознавства [Електронний ресурс]. – Режим доступу : textbooks.net.ua/content/view/4239/35/

Список використаних джерел

367. Хамідов А.Ш. Социальная ответственность бизнеса как системно организованная совокупность социальных обязательств / А.Ш. Хамідов // Соціально-економічний розвиток України та її регіонів: проблеми науки та практики : тези доп. на міжнар. наук.-практ. конф. 22–23 трав. 2008 р. – Харків : ФОП Александрова К.М. – С. 135–137.
368. Хамідова О.М. Складання соціальної звітності як важливий етап реалізації соціально-відповідального маркетингу підприємства галузі мінеральних добрив / О.М. Хамідова // Экономика Крыма. – 2010. – № 2 (31). – С. 222–226.
369. Харитоновна Е.Н. Управление социально ответственной деятельностью промышленных предприятий (на примере черной металлургии) : автореф. дисс. ... д-ра. экон. наук : 08.00.05, 08.00.12. / Е.Н. Харитоновна ; ФГОУ ВПО «Гос. технол. ун-т «Москов. ин-т стали и сплавов». – М., 2009. – 41 с.
370. Хворостянкін А.В. Дефініції в законодавчих текстах: питання теорії // А.В. Хворостянкін : сайт М-ва юстиції України. – Режим доступу : <http://old.minjust.gov.ua/6669>
371. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
372. Хомин П.Я. Алоніми в обліковій теорії як елемент алокацій [Електронний ресурс] / П.Я. Хомин. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/1363/35/>
373. Хомин П.Я. Капітал чи фонд: еволюція розуміння облікових категорій на тлі ідей Й. Шумпетера / П.Я. Хомин // Наук. вісн. Чернів. ун-ту. Сер.: Економіка. – 2011. – С. 83–85.
374. Хомин П.Я. Облік у сфері інформаційної функції [Електронний ресурс] / П.Я. Хомин. : сайт Kujawsko-Pomorska Szkoła Wyższa w Bydgoszczy. – Режим доступу : http://kpsw.edu.pl/pobierz/wydawnictwo/re7/p_khomyn.pdf

375. Хомин П.Я. Теорія бухгалтерського обліку чи її імітація? / П.Я. Хомин // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці : зб. тез та доп. I Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Київ, 21.02.2013 р.). – Київ : Всеукр. ін-т права і оцінки, 2013. – С. 106–110.
376. Хорунжак Н.М. Передумови розвитку функцій бухгалтерського обліку бюджетних установ / Н.М. Хорунжак // Проблеми конструкції та розвитку форм самоорганізації людських спільнот : зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, Лондон, 21–28 квіт. 2011 р.). – Одеса, 2011. – С. 54–56.
377. Цуциева О.Т. Сравнительный анализ моделей корпоративной социальной ответственности [Електронний ресурс] / О.Т. Цуциева, А.З. Гобозова // Экономические науки. – Июль, 2013. – Режим доступа : <http://research-journal.org/featured/economical/sravnitelnyj-analiz-modelej-korporativnoj-socialnoj-otvetstvennosti/>
378. Цюе Цзихун. Социальные реформы и система управления в Китае [Електронний ресурс] : 25-09-2012 / Цзихун Цюе. – Режим доступа : [//ru.theorychina.org/xsqr_2477/201209/t20120925_234957.shtml](http://ru.theorychina.org/xsqr_2477/201209/t20120925_234957.shtml)
379. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку : автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / Л.В. Чижевська ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – Київ, 2007. – 36 с.
380. Чижевська Л.В. Поява та розвиток соціально-орієнтованого обліку [Електронний ресурс] / Л.В. Чижевська // 1-я Междунар. науч.-практ. конф. «Качество экономического развития: глобальные и локальные аспекты», 24–25 мая 2007 г. – Режим доступа : http://www.confcontact.com/2007may/+1_chizhev.php
381. Чумаченко Н.Г. Экономический анализ и управление производством / Н.Г. Чумаченко. – Київ : КИНХ, 1969. – 234 с.

382. Шайкан А.В. Від примітивних інвентарів до управлінського стратегічного обліку / А.В. Шайкан // Вчені записки : зб. наук. пр. ; ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана» . – 2008. – Вип. 10. – С. 63–70.
383. Шайкан А.В. Виникнення подвійного запису – міфи і реальність / А.В. Шайкан // Незалежний аудитор. – 2012. – № 2. – С. 43–49.
384. Шаповал В.М. Вплив релігії на формування ділової етики / В.М. Шаповал // Теоретичні та прикладні питання економіки. – 2010. – Вип. 22. – С. 87–99.
385. Шароватова Е.А. Типологія сутності управленческого учета / Е.А. Шароватова // Учет и статистика. – 2011. – № 1. – С. 5–11.
386. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В.Г. Швець. – Київ : Знання, 2004. – 447 с.
387. Швець Л.І. Облік та аналіз соціальних витрат підприємств машинобудівної галузі : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / Л.І. Швець. – Тернопіль : Терноп. нац. екон. ун-т., 2014. – 20 с.
388. Шевченко С.В. Еволюція теорій ціноутворення в економічній думці XVII–XIX ст. / С.В. Шевченко // Вісн. Харків. нац. аграр. ун-ту ім. В. Докучаєва. Сер.: Економічні науки. – 2014. – № 3 (34). – С. 244–248.
389. Шевченко Т.П. Суб'єкти, об'єкти та особливості корпоративної соціальної відповідальності у зовнішньоекономічній діяльності / Т.П. Шевченко // Вісн. Нац. техн. ун-ту «Харків. політехнічний ін-т». – 2013. – № 45 (1018). – С. 128–132.
390. Шевчук А.В. Социальная роль бизнеса в моделях корпоративного управления [Електроний ресурс] / А.В. Шевчук // SPERO. Социальная политика : экспертиза. Рекомендации, обзоры. – 2005. – № 2. – С. 17–26. – Режим доступа : http://spero.socpol.ru/docs/spero_no2_shevchuk.pdf
391. Шешукова Т.Г. О применении понятий «бюджетный учет» и «бухгалтерский учет» в бюджетных учреждениях / Т.Г. Шешукова, К.В. Разуваева // Вестн. Одес. гос. ун-та. – 2011. – № 5 (124). – С. 68–73.

392. Шигун М.М. Корпоративна соціальна звітність як перспектива інформування про людський капітал вітчизняних компаній / М.М. Шигун, Т. В. Давидюк // Вісн. Запорізь. нац. ун-ту. Сер.: Економічні науки. – 2011. – № 1 (9). – С. 173–178.
393. Шигун М.М. Місце рахунків бухгалтерського обліку в пізнанні функцій облікової системи / М.М. Шигун, К.П. Боримська. // Вісн. Житомир. держ. технол. ун-ту. Сер.: Економічні науки. – 2011. – № 1 (47). – С. 148–152.
394. Шигун М.М. Парадигмальний розвиток системи бухгалтерського обліку / М.М. Шигун // Часопис економічних реформ. – 2013. – № 3 (11). – С. 134–139.
395. Шигун М.М. Проблемы классификации систем бухгалтерского учета / М.М. Шигун // Междунар. бухгалт. учет. – 2011. – № 11. – С. 31–38.
396. Шигун М.М. Розвиток теорії та методології моделювання системи бухгалтерського обліку: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09 / М.М. Шигун ; Держ. акад. статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – Київ, 2010. – 36 с.
397. Шип Н.А. Мораль і бізнес: Духовні орієнтири майбутнього підприємця / Н.А. Шип. – Київ : Інтерсервіс, 2011. – 132 с.
398. Шпак В. Обліковий процес у часово-просторовому вимірі / В. Шпак : зб. наук. пр. ДЕГУТ. Сер.: Економіка і управління. – 2014. – Вип. 28. – С. 278–284.
399. Шпак В. Підходи та напрями розвитку системи бухгалтерського обліку / В. Шпак // Економічний аналіз. – 2011. – № 8. – Ч. 2. – С. 430–433.
400. Шубін О.О. Стратегічні альянси і партнерство як основа стійкого розвитку хімічних підприємств / О.О. Шубін, Д.В. Махносов // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2013. – Вип. 1. – Т. 3. – С. 375–378.
401. Щокін Г. Загальні закони соціального управління / Г. Щокін // Персонал. – 2005. – № 3. – С. 74–80.

Список використаних джерел

402. Эпштайн Э.М. Этика бизнеса / Эдвин М. Эпштайн // Вестн. Санкт-Петербург. ун-та. – 2002. – Сер. 8. – Вып. 3 (№ 24). – С. 27–50.
403. Эклз Р. Дж. Измерение результативности компании / Р. Дж. Эклз ; пер. с англ. – М. : Юнайтд Пресс, 2009.
404. Энгельс Ф. Положение рабочего класса в Англии / К. Маркс и Ф. Энгельс. – соч. 2 изд. – Т. 18. – М. : Гос. изд-во полит. лит., 1955. – 652.
405. Юрій С.І. Еволюція власності в умовах становлення ринкових структур / С.І. Юрій // Вісн. екон. науки України. – 2008. – № 2 (14). – С. 3–6.
406. Юрій С.І. Економічна теорія: політична економія : підручник / за заг. ред. С.І. Юрія. – Київ : Кондор, 2009. – 604 с.
407. Як це було у 2014 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу : ifrs-conference.com.ua/index.php?id=-2014
408. Якісне дослідження методів впровадження соціальної відповідальності бізнесу в Україні / Ю.К. Бегма, О.Ю. Вінніков, О.І. Редько та ін. – Київ, 2006. – 130 с.
409. Яницький П.С. Фактори формування соціальної відповідальності бізнесу. Бізнес-освіта як бізнес: Якість послуг і соціальна відповідальність / П.С. Яницький, М.В. Фурса : матеріали V Міжнар. конф. «Розбудова менеджмент-освіти в Україні». – Київ : Консорціум із удосконалення менеджмент-освіти в Україні, 2003. – С. 279–291.
410. Яцунська О.С. Сутність оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку: сучасні підходи до тлумачення / О.С. Яцунська // Вісн. соціально-екон. дослідж. – 2013. – Вип. 4 (51). – С. 381–386.
411. Accountancy Act of Bulgaria [Електронний ресурс] // State Gazette No. 95 on 8 December 2015. – Режим доступу : <https://activeconsult.wordpress.com/2013/06/04/accounting-and-auditing-in-bulgaria/>

412. Accounting and Auditing Law of Republika Srpska. Official Gazette of Republika Srpska, No. 67/05 (введений в дію з 01.01.2010). – Режим доступу : http://docplayer.net//542130-Accounting-and-auditing-law-of-republika-srpska-article-1.html#show_full_text
413. Al-Hogail A.A. Chambers' contributions to the development of accounting thought / Abdulmalik A. Al-Hogail, Gary J. Previts, Raymond J. // Accounting Historians Journal. – 2001. – Vol. 28, No. 2. – pp. 1–30.
414. Basu S.K. Fundamentals of Auditing / S.K. Basu. – Dorling Kindersley (India) Pvt. Ltd., 2009. – 368 p.
415. Belkaoui A. The Whys and Wherefores of Measuring Externalities // The Certified General Accountant. 1975. – January – February. – P. 29.
416. Bratishko Yu.S. Formation of system of social responsibility of pharmaceutical business / Yu.S. Bratishko, O.V. Posilkina // The new role of marketing and communication technologies in business and society: global and local aspects / Ed. by Y.S. Larina. Publishing house «BREEZE». – Montreal, Canada, 2015. – pp. 224–237.
417. Brendan O'Dwyer. The legitimacy of accountants' participation in social and ethical accounting, auditing and reporting // Business Ethics: A European Review. – 2001. – Vol. 10, Issue 1. – pp. 27–39.
418. Business dictionary [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.businessdictionary.com>
419. Business for Social Responsibility [Електронний ресурс] : Official site. – Режим доступу : www.bsr.org
420. Business in society: making a positive and responsible contribution [Електронний ресурс] : From Website of International Chamber of Commerce. – Режим доступу : <http://www.iccwbo.org/products-and-services/trade-facilitation/9-steps-to-responsible-business-conduct/>
421. CAF World Giving Index 2015 [Електронний ресурс] : From Website of Charities Aid Foundation. – Режим доступу : www.cafonline.org/about-us/publications/2015-publications/world-giving-index-2015

422. Cambridge Business English Dictionary [Електронний ресурс] : From Website of Cambridge University Press. – Режим доступу : <http://dictionary.cambridge.org/dictionary/english/>
423. Carroll A.B. Corporate social responsibility: Evolution of a definitional construct // *Business and Society*. – 1999. – № 38. – pp. 268–295.
424. Carroll A.B. A Three-Dimensional Conceptual Model of Corporate Performance / Archie B. Carroll // *The Academy of Management Review*. – 1979. – Vol. 4, No. 4. – pp. 497–505.
425. Carroll A.B. The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders / Archie B. Carroll // *Business Horizons*. – 1991. – July-August. – pp. 39–48.
426. Chakraborty S. Corporate Social Responsibility and the Society [Електронний ресурс] : 2013. – Режим доступу : <http://www.csrtimes.com/community-articles/corporate-social-responsibility-and-the-society/205>
427. Committee for Economic Development [Електронний ресурс] : Official site. – Режим доступу : <https://www.ced.org/>
428. Communication on Progress: An Introduction [Електронний ресурс] : From Website of UN Global Compact. – Режим доступу : <https://www.unglobalcompact.org/library/1551>
429. Corporate Social Responsibility [Електронний ресурс]: From Meeting changing expectations. – Режим доступу : <http://www.wbcsd.org/work-program/business-role/previous-work/corporate-social-responsibility.aspx>
430. Corporate Social Responsibility [Електронний ресурс] : From Website of European Commission. – Режим доступу : ec.europa.eu/enterprise/policies/sustainable-business/corporate-social-responsibility/
431. Crane A. Business ethics: a European Perspective: Managing Corporate Citizenship and Sustainability in the Age of Globalization / A. Crane & D. Matten // Oxford University Press. – 2004. – pp. 41–49.

432. Crilly D. Psychological Antecedents to Socially Responsible Behavior / Crilly D., Schneider S. C., Zollo M. // Erb Institute of The University of Michigan. – 17 Jan 2011. – 45 p.
433. Currents of change [Електронний ресурс] : From The KPMG Survey of CR Reporting, 2015. – Режим доступу : <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/11/kpmg-international-survey-of-corporate-responsibility-reporting-2015.pdf>
434. D'Souza S. Social accounting – an analysis // Sai Om Journal of Commerce & Management A Peer Reviewed International Journal. – 2014. – Vol. 1, Issue 4. – P. 11–15.
435. Dewey J., Outliers of a Critical Theory of Ethics. – New York : Hillary House, 1957. – 121 p.
436. Directive 2014/95/EU Of The European Parliament And Of The Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups [Електронний ресурс] : From Website of Access to European Union law. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN>
437. Doing Business. Measuring Business Regulations [Електронний ресурс] : From Website of World Bank Group. – Режим доступу : www.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2016
438. Environmental Performance Index [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://epi.yale.edu/reports/2016-report>
439. Fitch H.G. Achieving corporate social responsibility / H.G. Fitch // Academy of Management Review. – 1976. – No 1. – P. 38–46.
440. G4 Sustainability Reporting Guidelines. Implementation manual [Електронний ресурс] : From GRI website. – Режим доступу : www.globalreporting.org/STANDARDS/G4/Pages/default.aspx
441. G4 Sustainability Reporting Guidelines. Reporting Principles and Standard Disclosures [Електронний ресурс] : From GRI website. – Режим доступу : www.globalreporting.org/STANDARDS/G4/Pages/default.aspx

442. Gaffikin M. Creating a science of accounting: accounting theory to 1970 / Michael J. Gaffikin // Accounting & Finance Working Paper. School of Accounting & Finance, University of Wollongong. – 2005. – № 05/08. – pp. 1–20.
443. Gaffikin M. The Critique of Accounting Theory/ Michael J. Gaffikin // Research Online. – 2006. – № 06/25.
444. Generally Accepted Accounting Principles (United States) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [en.wikipedia.org/wiki/Generally_Accepted_Accounting_Principles_\(United_States\)#Principles](http://en.wikipedia.org/wiki/Generally_Accepted_Accounting_Principles_(United_States)#Principles)
445. Global Compact Communication on Progress Policy [Електронний ресурс] : From Website of UN Global Compact / 01.03.2013. – Режим доступу : www.unglobalcompact.org/library/1851
446. Global Competitiveness Report 2015-2016 [Електронний ресурс] : From Website of World Economic Forum. – Режим доступу : <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2015-2016/>
447. Goldratt E.M. The Haystack Syndrome : Sifting Information Out of the Data Ocean. North River Press, Croton-on-Hudson, NY, 1990.
448. Gray R. Social and Environmental Accounting & Reporting [Електронний ресурс] / R. Gray, D. Collison, J. Bebbington // The Centre for Social and Environmental Accounting Research, University of Dundee, 2000. – Режим доступу : www.st-andrews.ac.uk/media/csear/discussion-papers/CSEAR_dps-socenv-socacc.pdf
449. Gray R. Accounting and Accountability : Changes and Challenges in Corporate Social and Environmental Reporting / R. Gray, D. Owen and C. Adams. – London : Prentice Hall, 1996.
450. Gray R. Accounting and environmentalism: An exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability / Gray, Rob // Accounting, Organizations and Society. – Vol. 17, Issue 5, 1992. – pp. 399–425.
451. Green Paper: Promoting a European framework for Corporate Social Responsibility / Commission of The European Communities. – Brussels, 18 July 2001. – 37 p.

452. GRI'S History [Електронний ресурс] : From GRI website. – Режим доступу : <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/gri-history/Pages/GRI's%20history.aspx>
453. Guidance on social responsibility Indicators in annual reports [Електронний ресурс] : From website of UNCTAD, New York and Geneva, 2008. – Режим доступу : http://unctad.org/en/docs/iteteb20076_en.pdf
454. Herbert L. The environment in governmental accounting in the seventies / Herbert Leo // The GAO review. US Gov.Print.Off. – 1972. – pp. 22–32.
455. Hespeneide E. Accounting for Sustainability Performance [Електронний ресурс] / Eric Hespeneide, Katie Pavlovsky and Mark McElroy // Financial Executive: March, 2010. – Режим доступу : www.financialexecutives.org/KenticoCMS/Financial-Executive-Magazine/2010_03/Accounting--March-2010.aspx
456. Hopkins M. Definition of Corporate Social Responsibility [Електронний ресурс] / Hopkins Michael. – Режим доступу : <http://mhcinternational.com/articles/definition-of-csr>
457. ICC guide to responsible sourcing. Integrating social and environmental considerations into the supply chain : ICC Commission on Business in Society. – ICC, 2008. – 13 p.
458. Index of Economic Freedom [Електронний ресурс]. – Режим доступу : en.wikipedia.org/wiki/Index_of_Economic_Freedom
459. Index-and-Checklist Global Reporting Initiative [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.globalreporting.org>
460. International Integrated Reporting Framework [Електронний ресурс] : From Website of IIRC. – Режим доступу : <http://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>
461. International Property Rights Index [Електронний ресурс] : From Website of Property Rights Alliance. – Режим доступу : s3.amazonaws.com/ATR/IPRI+Executive+Summary_REVIS ED2.pdf
462. ISO 26000 Social responsibility [Електронний ресурс] : From Website of ISO. – Режим доступу : www.iso.org/iso/home/standards/iso26000.htm

463. Korol S. Discretionary component of business social responsibility / S. Korol // Knowledge – Economy – Society. Challenges of contemporary economies in the face of global market conditions : Review of 7th International Scientific Conference Faculty of Management Cracow University of Economics, 30 May 2015. – Cracow, 2015. – pp. 125–131.
464. Korol S. Bases and terminological analysis of business social responsibility concept / S. Korol // The new role of marketing and communication technologies in business and society: global and local aspects / Ed. by Y. S. Larina. Publishing house «BREEZE», Montreal, Canada, Ch. 3.1, 2015. – pp. 191–202.
465. Korol S. Formation of accounting: social aspect / S. Korol // Herald of Kyiv National University of Trade and Economics. – 2015. – № 6. – pp. 115–126.
466. Korten D. The post-corporate world: life after capitalism / by David C. Korten. – A Copublication of Kumarian Press, Inc. and Berrett-Koehler Publishers, Inc., 1998, 318 p.
467. Making the Connection – Using GRI’s Guidelines to Create a COP [Електронний ресурс] : From Website of UN Global Compact, 2013. – Режим доступу : <https://www.unglobalcompact.org/library/306>
468. Mallen B. Corporate social responsibility - What does it mean? [Електронний ресурс] : First published 8 Jun. 2004. – Режим доступу : <http://www.mallenbaker.net/csr/definition.php>
469. Matten D. «Implicit» and «Explicit» CSR: A Conceptual Framework for Understanding CSR in Europe / Dirk Matten, Jeremy Moon // Academy of Management Review. – 2004. – pp. 404–424.
470. Milovanović G. Corporate Social Responsibility / Goran Milovanović, Nada Barac, Aleksandra Andjelković // In The Globalization Era Facta Universitatis. Series: Economics and Organization. – 2009. – Vol. 6, No 2. – pp. 89–104.
471. Olajumoke Akinjide-Balogun. Nigeria: Corporate Social Responsibility [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.mondaq.com/x/10724/Environmental+Law/Corporate+Social+Responsibility

472. On Accounting [Електронний ресурс]: Law of Latvian, 14/10/1992. – Режим доступу : www.fm.gov.lv/files/gramatvedibaunrevizija/Law%20on%20Accounting%20.pdf
473. On Accounting [Електронний ресурс]: Law of the Republic of Armenia, 31/06/2003. – Режим доступу : www.parliament.am/law_docs/310103HO515eng.pdf
474. On Accounting and Auditing [Електронний ресурс]: Law of the Republic of Montenegro, 15/11/2005, № 01-1140/2. – Режим доступу : www.vm-kod.com/Law%20on%20Accounting%20and%20Auditing.pdf
475. On Accounting and Auditing [Електронний ресурс] : Law of the Federation of Bosnia and Herzegovina [Електронний ресурс], Official Gazette of FBiH, No 83/09. – Режим доступу : <https://advokat-prnjavorac.com/legislation/Accounting-and-auditing-law-in-Federation-Bosnia-and-Herzegovina.pdf>
476. On Accounting and Financial Audit [Електронний ресурс] : Law of Georgia, 29/06/2012, № 6598-ᄁᄁ. – Режим доступу : <https://matsne.gov.ge/en/document/view/1698895>
477. On Accounting, Financial Reporting and Audit [Електронний ресурс]: Law of the Republic of Kosovo, 29/07/2011 No.04/L-014. – Режим доступу : <http://www.kuvendikosoves.org/common/docs/ligjet/Law%20on%20accounting%20finance%20reporting%20and%20audit.pdf>
478. On Principles of Accounting [Електронний ресурс]: Law of Republic of Lithuania [Електронний ресурс], 18.07.1992, No I-2654. – Режим доступу : www.litlex.lt/litlex/eng/frames/laws/Documents/34.HTM
479. Putten F. A Research Agenda for International Corporate Social Responsibility / Frans Paul van der Putten // NRG Working Paper Series. – Nov., 2005. – No. 05–09. – 10 p.
480. Refreshing Business. 2015 Integrated Annual Report [Електронний ресурс] : From Website of Coca-Cola HBC. – Режим доступу : coca-cola-hbc_2015-integrated-annual-report.pdf
481. Reports List [Електронний ресурс] : From GRI website Empowering Sustainable Decisions. – Режим доступу : https://www.globalreporting.org/services/Analysis/Reports_List/Pages/default.aspx

482. Schwab K. The Global Competitiveness Report 2011–2012 [Електронний ресурс] : From Website of World Economic Forum. – Режим доступу : <http://gcr.weforum.org/gcr2011/>
483. Schwartz M.S. Corporate Social Responsibility: A Three-Domain Approach / Mark S. Schwartz and Archie B. Carroll // Business Ethics Quarterly, Vol. 13, No. 4 (Oct., 2003), pp. 503–530.
484. Selvakumar M. Corporate Social Responsibility [Електронний ресурс] / M. Nagalakshmi, M. Selvakumar // Taxmann : Tax & Corporate Laws of INDIA. – 2010. – Режим доступу : http://www.taxmann.com/TaxmannFlashes/flashart9-2-10_10.htm
485. Steven L. Wartick and Philip L. Cochran. The Evolution of the Corporate Social Performance Model // The Academy of Management Review, Vol. 10, No. 4 (Oct., 1985), pp. 758–769.
486. Strategy: The Breakthrough Phase 2014–17 [Електронний ресурс] : From Website of IIRC. – Режим доступу : <http://integratedreporting.org/the-iirc-2/>
487. Sustainability Disclosure Database [Електронний ресурс] : From Website of GRI. – Режим доступу : <http://database.globalreporting.org/search>
488. Sustainability in Europe – Top trends 2016 [Електронний ресурс] : From Website of Ethical Corporation. – Режим доступу : 242087-652251.ecsos-europe-snap-report.pdf
489. The AA 1000 Series of Standards [Електронний ресурс] / From Website of AccountAbility. – Режим доступу : <http://www.accountability.org/standards/index.html>
490. The Ten Principles of the UN Global Compact [Електронний ресурс] : From Website of UN Global Compact. – Режим доступу : www.unglobalcompact.org/what-is-gc/mission/principles
491. Together open & committed. Corporate social responsibility report 2010-11 of Air France-KLM [Електронний ресурс] / From Website of UN Global Compact. – Режим доступу : <https://www.unglobalcompact.org/participation/report/cop/create-and-submit/advanced/12628>

492. Ukraine: The Global Competitiveness Report / Economy Profiles [Електронний ресурс] : From Website of World Economic Forum. – Режим доступу : <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2015-2016/economies/#economy=UKR>
493. Villamayor J. Voluntary Corporate Social Responsibility : The Power of Convictions [Електронний ресурс] / J. Villamayor. – Режим доступу : <https://juanvillamayor.wordpress.com/2010/09/29/csr-mandatory-or-voluntary>
494. Visser W. Revisiting Carroll's CSR pyramid an African perspective / Wayne Visser // Corporate social responsibility in global context. – Los Angeles, Calif. [u.a.] : SAGE Publ. – 2007, pp. 29–56.
495. WBCSD Stakeholder Dialogue on CSR, The Netherlands, Sept 6–8, 1998.
496. Weber R.P. Evaluations of Accounting Journal and Department Quality / Weber, Richard P., and W. C. Stevenson. // The Accounting Review. – 1981. – # 56 (3). – pp. 596–612.
497. What is CSR? [Електронний ресурс] : From Website of United Nations Industrial Development Organization (UNIDO). – Режим доступу : <http://www.unido.org/csr.html>
498. Whetten D.A. What Are the Responsibilities of Business to Society? / Whetten D.A., Rands G., Godfrey P. // Handbook of Strategy and Management, SAGE Publications, 2002. – pp. 373–408.
499. William C. From CSR1 to CSR2: The Maturing of Business-and-Society Thought / William C. Frederick // Business & Society, Vol. 33 No. 2, August 1994, pp. 150–164.
500. Working Report on Social Responsibility [Електронний ресурс] / Prepared by the ISO Advisory Group on Social Responsibility. – April 30, 2004. – Режим доступу : http://iso26000.jsa.or.jp/_files/doc/2004/sagreport_eng.pdf
501. Wood D. Corporate social performance revisited / Donna J. Wood // Academy of Management Review. – 1991. – Vol. 16, No. 4. – pp. 691–718.

ДОДАТКИ

Додаток А.1

Визначення терміна «соціальна відповідальність бізнесу»

Джерело	Визначення терміна
<i>Довідкова література</i>	
Business dictionary [418]	Розуміння компанією відповідальності перед суспільством і навколишнім середовищем (як екологічної та соціальної), в якому він працює. Компанії демонструють свою громадянську позицію (1) через переробку відходів та скорочення викидів, (2) через фінансування освітніх і соціальних програм і (3) заробляючи адекватну віддачу від використання ресурсів
Cambridge Business English Dictionary [422]	Компанія має бути зацікавлена і готова допомогти суспільству і навколишньому середовищу, а також дбати про те, яким чином виробляє продукти й отримує прибуток
<i>Методичні та аналітичні матеріали міжнародних/зарубіжних організацій</i>	
Committee for Economic Development [427]	Можливість для корпорації реалізувати свої основні потреби у виживанні, безпеці та стабільності
	Обов'язковий значний вклад у поліпшення якості суспільного життя
European Commission [429; 437]	Концепція, у рамках якої компанії на добровільних засадах інтегрують соціальну й екологічну політику у бізнес-операції та їх взаємовідносинах із заінтересованими сторонами
International Chamber of Commerce [419]	Добровільне зобов'язання бізнесу керувати своєю діяльністю відповідально
Асоціація менеджерів Росії [340]	Добровільний вклад бізнесу у розвиток суспільства у соціальній, економічній і екологічній сферах, який пов'язаний безпосередньо з основною діяльністю компанії та виходить за межі визначеного законом мінімуму
ISO 26000 [77; 462]	Відповідальність організації за вплив своїх рішень та діяльності (а саме продукцію і послуги) на суспільство і навколишнє середовище, що реалізується через прозору і етичну поведінку, відповідає сталому розвитку та добробуту суспільству, враховує очікування зацікавлених сторін, поширена в усій організації і не суперечить відповідному законодавству і міжнародним нормам поведінки

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Продовження дод. А.1

Джерело	Визначення терміна
<i>Наукові джерела</i>	
Вуд Д. [501, с. 693]	Модель поведінки, що охоплює такі аспекти: (а) принципи мотивації, (б) поведінкові процеси, (с) відслідковування наслідків корпоративних і управлінських дій, що пов'язані з відносинами фірми з її зовнішнім середовищем
Фрідман М. [364]	Зобов'язання використовувати свої ресурси й енергію у діях, спрямованих на збільшення прибутків, доки це здійснюється у межах правил гри
Фітч Х. Г. [439]	спроба вирішити соціальні проблеми, які зумовлені повністю або частково діями корпорацій
Мескон М., Альберт М., Хедоурі Ф. [223]	Концепція, згідно з якою компанії повинні активно піклуватися про благополуччя суспільства в цілому
Сміт К. [168]	Довготермінові зобов'язання щодо певних соціальних питань та ініціатив
Ільчук Л. [103]	Відповідальність суб'єктів бізнесу за дотримання норм і правил визначених чи невизначених законодавством (неписаних соціальних норм і правил), які впливають на рівень та якість життя окремих соціальних груп і суспільства в цілому
Камзабаєва М. [108]	Дії, виражені у формуванні і розподілі матеріальних і нематеріальних ресурсів і продуктів, які спрямовуються на задоволення інтересів груп впливу і реалізуються у соціальних і економічних програмах і проектах, що забезпечують соціально-економічний ефект стратегії розвитку підприємства
Карагод В. [115, с. 21]	Добровільний внесок у розвиток суспільства у соціальній, економічній та екологічній сфері, який прямо пов'язаний із основною діяльністю компанії, але виходить за межі визначеного законодавством мінімуму
Маліновська О. [209]	Морально-етична відповідальність бізнесових структур за рівень надання послуг, рівень якості виробленої продукції, а також створення гармонійного середовища у відносинах між працівниками, партнерами, споживачами та суспільством загалом у вирішенні соціальних проблем

Додатки

Закінчення дод. А.1

Джерело	Визначення терміна
Нагорна Н. [230]	Внесок компанії у суспільство через її основну діяльність, соціальні інвестиції, філантропію із врахуванням пріоритетів державної соціальної політики
Райзберг Б., Лозовский Л., Стародубцева О. [299]	Передбачає обов'язок економічного суб'єкта відповідати по взятих на себе зобов'язаннях, виконувати договори, дотримуватись законів, платити податки, компенсувати збитки, завдані чужій власності, навколишньому середовищу
Савіна Т. [310]	Особливо інтегрований феномен, що характеризує діяльність кожного окремого суб'єкта господарювання, яка забезпечує економічне зростання і прогресуюче якісне покращення життя населення, що відображає її взаємозв'язок не лише з ефективністю функціонування підприємства, але й зі зміною його інституціональної ролі у процесі економічного розвитку
Хамідов А. [367]	Системно організовану сукупність соціальних зобов'язань, що реалізуються бізнес-громадськістю в цілому та окремими бізнес-організаціями
Яницький П., Фурса М. [409]	Щодо соціальної відповідальності існує дві точки зору: 1) організація соціально-відповідальна, яка максимізує прибуток, не виходячи за межі закону і моралі; 2) крім адекватного реагування на економічні обставини, керівництво зобов'язане відповідально поставитись до гуманітарного і соціального становища працівників, споживачів і спільнот, у середовищі яких функціонує бізнес
Стародубська М. [344]	Це добровільний вибір компанії, в умовах зростаючої конкуренції і зниження довіри до бізнесу; виходить за рамки зобов'язань, запропонованих бізнесу законодавством, зі сплати податків, створення робочих місць і генерації прибутку; це не спосіб вирішити проблеми суспільства за рахунок бізнесу, а спосіб брати участь у розвитку того середовища, в якому працює бізнес; це підхід до сталого розвитку з прямим (як правило, довгостроковим) впливом на фінансові показники компанії

**Фактор-карта американської національної моделі
соціально відповідального бізнесу**

Параметр	Характеристика
Регіон	Англосаксонські країни (США, Великобританія та ін.)
Ключовий принцип	Підприємство як приватна власність акціонерів повинно служити виключно їх інтересам
Ініціатор	Бізнес (соціальна відповідальність має добровільний, ініціативний характер визначення обсягів соціальної відповідальності бізнесом)
Роль держави	<ul style="list-style-type: none"> – Мінімальне втручання у приватний сектор; – цілеспрямоване економічне заохочення бізнесу до соціально активної поведінки; – система державного контролю на федеральному і місцевому рівнях і на рівні штатів для виключення будь-якої схеми відмивання коштів й ухилення від оподаткування
Інституційні умови	<ul style="list-style-type: none"> – Чітке дотримання вимог законодавства; – велика кількість акціонерів; – різні фонди (пенсійні фонди, страхові компанії, інвестиційні фонди, фонди взаємного страхування), які акумулюють кошти населення і управляють ними, використовуючи портфельний підхід
Основні напрями	<ul style="list-style-type: none"> – Стратегічна філантропія, пріоритетними сферами якої є охорона здоров'я, соціальні послуги, вища освіта, мистецтво (переважна більшість соціальних завдань вирішується на місцевому рівні на основі активної взаємодії місцевої влади); – різні форми волонтерської роботи працівників; – практика соціально-відповідально інвестування, цілеорієнтовані маркетингові стратегії
Основна аудиторія	<ul style="list-style-type: none"> – Суспільство (міське населення, громадські організації та персонал); – акціонери, потенційні інвестори (стратегічна філантропія); – споживачі (соціально-відповідально інвестування, цілеорієнтовані маркетингові стратегії)

Додатки

*Продовження дод. А.2
Закінчення табл. А.2.1*

Параметр	Характеристика
Домінуючий підхід	Філантропічний підхід, що не потребує суттєвих змін у стратегії управління компаніями і передбачає розподіл частини прибутку для інвестування суспільно-корисних ініціатив
Термінологія Д. Маттена та Дж. Муна	Відкрита
Типологія Т. Бредгарда	1-й тип

Джерело: складено автором.

Таблиця А.2.2

Фактор-карта європейської національної моделі соціальної відповідальності бізнесу

Параметр	Характеристика
Регіон	Країни континентальної Європи
Ключовий принцип	СВП стосується бізнесу в цілому, а не тільки доброчесності; значна увага приділяється економічному обґрунтуванню соціальних проектів і контролю їх ефективності
Ініціатор	Держава (СВП формується під тиском урядів)
Роль держави	Визначальна роль держави у соціальній сфері від встановлення правил до контролю виконання та цільового витрачання коштів
Інституційні умови	<ul style="list-style-type: none"> – Бізнес самостійно не вирішує соціальних проблем і працює на основі активної взаємодії з державними органами влади, НПО та громадянськими інститутами; – висока активність громадськості, трудових інспекцій і профспілок щодо контролю діяльності корпорації, зокрема за дотриманням ними соціального і екологічного законодавства; – законодавчо встановлені вимоги щодо оприлюднення нефінансової звітності великими підприємствами, а також підприємствами тих галузей економіки, які мають негативний вплив на екологію; – суспільні механізми заохочення підприємств до благодійної діяльності у поєднанні з високим рівнем податків, відсутністю пільг та інших стимулів

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

*Продовження дод. А.2
Закінчення табл. А.2.2*

Параметр	Характеристика
Основні напрями	<ul style="list-style-type: none"> – Розвиток персоналу, обов’язкове медичне страхування та охорона здоров’я працівників, пенсійні програми й інші заходи; – внесок у розвиток муніципальних утворень, де розташовані виробничі потужності компаній; – зменшення (виключення) негативного впливу на оточуюче природне середовище діяльності компанії (природоохоронна діяльність); – розвиток науки, освіти і технологій; – відповідність виробничої діяльності світовим галузевим стандартам; – добродійні внески за участю працівників компанії; – соціальні програми, які пов’язані з основною діяльністю підприємств
Основна аудиторія	Працівники
Домінуючий підхід	Високий рівень інтеграції СВ у загальну стратегію розвитку підприємств; СВП розглядається як складова його додаткової інвестиційної привабливості
Термінологія Д. Маттена та Дж. Муна	Закрита, поступова еволюція у відкриту форму
Типологія Т. Бредгарда	3-й тип

Джерело: складено автором.

Таблиця А.2.3

**Фактор-карта азійської національної моделі
соціально відповідального бізнесу**

Параметр	Характеристика
Регіон	Японія (сформована модель), Китай (модель, що формується)
Ключовий принцип	Основою СВП є колективна взаємодія в середині підприємства та ділова взаємодія між корпораціями (на рівні індустріальної групи)

Додатки

*Закінчення дод. А.2
Закінчення табл. А.2.3*

Параметр	Характеристика
Ініціатор	Бізнес за підтримки держави, яка визначає стратегію розвитку національної економіки
Роль держави	Активна підтримка бізнесу
Інституційні умови	<ul style="list-style-type: none"> – Сильні національні культурні традиції; – значний вплив держави; – м'яке антимонопольне законодавство; – виокремлення урядом цільових галузей; – державна підтримка системи довічного найму; – слабкий контроль акціонерами економічної результативності діяльності дає можливість віддавати перевагу не отриманню прибутків, а розвитку компаній і повній зайнятості персоналу; – висока захищеність внутрішнього ринку від іноземних конкурентів; – висока кваліфікація та висока лояльність персоналу; – тісна взаємодія бізнесу з місцевими громадами; – сильне відчуття національної єдності
Основні напрями	<ul style="list-style-type: none"> – Ставлення до персоналу як до важливого активу компанії; – довічний найм працівників; – соціально-побутові ініціативи, що спрямовані на задоволення потреб працівників на колективній основі; – захист навколишнього природного середовища; – система ощадливого виробництва; – висока якість і низькі затрати, урізноманітнення моделей продукції та їх характеристик; – міцні зв'язки між компаніями-партнери по бізнесу; – утримання бізнесом власних об'єктів соціальної інфраструктури
Основна аудиторія	Персонал, споживачі, постачальники, партнери по бізнесу, суспільство
Домінуючий підхід	Управління організаційним розвитком і отриманням прибутку базується на правильному сприйнятті буття, суспільства і навколишнього світу, усвідомленні своєї відповідальності перед суспільством і прагненні до прогресу цивілізації в цілому.
Термінологія Д. Маттена та Дж. Муна	Орієнтована на внутрішнє середовище підприємства
Типологія Т. Бредгарда	2-й тип

**Християнські моральні принципи і правила
господарювання**

Принцип господарювання	Правила господарювання
Духовний сенс життя	Не забуваючи про хліб насущний, потрібно пам'ятати про духовний сенс життя. Приватна і загальна користь, духовне і матеріальне суть однаково невід'ємні частини людського буття. Необхідно створити такий економічний устрій, який допоможе гармонійно реалізовувати як духовні устремління, так і матеріальні інтереси особистості і суспільства
Багатство – не самоціль	Чесне господарювання виключає збагачення на шкоду суспільству. Добробут сумлінних підприємців і працівників має бути наслідком створення, дбайливого використання і примноження ними суспільно корисних благ. Рівень споживання і стандарти якості життя повинні бути розумними і поміркованими, враховувати стан навколишнього середовища
Ділова відповідальність	Ділові відносини повинні будуватися на повазі до прав і законних інтересів їх учасників; поєднанні принципів справедливості і ефективності. Дотримання усних і письмових домовленостей служить основою гармонійних економічних відносин
Цінність кожної особистості	Підприємцям, владі і суспільству в цілому необхідно піклуватися про інтелектуальний, духовний і фізичний розвиток кожної особистості. Капітал матеріальний і фінансовий сьогодні неможливо ні створити, ні утримати без капіталу інтелектуального – добровільного застосування людиною своїх здібностей, умінь і знань
Співпраця всіх заради кожного	Держава, суспільство, бізнес повинні разом дбати про забезпечення гідного життя працюючих осіб, а тим більше про тих, хто не може заробити собі на хліб

Додатки

Закінчення дод. А.3

Принцип господарювання	Правила господарювання
Відповідальність роботодавця за умови праці	Створення гідних умов праці, суворе дотримання техніки безпеки на виробництві – сфера підвищеної відповідальності роботодавця, в тому числі держави
Справедлива оплата праці	Привласнюючи чуже майно, нехтуючи майном загальним, не віддаючи працівникові належне за працю, обманюючи партнера, людина переступає моральний закон, шкодить суспільству і собі.
Чесна конкуренція	У конкурентній боротьбі не можна використовувати брехню і образи, експлуатувати порок і інстинкти
Повага до прав власності	Потрібно поважати інститут власності, право володіти і розпоряджатися майном. Аморально заздрити благополуччю ближнього, зазіхати на його власність
Відокремлення політичної і економічної влади	Політична влада і влада економічна повинні бути розділені. Участь бізнесу в політиці, його вплив на громадську думку може бути тільки прозорим і відкритим

Джерело: складено автором за [97].

Хронологія розвитку бухгалтерського обліку в СРСР

Період	Особливості методики та організації обліку
Періодизація запропонована М.С. Пушкарем [294, с. 90–91]	
1917–1932	Облік перехідного періоду від капіталізму до соціалізму характеризується поступовим відходом від форм і методів обліку попереднього періоду та формуванням основ обліку соціалістичного типу. Цей період закінчується утворенням спеціального бюрократичного органу держави – Центрального управління народногосподарського обліку
1932–1945	Розвиток методології та організації обліку, спрямованого на контроль за виконанням планів, збереження соціалістичної власності, здійснення режиму економії; створення нових форм обліку, прийомів та методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції; становлення внутрішньогосподарського контролю та галузевого обліку
1945–1965	Удосконалення єдиної системи бухгалтерського обліку в масштабах країни: оновлення нормативних актів з окремих об'єктів обліку, які відповідають новим умовам господарювання, впровадження нових планів рахунків, форм обліку, регламентація змісту первинної документації, впровадження нормативного методу обліку та калькулювання
1965–1991	Проведення економічної реформи, направленої на розширення повноважень підприємств, зміна методики планування обсягу реалізації, посилення ролі госпрозрахунку та методики обліку госпрозрахункових показників, удосконалення плану рахунків, розроблення загальних і галузевих положень з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, створення автоматизованих систем управління тощо
Періодизація запропонована Я. Соколовим [330, с. 449]	
1917–1921	Бухгалтерський облік в умовах революційної диктатури та військового комунізму. Адаптація традиційних методів обліку до нової системи господарювання. Розвал

Додатки

Продовження дод. Б.1

Період	Особливості методики та організації обліку
	старої системи і форм бухгалтерського обліку. Мета – створення <i>централізованого соціального бухгалтерського обліку</i> і знищення капіталістичних форм фінансування. Ліквідації вартісного вимірника, запровадження натурального обліку. Деградація бухгалтерського обліку
1921–1929	Бухгалтерський облік в умовах НЕПу. Реставрація традиційної системи обліку. Розвиток балансової та мінової теорій бухгалтерського обліку. Поширення теорії облікового натуралізму
1929–1953	Бухгалтерський облік в умовах побудови соціалізму. Деформація принципів традиційного бухгалтерського обліку. Визнання подвійного запису методом бухгалтерського обліку. Деградація теорії і практики бухгалтерського обліку. Сферою застосування бухгалтерського обліку визнано всенародне господарство. Проголошення єдиного соціалістичного обліку (статистичного, бухгалтерського і оперативного)
1953–1984	Бухгалтерський облік в епоху «відлиги» і застою (розвиненого соціалізму). Господарський розрахунок (облік затрат і калькулювання собівартості). Удосконалення виробничого обліку, аналіз його організаційних структур і поширення механізованої обробки інформації. Нормування балансу. Уніфікація плану рахунків
1984–1991	Бухгалтерський облік в епоху «перебудови». Перебудова соціально-економічних відносин та спроба відродження класичних принципів бухгалтерського обліку
Авторське узагальнення (на основі [294; 330 та інших джерел])	
1917–1921	Бухгалтерський облік в умовах революційної диктатури (період переходу від капіталізму до соціалізму). Облік характеризується поступовим відходом від форм і методів обліку попереднього періоду та формуванням основ обліку соціалістичного типу. Супроводжується знищенням капіталістичних форм фінансування, ліквідацією вартісного вимірника, запровадженням натурального обліку. Пропонується введення <i>соціального обліку</i> . Відбувається деградація бухгалтерського обліку

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Закінчення дод. Б.1

Період	Особливості методики та організації обліку
1921–1929	Бухгалтерський облік в умовах НЕПу , реставрація традиційної системи обліку. Розвиток балансової та мінової теорій бухгалтерського обліку. Поширення теорії облікового натуралізму. Цей період закінчується утворенням спеціального бюрократичного органу держави – Центрального управління народногосподарського обліку
1929–1945	Облік при соціалізмі . Деформація принципів традиційного бухгалтерського обліку. Визнання подвійного запису методом бухгалтерського обліку. Деградація теорії і практики бухгалтерського обліку. Сферою застосування бухгалтерського обліку визнано всенародне господарство. Проголошення єдиного соціалістичного обліку (статистичного, бухгалтерського і оперативного)
1945–1965	Бухгалтерський облік у післявоєнний період . До ведення обліку були залучені сотні тисяч людей без достатнього досвіду і спеціальної підготовки. На всіх підприємствах і організаціях країни стала використовуватись меморіально-ордерна система обліку. Розвиток обліку витрат і калькулювання собівартості готової продукції. Удосконалення організаційних структур бухгалтерського обліку. Уніфікація і стандартизація первинних документів
1965–1984	Бухгалтерський облік в умовах розвиненого соціалізму . Спроба відродження господарського розрахунку. Розроблення загальних і галузевих положень з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції Нормування балансу. Уніфікація плану рахунків. Механізація обліку
1984–1991	Бухгалтерський облік в епоху «перебудови» . Перебудова соціально-економічних відносин та спроба відродження класичних принципів бухгалтерського обліку. Створення автоматизованих систем управління і обліку

Джерело: складено автором.

**Визначення поняття «соціальний облік»
у вітчизняній та зарубіжній науковій літературі**

Автор (джерело)	Змістове наповнення дефініцій
Дефініція «соціальний облік»	
Національна асоціація бухгалтерів США [414, с. 12–16]	Виявлення, вимірювання, контроль і надання звітності про соціальні й економічні наслідки діяльності суб'єкта на суспільство
Економічний словник [361]	<i>Облік соціальних наслідків економічної діяльності (Social Accounting)</i> – ідентифікація, вимірювання і облік витрат і вигід від економічної діяльності у соціальному розрізі; відображає позитивний і негативний вплив (соціальні вигоди або витрати) діяльності підприємства на фінансовий, фізичний та емоційний стан всіх тих, хто безпосередньо має справу з підприємством (тобто інвесторів, робітників, постачальників, замовників або клієнтів), а також всіх, чий стан залежить від діяльності підприємства через його географічне наближення й інших аналогічних причин
Алігаджієва Є. [1]	<i>Екологічний облік</i> в узагальненому вигляді можна представити обліковою системою, призначеною для формування облікових показників, що характеризують екологічну діяльність, а також відокремлення сум асигнувань на її функціонування. ...істотна відмінність <i>соціального обліку</i> та <i>екологічного</i> проявляється в ширині охоплення соціальних проблем та їх відображення
Басу С. [414, с. 12.16]	Система обліку, яка показує, як і яким чином суб'єкт бізнесу виконує зобов'язання перед суспільством; методика вимірювання та надання внутрішнім і зовнішнім користувачам інформації про вплив суб'єкта і його діяльності на суспільство

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Продовження дод. Б.2

Автор (джерело)	Змістове наповнення дефініцій
Богданова Ж. [19, с. 295]	Новий напрямок в обліку, який розсуває межі традиційного обліку, сприяє регулюванню економіки і є інформаційною системою для прийняття управлінських рішень відносно впливу діяльності підприємства на суспільство
Герасименко О. [48, с. 40]	Дієвий інструмент управління соціальною відповідальністю; його об'єктом є результати виконання соціальних програм
Грей Р., Оуен Д., Адамс С. [449, с. 3–11]	Поєднує: а) облік різних фактів (тобто інших ніж облік виключно економічних подій); б) облік з різних джерел інформації (тобто крім обліку у виключно фінансовому контексті); або в) облік для різних сторін або груп (тобто не обов'язково тільки облік для інвесторів і кредиторів); і (г) облік для різних цілей (тобто облік не обов'язково тільки для забезпечення винесення рішень щодо фінансової ефективності або навіть тільки у контексті грошових потоків)
Дерій В., Дерій М. [71, с. 98]	Перманентний процес формування і надання користувачам інформації про економічний, екологічний, соціальний стан підприємства з метою залучення нових інвесторів та покращення внутрішнього клімату
Жиглей І. [88, с. 77]	Система, що посилює зв'язки із зацікавленими користувачами, з метою підвищення розуміння та удосконалення соціального впливу суб'єктів господарювання
Метьюс М.Р., Перера М.Х.Б. [229, с. 614]	В узагальненому викладі передбачає надання відомостей про кадри, продукцію і послуги й орієнтований на запобігання або скорочення масштабів забруднення навколишнього середовища. Іноді термін «соціальний облік» трактується більш широко, при цьому метою його стає визначення витрат, які несе суспільство у зв'язку з діяльністю організацій приватного сектору
Левицька С. [184, с. 257]	Відображення фактів господарської діяльності в рамках економічних та організаційних заходів використання, збереження, розвитку трудових ресурсів підприємства з урахуванням еколого-економічного забезпечення їх реалізації

Додатки

Продовження дод. Б.2

Автор (джерело)	Змістове наповнення дефініцій
Лень В., Гливенко В. [192, с. 7]	Процес розпізнавання, оцінки і передачі соціальної інформації, що дає можливість користувачам такої інформації компетентно приймати рішення і формувати судження
Д'Соуза С. [434]	Методологія, яка дозволяє суб'єкту господарювання визначити обсяги впливу його діяльності на суспільство
Соколов Я., Соколов В. [332, с. 230]	Розширення меж традиційного бухгалтерського обліку; представлений двома напрямками: 1) пов'язаний з необхідністю збільшення складу показників бухгалтерської звітності в інтересах всезростаючих вимог користувачів; 2) концентрує увагу на обліку соціальних витрат.
Харітонова К. [369, с. 30]	На основі бухгалтерського обліку) забезпечить всі зацікавлені сторони необхідною інформацією про соціальну відповідальну діяльність... підприємств і полегшить процес формування нефінансової (соціальної) звітності; відокремлено формує інформацію про соціальну відповідальність підприємства, як з метою оперативного прийняття управлінських рішень, так і для формування публічної нефінансової (соціальної) звітності...
Чижевська Л. [380]	Інформаційна система, яка повинна відображати результат впливу діяльності підприємства на суспільство (негативний або позитивний); в ідеалі повинен показувати як розподіляється багатство, створене підприємством, між різними соціальними партнерами (працівниками, акціонерами)
Інші змістовно близькі дефініції	
Грей Р., Коллісон Д., Бebbінгтон Дж. [448, с. 6]	<i>Соціальний бухгалтерський облік</i> призначений для вирішення питань, пов'язаних з соціальними і екологічними наслідками (впливами) діяльності суб'єктів господарювання в усіх їх проявах
Краснова М. [167]	<i>Соціальний бухгалтерський облік</i> – нове науково-практичне спрямування, метою якого є формування даних для підготовки соціальної звітності

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Закінчення дод. Б.2

Автор (джерело)	Змістове наповнення дефініцій
Соловей Т. [335, с. 10–11]	<i>Фінансовий облік соціальної активності</i> – процес формування систематизованих, корисних даних, що дозволяє розширити традиційні межі бухгалтерського обліку з метою складання фінансової звітності, що характеризує діяльність економічного суб'єкта, спрямовану на вирішення соціальних та екологічних завдань
Харітонова Н., Харітонова К., Іванов В.Г., [369, с. 61]	<i>Соціальний контролінг</i> – набір методик, які спрямовані на забезпечення ефективності соціально відповідальної політики та управлінської практики підприємств для даного бізнесу, гнучкі до майбутніх змін і реалізовані з використанням сучасних систем баз даних

Джерело: складено автором.

Додаток Б.3

**Міжнародні та національні стандарти
із соціально відповідального бізнесу, що впливають
на організацію бухгалтерського обліку**

Позначення стандарту		Назва стандарту
міжнародний	національний	
Systems of management – Системи управління		
ISO 9000:2015	ДСТУ ISO 9000:2009	Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів
ISO 9001:2008	ДСТУ ISO 9001:2009	Системи управління якістю. Вимоги
ISO 9004:2009	ДСТУ ISO 9004:2012	Управління для досягнення сталого успіху організації. Підхід на основі управління якістю
ISO 10002:2004	ДСТУ ISO 10002:2007	Управління якістю. Задоволеність замовників. Настанови щодо розглядання скарг в організаціях
ISO 10005:2005	ДСТУ ISO 10005:2007	Системи управління якістю. Настанови щодо програм якості

Додатки

Продовження дод. Б.3

Позначення стандарту		Назва стандарту
міжнародний	національний	
ISO/TR 10013:2001	ДСТУ ISO/TR 10013:2003	Настанови з розробляння документації системи управління якістю
ISO 10014:2006	ДСТУ ISO 10014:2008	Управління якістю. Настанови щодо реалізації фінансових та економічних переваг
ISO 10015:1999	ДСТУ ISO 10015:2008	Управління якістю. Настанови щодо навчання персоналу
ISO/TR 10017:2003	ДСТУ ISO/TR 10017:2005	Настанови щодо застосування статистичних методів згідно з ISO 9001:2000
OHSAS 18001:2007	ДСТУ OHSAS 18001:2010	Системи управління безпекою та гігієною праці. Вимоги
OHSAS 18002:2000	ДСТУ-П OHSAS 18002:2006	Системи управління безпекою та гігієною праці. Основні принципи виконання вимог OHSAS 18001
ISO 19011:2002	ДСТУ ISO 19011:2003	Настанови щодо здійснення аудитів систем управління якістю і (або) екологічного управління
ISO 28000:2007	ДСТУ ISO 28000:2008	Технічні умови на системи управління безпекою ланцюга постачання
ISO 28001:2007	ДСТУ ISO 28001:2009	Системи управління безпекою ланцюга постачання. Найкраща практика запровадження безпеки ланцюга постачання, оцінка та плани. Вимоги та настанови
ISO 14001:2004	ДСТУ ISO 14001:2006	Системи екологічного керування. Вимоги та настанови щодо застосування
ISO 14004:2004	ДСТУ ISO 14004:2006	Системи екологічного управління. Загальні настанови щодо принципів, систем та засобів забезпечення
ISO 14015:2001	ДСТУ ISO 14015:2005	Екологічне управління. Екологічне оцінювання ділянок та організацій
ISO 14031:1999	ДСТУ ISO 14031:2004	Екологічне управління. Настанови щодо оцінювання екологічної характеристики
ISO 14063:2006	ДСТУ ISO 14063:2008	Екологічне управління. Обмінювання екологічною інформацією. Настанови та приклади

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Закінчення дод. Б.3

Позначення стандарту		Назва стандарту
міжнародний	національний	
Conformity assessment – Оцінювання відповідності		
ISO/IEC Guide 28:2004	ДСТУ ISO/IEC Guide 28:2007	Оцінювання відповідності. Настанови щодо системи сертифікації продукції третьою стороною
ISO/IEC Guide 53:2005	ДСТУ ISO/IEC Guide 53:2008	Оцінювання відповідності. Порядок використання системи управління якістю організації у сертифікації продукції
ISO/IEC Guide 60:2004	ДСТУ ISO/IEC Guide 60:2007	Оцінювання відповідності. Кодекс доброї практики
ISO/IEC Guide 67:2008	ДСТУ ISO/IEC Guide 67:2008	Оцінювання відповідності. Засади сертифікації продукції
ISO/IEC 17000:2004	ДСТУ ISO/IEC 17000:2007	Оцінювання відповідності. Словник термінів і загальні принципи
ISO/IEC 17011:2004	ДСТУ ISO/IEC 17011:2005	Оцінювання відповідності. Загальні вимоги до органів акредитації, що акредитують органи оцінювання відповідності
ISO/IEC 17021:2006	ДСТУ ISO/IEC 17021-1:2008	Оцінювання відповідності. Вимоги до органів, які провадять аудит і сертифікацію систем управління
ISO/IEC 17050-1:2004	ДСТУ ISO/IEC 17050-1:2006	Оцінювання відповідності. Декларація постачальника про відповідність. Частина 1. Загальні вимоги
ISO/IEC 17050-2:2004	ДСТУ ISO/IEC 17050-2:2006	Оцінювання відповідності. Декларація постачальника про відповідність. Частина 2. Підтверджувальна документація
ISO/IEC Guide 14:2003	ДСТУ-Н ISO/IEC Guide 14:2005	Інформація для споживачів щодо придбання товарів та послуг
ISO/IEC Guide 41:2003	ДСТУ-Н ISO/IEC Guide 41:2004	Настанови стосовно пакування. Положення, спрямовані на задоволення потреб споживача

Джерело: систематизовано автором.

Перелік нормативних документів, які впроваджені ПАТ «Пласке» для створення та розвитку системи управління (підписант Глобальний договір ООН)

А. Система управління організацією, що відповідає рекомендаціям і вимогам національних і міжнародних стандартів

1. Глобальний Договір Організації Об'єднаних Націй.
2. The European Foundation for Quality Management.
3. ISO 9001 (ДСТУ ISO 9000:2009), Системи управління якістю. Основні положення та словник термінів.
4. ISO 10018:2012, Quality management – Guidelines on people involvement and competence.
5. ISO 26000, Social responsibility.
6. ISO 31000:2009, Risk management — Principles and guidelines.
7. ISO 14001 (ДСТУ ISO 14001:2006) Системи екологічного керування. Вимоги та настанови щодо застосування.
8. ISO 20121:2012, Event sustainability management systems – Requirements with guidance for use.
9. ISO 21500:2012, Guidance on project management.
10. ISO/IEC 27000, Information technology – Security techniques – Information security management systems – Overview and vocabulary.
11. ISO 28000:2007, Specification for security management systems for the supply chain.
12. OHSAS 18001, Система управління безпекою та охороною здоров'я. Вимоги.
13. SA 8000, Соціальна відповідальність.

Б. Система управління інформаційною безпекою, що базується на рекомендаціях і вимогах міжнародних стандартів

ISO/IEC 27002:2013, Information technology – Security Techniques – Code of practice for information security controls.

ISO/IEC 27003, Information technology – Security techniques – Information security management system implementation guidance.

ISO/IEC 27004, Information technology – Security techniques – Information security management – Measurement.

ISO/IEC 27005, Information technology – Security techniques – Information security risk management.

ISO/IEC 27007:2011, Information technology – Security techniques – Guidelines for information security management systems auditing.

Джерело: складено автором за [275, с. 9].

Додаток Б.5

Таблиця Б.5.1

**Перелік вітчизняних підприємств,
які опублікували нефінансові звіти**

№ пор.	Підприємство	Галузь за МСГК 4	Тип звіту	Звітний рік	Сайт підприємства
1	Арселор Міттал Кривий Ріг	Металургійна промисловість. Видобуток металевих руд	Звіт про КСВ	2013	arcelormittal_csr_report_2011.pdf
2	Артеріум	Виробництво фармацевтичних препаратів	Звіт про прогрес	2013	www.arterium.ua/ru/about/otvetstvinnost/reports

Додатки

*Продовження дод. Б.5
Продовження табл. Б.5.1*

№ пор.	Підприємство	Галузь за МСГК 4	Тип звіту	Звітний рік	Сайт підприємства
3	Астарта-Київ (Підписант ГД ООН)	Рослинництво і тваринництво, мисливство та пов'язані з цим послуги	Звіт про прогрес	2014	www.astartakiev.com/ua/slaider-na-glavnoi/vysokaja-socialnaja-otvetstvennost.htm
4	Астеліт (Підписант ГД ООН)	Зв'язок (телекомунікації)	Звіт про прогрес	2012	lifereport2012.pdf
5	БДО	Діяльність у сфері права і бухгалтерського обліку	Звіт про прогрес	2011–2012	bdo.com.ua/zvitnist_kompaniy/lang_uk-ua/
6	ВіДі Груп (Підписант ГД ООН)	Оптова і роздрібна торгівля; ремонт автомобілів і мотоциклів	Звіт про прогрес	2011–2013	www.vidigroup.com/upload/iblock/af9/work_so_2013_.pdf
7	Галнафтогаз (Підписант ГД ООН)	Оптова/роздрібна торгівля (паливом)	Звіт про сталий розвиток	2013	okko.ua/ru/sustainability
8	Бритіш Американ Тобакко Україна	Виробництво тютюнових виробів	Звіт про сталий розвиток	2013	www.bat.ua/group/sites/BAT_84VDXZ.nsf/vwPagesWebLive/DO84VK7R?opendocument
9	Воля (Підписант ГД ООН)	Зв'язок (телекомунікації)	Звіт про прогрес	2014	nefinansovij_otchet_2014.pdf
10	Вітмарк-Україна (Підписант ГД ООН)	Виробництво продуктів харчування	Звіт про прогрес	2010–2011	www.vitmark.com/uk/p/social_responsibility
11	Дніпро-спецсталь (Підписант ГД ООН)	Металургійна промисловість	Звіт про КСВ	2012	dneprospecstal_2012.pdf

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

*Продовження дод. Б.5
Продовження табл. Б.5.1*

№ пор.	Підприємство	Галузь за МСГК 4	Тип звіту	Звітний рік	Сайт підприємства
12	Дніпро-спецсталь (Підписант ГД ООН)	Металургійна промисловість	Звіт про прогрес	2011	www.dss-ua.com/rus/social/
13	ДТЕК (Підписант ГД ООН)	Гірничо-видобувна промисловість. Електроенергетика	Інтегрований звіт	2013	www.dtek.com/ru/corporate-social-responsibility/otchety-i-dokumenty
14	Едіпрес Україна (Підписант ГД ООН)	ЗМІ	Звіт про прогрес	2009	www.edipresse.com.ua/info/social/
15	Енергоатом	Виробництво, передача і розподіл електроенергії	Соціальні ініціативи	2014	–
16	Епіцентр (Підписант ГД ООН)	Оптова торгівля	–	–	epicentrk.com.ua/about
17	Еріксен (Підписант ГД ООН)	Зв'язок (телекомунікації)	Звіт про прогрес, Звіт про сталий розвиток	2014	www.ericsson.com/ua/thecompany/sustainability-corporateresponsibility/report
18	Ернст енд Янг в Україні (Підписант ГД ООН)	Діяльність у сфері права і бухгалтерського обліку	Звіт про сталий розвиток	2013–2014	www.ey.com/UA/uk/About-us/Corporate-Responsibility
19	Інститут транспорту нафти (Підписант ГД ООН)	Професійна, наукова та технічна діяльність	Звіт про прогрес	2014–2015	www.iot.kiev.ua/
20	Індустріальний Союз Донбасу (Підписант ГД ООН)	Металургійна промисловість	Звіт проКСВ	2009	www.isd.com.ua/docs/dmkd_social_report_2009.pdf

Додатки

*Продовження дод. Б.5
Продовження табл. Б.5.1*

№ пор.	Підприємство	Галузь за МСГК 4	Тип звіту	Звітний рік	Сайт підприємства
21	Інтел	Інформація і зв'язок (комп'ютерні технології)	Звіт проКСВ	2011	iteach.com.ua/files/content/Intel_CSR_presentation_2011.pdf
22	Інтерпайп (Підписант ГД ООН)	Металургійна промисловість	Звіт про сталий розвиток	2010-2011	interpipe.biz/kso/kso
23	Карлсберг Україна (Підписант ГД ООН)	Харчова промисловість	Звіт проКСВ	2012-2013	carlsberg_report-csr_2012-2013.pdf
24	Кока-Кола Україна - Coca-Cola Beverages Ukraine Ltd.	Виробництво напоїв	Інтегрований звіт (2012), Звіт про сталий розвиток (2014)	2012-2014	www.coca-colahellenic.com.ua/Towardssustainability/CSRreport
25	Київстар Дж.Ес.Ем (Підписант ГД ООН)	Зв'язок (телекомунікації)	Звіт про прогрес	2012	kyivstar_social_report_2012_ukr_02.pdf
26	Київський завод вуглекислоти	Хімічна промисловість	Звіт про прогрес	2008	–
27	КПМГ Україна	Діяльність у сфері права і бухгалтерського обліку	Звіт про прогрес	2014	www.kpmg.com/ua/uk/issuesandinsights/articlespublications/social-report/pages/default.aspx
28	Майкрософт Україна	Інформаційні технології	Звіт про сталий розвиток (розширений)	2015	www.microsoft.com/about/corporatecitizenship/en-us/transparencypublic/citizenship-reporting/
29	Мережа аптек «D.S.»	Роздрібна торгівля	Звіт про прогрес	2013	issuu.com/marketuniversal/docs/socialnyi_zvit_2013

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

*Продовження дод. Б.5
Продовження табл. Б.5.1*

№ пор.	Підприємство	Галузь за МСГК 4	Тип звіту	Звітний рік	Сайт підприємства
30	Метінвест (Підписант ГД ООН)	Металургійна промисловість	Звіт про сталий розвиток (розширений)	2011–2012	metinvest-social-report-2011-2012-final.pdf
31	МЕТРО Кеш енд Кері Україна	Оптова торгівля і посередництво в оптовій торгівлі	Звіт про сталий розвиток	2012	www.metro.ua/public/CSR
32	Монделіс Україна	Виробництво харчових продуктів	Звіт про прогрес	2014	ua.mondelezinternational.com/newsroom/archive/2014-Year/first-social-report
33	Нексія ДК. Аудитори і Консультанти	Діяльність у сфері права і бухгалтерського обліку	Звіт про прогрес	2013	www.dk.ua/?lang=ua&id=about_non-financial_reporting
34	Нестле Україна	Виробництво продуктів харчування	Звіт про сталий розвиток	2012	csv_report_2012.pdf
35	НІКО (Підписант ГД ООН)	Автомобільна	Звіт про прогрес	2009	niko.ua/ua/social-responsibility/
36	Оболонь	Виробництво продуктів харчування	Звіт про прогрес	2014	www.obolon.ua/rus/corporate-responsibility/social-reporting/
37	Прайс Вотерхауз Куперс Україна	Діяльність у сфері права і бухгалтерського обліку. Освіта	Звіт про прогрес	2014	www.pwc.com/ua/uk/about/cr/cr_newsletter.html
38	Прикарпаття обленерго	Постачання електроенергії	Звіт про КСВ	2014	www.oe.if.ua/1ksv.php
39	Самсунг електронікс Україна	Роздрібна торгівля	Звіт про сталий розвиток	2013	sumsung-sustainability-report.pdf

Додатки

*Продовження дод. Б.5
Закінчення табл. Б.5.1*

№ пор.	Підприємство	Галузь за МСГК 4	Тип звіту	Звітний рік	Сайт підприємства
40	Сістем Кепітал Менеджмент (Підписант ГД ООН)	Багатогалузева компанія	Звіт про сталий розвиток	2014	www.scm.com.ua/uk/archive/social/
41	Тетра Пак Україна	Виробництво обладнання та упаковки	Звіт про сталий розвиток	2013	tetrapak_sustainability_report2013.pdf
42	ТНК-ВР Коммерс	Гірничо-видобувна промисловість (нафта)	Звіт про прогрес	2011	www.unglobalcompact.org/participation/report/corporate/create-and-submit/active/19606
43	Фокстрот	Роздрібна торгівля	Звіт про прогрес	2014	www.foxtrot.ua/uk/csr/globalcompact.html

Джерело: складено автором.

Таблиця Б.5.2

Список українських компаній, що подали звітність до GRI Reports List 2011–2015 рр. (за Limited Version)

Назва	Розмір	Сектор	Рік опублікування	Тип звіту
1. ДТЕК	Велике		2011	ГД ООН розширений
Разом 2011 р.	1	ГД ООН розширений – 1		
1. SCM Group	МНК	Промисловість	2014	ГД ООН розширений
Разом 2012 р.	1	ГД ООН розширений – 1		
1. Astarta	Велике	Сільське господарство	2013	Non – GRI

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

*Продовження дод. Б.5
Продовження табл. Б.5.2*

Назва	Розмір	Сектор	Рік опублі- кування	Тип звіту
2. ДТЕК	Велике	Енергетика		ГД ООН розш.
3. Dneprospetsstal	Велике	Металургія	2013	GRI – G3
4. Ernst & Young Ukraine	Велике	Професійні послуги	2013	GRI – G3
5. Galnaftogaz	Велике	Енергетика	2013	GRI – G3
6. Kyiv Star	Велике	Телекомунікації і зв'язок	2013	Non – GRI
7. Metinvest	Велике	Металургія	2013	GRI – G3
8. Obolon	Велике	Харчова промисловість	2013	GRI – G3
9. Platinum Bank	Велике	Фінансові послуги	2013	GRI – G3
10. SCM Group	МНК	Промисловість	2013	GRI – G3, ГД ООН розш.
11. Unicredit Bank Ukraine	Велике	Фінансові послуги	2013	Non – GRI
Разом 2013 р.	11	ГД ООН розширений – 2; Non – GRI – 2; GRI - G3 – 7		
1. ArcelorMittal Ukraine	МНК	Металургія	2014	GRI – G3
2. Astarta	Велике	Сільське господарство	2014	Non – GRI
3. Carlsberg Ukraine	Велике	Харчова промисловість	2014	Non – GRI
4. Ernst & Young Ukraine	Велике	Професійні послуги	2014	GRI – G4
5. Galnaftogaz	Велике	Енергетика	2014	GRI – Referenced
6. KPMG Ukraine	Велике	Професійні послуги	2014	GRI – G3
7. Mondelez Ukraine	МНК	Харчова промисловість	2014	ГД ООН
8. Obolon	Велике	Харчова промисловість	2014	GRI – G3.1

Додатки

Закінчення дод. Б.5 Закінчення табл. Б.5.2

Назва	Розмір	Сектор	Рік опублікування	Тип звіту
9. SCM Group	МНК	Загальні Промисловість	2014	ГД ООН розширений
10. Unicredit Bank Ukraine	Велике	Фінансові послуги	2014	Non – GRI
Разом 2014 р.	10	ГД ООН розширений – 2; Non – GRI – 3; GRI – 5, у т.ч. версії: G3 – 3; G4 – 1; реферований – 1		
1. Astarta	Велике	Сільське господарство	2015	Non – GRI
2. Kernel	Велике	Сільське господарство	2015	GRI – G4
3. Obolon	Велике	Харчова промисловість	2015	GRI – G4
4. Volia	Велике	Телекомунікації і зв'язок	2015	Non – GRI
Разом 2015 р.	4	Non – GRI – 2; GRI – G4 – 2		

Джерело: складено автором за [487; 481].

Додаток Б.6

Характеристика основних типів нефінансових та інтегрованого звіту

Назва форми звіту	Розробник стандарту	Формат (стандарт)	Зміст звіту	Аудит	Трудо-місткість
					Вартість
Соціальний звіт, звіт про соціальні / екологічні проекти, звіт про КСВ	–	Вимоги відсутні. Довільна структура	Показники, які компанія визначає самостійно для характеристики своїх соціальних проектів	Не передбачений	Мінімальні

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Закінчення дод. Б.6

Назва форми звіту	Розробник стандарту	Формат (стандарт)	Зміст звіту	Аудит	Трудо- місткість
					Вартість
Звіт про прогрес (виконання принципів ГД ООН)	Глобальний договір ООН (UN Global Compact)	Вимоги мінімальні. Довільна структура	Результати у сферах захисту прав людини, захист навколишнього середовища, охорона праці та антикорупційні заходи	Не передбачений	Відносно незначні
Звіт зі стійкого розвитку	Глобальна ініціатива зі звітності (Global Reporting initiative, GRI)	Чіткі індикатори економічної, природоохоронної і соціальної діяльності за напрямками та категоріями	Результати за напрямками: бачення та стратегія; профіль організації; матеріальні аспекти і межі розкриття; залучення стейкхолдерів; короткий огляд звітності; управління; етика і цілісність	Рекомендований	Максимальна
					Значна
Інтегрований звіт	Міжнародна рада з інтегрованої звітності (International Integrated Reporting Council, IIRC)	Структура змісту та загальна характеристика його структурних елементів	Огляд організації і зовнішнє середовище, Управління, бізнес-модель, ризики і можливості, стратегія і розподіл ресурсів, результати діяльності, перспективи на майбутнє, основні принципи підготовки та презентації	Рекомендований	Відносно значна

Джерело: складено автором.

Хронологія створення нормативної бази звітності у сфері соціальної відповідальності, 1999–2014 рр.

Рік	Подія
1997	Ініційовано створення проекту Глобальною ініціативою зі звітності
1999	Створення Глобального договору ООН (ГД ООН)
2000	Ініційовано в рамках Глобального договору щорічне звітування про прогрес. Випущено 1-е покоління Керівництва зі звітності у сфері сталого розвитку (G1)
2001	Глобальна ініціатива зі звітності остаточно сформувалась як самостійна некомерційна організація. Оголошено про співпрацю ГД ООН з Глобальною ініціативою зі звітності
2002	Випущено 2-е покоління Керівництва зі звітності у сфері сталого розвитку (G2)
2003	Глобальна ініціатива зі звітності запровадила Програму зацікавлених сторін (створення Ради). ГД ООН закликає компанії включити до своїх річних звітів приклади прогресу у комунікаціях
2004	Ініційовано звітування про досягнутий прогрес: <ul style="list-style-type: none"> • обов'язкове щорічне розкриття для представників бізнесу; • добровільне розкриття інформації небізнесовими організаціями
2006	Випущено 3-є покоління Керівництва зі звітності у сфері сталого розвитку (G3). Формалізовано партнерство GRI з ГД ООН, ОЕСР та ін.
2007	Вперше видано Рекомендації щодо налагодження зв'язку із <i>зацікавленими особами</i> на основі використання принципів GRI та ГД ООН для повідомлення про прогрес
2008	Видано стандарт AA1000 про взаємодію із <i>зацікавленими сторонами</i> . Принципи відповідального інвестування (PRI) увійшли до повідомлень про прогрес. Глобальна ініціатива зі звітності підготувала 1-у галузеву настанову (для сфери фінансових послуг)
2009	Введена вимога відповідального управління для закладів академічних установ. Глобальна ініціатива зі звітності підготувала галузеву настанову для сфери електроенергетики

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Закінчення дод. Б.7

Рік	Подія
2010	<p>Оголошено про структурне єднання звітності GRI і ГД ООН. Розпочала роботу Міжнародна рада з питань інтегрованої звітності. Випущено ISO 26000 «Настанову із соціальної відповідальності». Глобальна ініціатива зі звітності підготувала галузеві настанови для закладів харчування та недержавних організацій</p>
2011	<p>Введені різні рівні розкриття інформації про прогрес та обов'язковість подання розширеного звіту про прогрес для великих компаній. Підготовлено рекомендації зі звітності про прогрес для невеликих компаній. Введений стандарт бухгалтерського обліку сталого розвитку (SASB). Глобальна ініціатива зі звітності підготувала галузеві настанови для підприємств гірничої галузі і металургії, аеропортів, сфери будівництва та нерухомості</p>
2013	<p>Організації GRI, ГД ООН і Всесвітня бізнес-рада зі сталого розвитку (WBCSD) підтвердили своє взаємне співробітництво з підтримки і розширення можливостей бізнесу зі сталого розвитку. Спільно розробили Настанову в галузі сталого розвитку для приватного сектора (опубліковано у 2014 р.). <i>Введений міжнародний стандарт з інтегрованої звітності.</i> Введена настанова 4-го покоління GRI G4, що має перехресні посилання на звіт з прогресу. Введено обов'язкову зовнішню оцінку для розширеного звіту з прогресу. Політика залучення зацікавлених осіб почала вимагати від небізнесових учасників подання звітів кожні два роки. GRI підготувала галузеві настанови для підприємств гірничодобувної промисловості (видобуток нафти і газу), ЗМІ і Event-організаторів</p>
2014	<p>Вийшла Директива ЄС про розкриття фінансової інформації та різноманітність з урахуванням принципів звітності ГД ООН. GRI підготувала рекомендації для малих і середніх підприємства</p>
2015	<p>GRI запровадила 12-місячний проект «Звітність 2025» для з'ясування основних питань, які будуть поставлені на порядок денний компаній і відобразатись у їхніх звітах</p>

Джерело: складено автором за [428; 452].

Додатки

Додаток Б.8

**Кількість компаній, що надали реферований звіт
про прогрес, 2011–2015 рр.**

Місце у рейтингу	За країнами	Роки					Разом за період
		2011	2012	2013	2014	2015	
1	Іспанія	44	61	62	57	51	275
2	Франція	13	21	28	40	47	149
3	Бразилія	12	19	16	29	33	109
4	Японія	15	21	24	26	14	100
5	Німеччинп	9	15	16	19	18	77
6	Італія	11	10	14	17	18	70
7	Аргентина	7	10	11	18	17	63
8	Колумбія	3	15	10	14	19	61
9	США	3	13	16	16	11	59
10	Південна Корея	7	10	9	12	13	51
11	Швеція	4	6	11	14	13	48
12	Великобританія	4	10	8	12	11	45
13	Нідерланди	6	7	6	5	11	35
14	Мексіка	1	5	7	10	12	35
15	Чилі	3	6	6	8	6	29
16	Південна Африка	4	7	6	7	5	29
17	Данія	5	5	5	6	7	28
18	Китай	1	8	6	7	4	26
19	Норвегія	2	5	6	7	6	26
20	Індія	1	7	4	7	5	24
21	Швейцарія						1
22	Фінляндія						18
23	Греція						15
24	Австрія						13
25	Турція	2	3	2	4	2	13
26	Канада						13
34	Польща	2	1	1	1	3	8
40	Україна	1	1	1	2	–	5
41	Російська Федерація	1	1	1	2	–	5
66	Казахстан						1
67	Латвія						1
69	Румунія						1
Усього за період							1635

Джерело: складено автором за [1].

**Дефініція «бухгалтерський облік»
у національному законодавстві деяких країн
та міжнародних нормативних документах**

Країна / Джерело	Дефініція «бухгалтерський облік»	Посилання на грошовий вимірник
Україна [285]	Процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень	Як принцип обліку і звітності (принцип єдиного грошового вимірника)
Болгарія [411]	–	Передбачається
Вірменія [473]	Система збору, реєстрації та узагальнення інформації в грошовому вираженні про стан і потік активів, капіталу, зобов'язань організації за допомогою всебічного і постійного документально бухгалтерського обліку всіх господарських операцій.	У визначенні поняття «бухгалтерський облік»
Грузія [476]	Система збору, вимірювання, класифікації та передачі інформації про зміни в господарській діяльності суб'єкта в грошовому вираженні	У визначенні поняття «бухгалтерський облік»
Латвія [472, ст. 5]	–	Для складання звітів
Литва [478, ст. 6]	–	Для бухгалтерського обліку
Білорусь [240]	Система безперервного і суцільного документального відображення інформації про господарську діяльність організації методом подвійного запису у грошовому вираженні на рахунках бухгалтерського обліку згідно із законодавством	У визначенні поняття «бухгалтерський облік»

Додатки

Продовження дод. В.1

Країна / Джерело	Дефініція «бухгалтерський облік»	Посилання на грошовий вимірник
Казахстан [241]	Упорядкована система збору, реєстрації й узагальнення інформації про операції та події індивідуальних підприємців та організації	Передбачається
Косово [477, ст. 8]	Організована структура, що складається з ручних або автоматизованих методів, процедур і механізмів контролю, які призначені для збору, реєстрації, класифікації, аналізу, узагальнення, інтерпретації та подання точних і своєчасних даних для прийняття управлінських рішень	Для складання бухгалтерських документів
Молдова [237]	Комплексна система збору, ідентифікації, групування, обробки, відображення й узагальнення елементів бухгалтерського обліку і фінансової звітності	Визначення поняття «фінансовий облік» має посилання на представлення інформації у грошовому вираженні з метою складання фінансових звітів
Сербія [412]	(Accounting) система надання інформації про фінансовий стан, ефективність, грошові потоки, зміни капіталу та інші фінансової та нефінансової інформації, які є важливою для зовнішніх і внутрішніх користувачів фінансових звітів; (Bookkeeping) система, яка включає збір, класифікацію, реєстрацію і узагальнення даних про господарські операції, а також збереження оригіналів ділової документації надання доказів по цих операціях	Передбачається

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

Продовження дод. В.1

Країна / Джерело	Дефініція «бухгалтерський облік»	Посилання на грошовий вимірник
Таджикистан [242]	Упорядкована система збору, реєстрації й узагальнення інформації у грошовому вираженні про майно, зобов'язання підприємства і їх рух шляхом суцільного, безперервного та документального обліку всіх господарських операцій	У визначенні поняття «бухгалтерський облік»
Узбекистан [238]	—	Як принцип обліку і звітності: грошової оцінки господарських операцій, активів і пасивів
Російська Федерація [239]	Формування документованої систематизованої інформації про об'єкти, передбачених цим Законом, відповідно до вимог, встановлених цим Законом, і складання на її основі бухгалтерської (фінансової) звітності	Як однозначна вимога щодо грошового виміру об'єктів бухгалтерського обліку
Чорногорія [474]	—	
Сполучені Штати Америки [444]	—	Основні припущення передбачають стабільність грошового вимірника
Боснія і Герцеговина [475]	Система надання інформації про фінансовий стан, результат, грошові потоки, зміни в капіталі й іншу фінансову та нефінансову інформацію, яка має важливе значення для зовнішніх і внутрішніх користувачів фінансової звітності	Передбачається
Концептуальна основа фінансової звітності IASB [132]	—	Передбачається
МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [228]	—	Передбачається

Джерело: складено автором.

**Підхід до спілкування із заінтересованими сторонами
у процесі підготовки нефінансової звітності
компанією «Air France-KLM»**

Учасники групи	Основні теми спілкування	Основні способи інформування
Акціонери, інвестори, фінансові партнери, рейтингові агентства	Фінансова та КСВ продуктивність	Щоквартальні презентації для аналітиків; виділені фінансові сайти; клуби акціонерів; окремі відділи для індивідуальних консультацій акціонерів; щорічні загальні збори акціонерів; щорічні публікації; анкетування, що проводиться нефінансовими рейтинговими агентствами; інше
Споживачі, TOP-клієнти	Якість обслуговування; інновації; безпека продукції (послуг); підвищення обізнаності з питань КСВ; зміна клімату і зменшення викидів CO ₂ ; зелене обслуговування	Дослідження задоволеності клієнтів; тести на суттєвість; діалог через соціальні та інші мережі; дискусійні панелі і інтернет-чати; діалог з громадськими організаціями людей з обмеженими можливостями; робочі групи з розвитку сталого туризму; фільми по тематиці КСВ; створення виокремлених бізнес-спільнот
Співробітники, профспілки, професійні організації	Умови праці; навчання і мобільність; здоров'я та безпека праці; недопущення дискримінації; різноманітність; соціальний діалог;	Опитування; тести на суттєвість; Інтранет і внутрішні інформаційні бюлетені та документи; переговори і підписання колективних трудових угод із соціальними партнерами; спільні інноваційні програми; регулярні зустрічі з урядами для обговорення тем у сфері людських ресурсів;

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

*Продовження дод. Д.1
Закінчення табл. Д.1.1*

Учасники групи	Основні теми спілкування	Основні способи інформування
	підвищення інформованості про КСВ	робочі групи з партнерами, групами інвалідності, професійними організаціями, громадськими організаціями з проблем навколишнього середовища і кадрової політики; партнерство з університетами
Органи влади (міжнародні, європейські та національні)	Зміна клімату; зменшення викидів CO ₂ ; управління навколишнім середовищем; права споживачів; підвищення обізнаності з галузевих питань	Діалог і спільні дії з національними галузевими органами влади; співпраця з робочими групами із захисту прав споживачів, з питань зміни клімату; участь у конкурсах для підтвердження рівня відповідності і отримання сертифікатів «Висока якість навколишнього середовища», «Лідерство в енергетиці та екологічному дизайні» тощо
Постачальники	Екологічні та соціальні звіти; інтеграція СВП в ланцюжку поставок; Еко-дизайн; економічний і соціальний розвиток регіону	Дотримання Хартії стійкого розвитку і положення про екологічні вимоги для тендерів, моніторинг постачальників щодо проведення хімічної оцінки та отримання дозволів тощо
Місцеві громади, жителі регіону, місцевий бізнес	Вплив на навколишнє середовище, соціально-економічний розвиток регіону, підвищення обізнаності з галузевих питань	Навчання і навички обміну з місцевими організаціями; місцеві програми розвитку, міжнародне просування регіону; використання місцевих товарів і послуг

Джерело: складено автором за [491, с. 162–166].

Таблиця Д.1.2

**Способи залучення заінтересованих сторін,
які використовує компанія «Coca-Cola Hellenic Group»**

Заінтересовані сторони	Способи залучення заінтересованих сторін
Акціонери і аналітики	Щорічні загальні збори, щоквартальні роуд-шоу і оприлюднення результатів брифінгів, веб-трансляції за участю акціонерів і аналітиків, постійний діалог з аналітиками та інвесторами
Співробітники	Залучення до обстежень і оцінки їх результатів; ціле-орієнтоване управління за провідними напрямками впливу на працівників (корпоративна соціальна відповідальність; функції та повноваження посередника; програми здоров'я, безпека і комунікації; місцеві проекти і активний спосіб життя; щоквартальне коригування бізнесу за участі генерального директора; щорічна конференція керівників; співпраця з профспілками; гарячі лінії для працівників; опитування щодо суттєвості)
Замовники	Ініціативи, створення спільної вартості, торгова маркетингова діяльність, співпраця у сферах охорони здоров'я та стійкого розвитку, регулярні зустрічі, створення групи оцінки, спільне планування бізнесу, центри обслуговування клієнтів, опитування щодо задоволеності, щорічний форум заінтересованих сторін і опитування щодо суттєвості
Споживачі	Гарячі лінії для споживачів, місцеві сайти, рослинні тури, дослідження, опитування, фокус-групи, сегментовані й індивідуальні інтегровані комунікації через інноваційні канали, у т.ч. соціальні медіа
Постачальники	Об'єднання для реалізації спільних ініціатив, заходи з преміювання постачальників, участь у роботі галузевих асоціацій, проведення семінарів з питань сталого постачання, щорічний форум заінтересованих сторін, опитування щодо суттєвості, SEDEX (платформа для етичних і стійких ланцюгів поставок)

**Соціальна відповідальність бізнесу:
теорія та методологія обліку**

*Закінчення дод. Д.1
Закінчення табл. Д.1.2*

Заінтересовані сторони	Способи залучення заінтересованих сторін
Уряд і регулюючі органи	Участь у консультаціях (наприклад, Європейської комісії з циркулярної економіки, Платформи ЄС для дій з харчування, спорту та здоров'я); дискусії та діалоги з безпеки харчових продуктів і навколишнього середовища, іноземні інвестиційні консультативні ради і т.д.; щорічний форум заінтересованих сторін; опитування щодо суттєвості
Неурядові та міжнародні організації	Конференції, консультації, дискусії, які співпрацюють із загальних питань (наприклад, збереження природи, здоров'я і харчування та інвестиційної програми спільноти); членство в ділових і галузевих асоціаціях; щорічний форум заінтересованих сторін; опитування щодо суттєвості
Спільноти	Відвідування виробництв; громадські обговорення програм стратегічного управління; партнерство у вирішенні спільних питань, зокрема таких, як розвиток молоді, розширення прав і можливостей жінок, вирішення соціальних питань на місцевому рівні; внесок компанії на безоплатній основі; лекції в університетах; волонтерство; охорона довкілля та біорізноманіття; зменшення впливу на екологію

Джерело: систематизовано автором за [480, с. 166].

Сутність принципів за основними стандартами підготовки нефінансової звітності

Принципи складання Звіту зі стійкого розвитку		Принципи складання Інтегрованого звіту	
Назва	Сутність	Назва	Сутність
ПРИНЦИПИ ВИЗНАЧЕННЯ ЗМІСТУ ЗВІТУ			
Взаємодія із заінтересованими сторонами	Організація, що готує звіт, повинна виявити заінтересовані сторони і пояснити у звіті, яким чином їх розумні очікування і інтереси були враховані при підготовці звіту. Розумні очікування і інтереси заінтересованих сторін є ключовими при підготовці звіту	Взаємодія із заінтересованими сторонами	Звіт повинен містити аналіз характеру та якості відносин організації з основними заінтересованими сторонами, в тому числі, як і якою мірою організація розуміє і враховує їх закономірні й обґрунтовані потреби і інтереси. Важливою є взаємодія з ключовими заінтересованими сторонами, оскільки, вартість створюється не лише силами самої організації і не тільки всередині неї, а й через взаємодію з іншими суб'єктами. У звіті не слід намагатися задовольнити інформаційні потреби всіх заінтересованих сторін
Контекст стійкого розвитку	Звіт повинен надавати інформацію про результати діяльності організації у широкому контексті стійкого розвитку. Найважливіше питання звітності зі стійкого розвитку: який внесок організація робить, або збирається зробити у майбутньому для покращення економічних, екологічних і соціальних умов, процесів розвитку та тенденцій на місцевому, регіональному і глобальному рівнях	Стратегічний фокус і орієнтація на майбутнє	Звіт повинен включати аналіз стратегії організації і пояснення того, як ця стратегія співвідноситься зі здатністю організації створювати вартість в коротко-, середньо- і довгостроковому періодах, а також з використанням нею капіталів і впливом на них

Продовження дод. Д.2

Принципи складання Звіту зі стійкого розвитку		Принципи складання Інтегрованого звіту	
Назва	Сутність	Назва	Сутність
Суттєвість	Звіт повинен розкривати аспекти, які відображають суттєвий вплив організації на економіку, навколишнє середовище і суспільство або на оцінку та рішення заінтересованих сторін	Суттєвість	Звіт повинен розкривати інформацію з питань, що робить істотний вплив на оцінку здатності організації створювати вартість в коротко-, середньо- довгостроковому періоді
Повнота	Охоплення істотних тем і показників, а також меж звітності повинні бути достатні для того, щоб відобразити істотний вплив на економіку, навколишнє середовище і суспільство і дати зацікавленим сторонам можливість оцінити результати діяльності організації за звітний період	Стислість	Звіт повинен бути коротким. Разом з тим він повинен включати достатній контекст для розуміння стратегії, менеджменту, результатів діяльності та перспектив організації без обтяження менш суттєвою інформацією. Організація прагне до балансу між стислістю й іншими важливими принципами, насамперед повнотою і порівнянністю
–	–	Взаємна узгодженість інформації	У звіті має бути найбільш повно відображено поєднання, взаємозв'язку і взаємозалежності між факторами, що впливають на здатність організації створювати вартість упродовж тривалого часу. Передбачає внутрішній зв'язок між елементами звіту, між капіталами, між фінансовою та іншою інформацією, між кількісною і якісною інформацією,

Принципи складання Звіту зі стійкого розвитку		Принципи складання Інтегрованого звіту	
Назва	Сутність	Назва	Сутність
			між інформацією, яка призначена для керівників, ради директорів, зовнішніх сторін, а також між інформацією, яку надає організація у різних джерелах
ПРИНЦИПИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ЗВІТУ			
Збалансованість	Звіт повинен відображати позитивні і негативні аспекти результативності організації для того, щоб уможливити обґрунтовану оцінку загальної результативності	Достовірність і повнота	Звіт повинен включати в себе всі істотні факти, як позитивні, так і негативні, в збалансованій формі і без істотних помилок. На достовірність інформації впливає її збалансованість і відсутність помилок Визначення повноти включає розгляд обсягу інформації, що розкривається, а також рівень її специфічності і точності. Це може включати розгляд потенційних питань щодо витрат / вигід, конкурентних переваг та інформації, орієнтованої на майбутнє. Кожен з цих аспектів розглядається нижче
Точність	Інформація, викладена у звіті, повинна бути достатньо точною і докладною для того, щоб заінтересовані сторони могли оцінити результати діяльності підприємства. Інформація, що відображає різні економічні, екологічні та соціальні теми і показники, може бути виражена у різний спосіб – від якісних характеристик до докладних кількісних даних		

Принципи складання Звіту зі стійкого розвитку		Принципи складання Інтегрованого звіту	
Назва	Сутність	Назва	Сутність
Порівнянність	Питання та інформація повинні бути відібрані, зібрані і включені до звіту однаково. Інформація повинна бути представлена так, щоб надати можливість заінтересованим сторонам аналізувати зміни в результативності підприємства та здійснювати порівняльний аналіз з іншими організаціями	Послідовність і порівнянність	Інформація повинна бути представлена: <ul style="list-style-type: none"> • на постійній упродовж тривалого часу основі; • таким чином, щоб можна було порівняти з іншими організаціями у тих випадках, коли це є суттєвим для власної здатності організації створювати вартість упродовж тривалого часу
Зрозумілість	Звіт повинен представляти інформацію таким чином, щоб вона була зрозумілою для заінтересованих сторін, досить обізнаних про організацію та її діяльність	–	–
Своєчасність	Звітність має бути регулярною, а інформація доступною і своєчасною для прийняття рішень заінтересованими сторонами	–	–
Надійність	Заінтересовані сторони повинні бути впевнені у можливості перевірки звіту для фіксації ступеня достовірності його змісту і адекватності застосування Принципів звітності	–	–

Джерело: складено автором за [441; 460].

**Динаміка використання версій Настанови (стандарту) GRI
при складанні звіту зі стійкого розвитку**

Рік	Версія Настанови (стандарту) GRI								Разом	Non-GRI
	GRI – G1	GRI – G2	GRI – G3	GRI – G3.1	GRI – G4	GRI – реферов.				
1999	11								11	1
2000	43							1	44	4
2001	116	7						1	124	8
2002	108	40						2	150	11
2003	21	143						3	167	15
2004	1	281						5	287	26
2005	6	375	1					11	393	43
2006		436	105					47	588	81
2007		151	611					71	833	138
2008		23	1191					95	1309	162
2009			1622					113	1735	187
2010			2108					150	2258	309
2011			2236	287				432	2955	837
2012			1541	1332				560	3433	1013
2013			1250	1971	63			572	3856	1094
2014			780	1523	1169			608	4080	1276
2015			302	595	2251			513	3661	1030
Всього	306	1456	11747	5708	3483			3184	25884	6235

Джерело: складено автором за [487].

Додаток Д.4

Таблиця Д.4.1

Загальні вимоги GRI G4 щодо розкриття інформації

Стандарт розкриття	Обов'язкова для розкриття інформація	
	базова	розширена
Стратегія і аналіз	G4-1	G4-1, G4-2
Профіль організації		G4-3, G4-16
Виявлені суттєві аспекти і межі		G4-17 : G4-23
Взаємодія із зацікавленими сторонами		G4-24 : G4-27
Профіль звіту		G4-28 : G4-33
Корпоративне управління	G4-34	G4-34, G4-35 : G4-55
Етика і добропорядність	G4-56	G4-56, G4-57, G4-58
Загальні відомості про підходи до менеджменту		G4-DMA

Джерело: складено автором за [440].

Таблиця Д.4.2

Специфічні показники GRI G4 щодо розкриття інформації

Категорії підкатегрії	Аспекти	Коди показників
<i>1. Економіка</i>	Економічна результативність	G4-EC1 : G4-EC4
	Присутність на ринку	G4-EC7, G4-EC8
	Непрямі економічні впливи	G4-EC5, G4-EC6
	Практика закупівель	G4-EC9
<i>2. Екологія</i>	Матеріали та сировина	G4-EN1, G4-EN2
	Енергія	G4-EN3 : G4-EN7
	Вода	G4-EN8 : G4-EN10
	Біорізноманіття	G4-EN11 : G4-EN14
	Викиди	G4-EN15 : G4-EN21
	Стоки і відходи	G4-EN22 : G4-EN26
	Продукти і послуги	G4-EN27, G4-EN28
	Підзвітність (відповідність вимогам)	G4-EN29
	Транспорт	G4-EN30
	Загальна інформація	G4-EN31
	Екологічна оцінка постачальників	G4-EN32, G4-EN33
	Механізми розгляду екологічних скарг	G4-EN34

Додатки

*Закінчення дод. Д.4
Закінчення табл. Д.4.2*

Категорії, підкатегрії	Аспекти	Коди показників
3. Соціальна: 3.1. Трудові практики і гідні умови роботи	Зайнятість	G4-LA1 : G4-LA3
	Взаємовідносини між працівниками і керівництвом	G4-LA4
	Здоров'я та безпека праці на робочому місці	G4-LA5 : G4-LA8
	Навчання та освіта	G4-LA9 : G4-LA11
	Різноманітність і рівні можливості	G4-LA12
	Рівна винагорода чоловіків і жінок	G4-LA13
	Оцінка трудової практики у постачальників	G4-LA14, G4-LA15
	Механізми розгляду трудових скарг	G4-LA16
3.2. Права людини	Інвестиції	G4-HR1, G4-HR2
	Недопущення дискримінації	G4-HR3
	Забезпечення свободи асоціацій та проведення колективних переговорів	G4-HR4
	Дитяча праця	G4-HR5
	Примусова чи обов'язкова праця	G4-HR6
	Практика забезпечення безпеки	G4-HR7
	Права корінних і нечисленних народів	G4-HR8
	Оцінка дотримання прав людини (ПЛ)	G4-HR9
	Оцінка дотримання ПЛ постачальниками	G4-HR10, G4-HR11
	Механізми розгляду скарг на порушення ПЛ	G4-HR12
3.3. Суспільство	Місцеві громади	G4-SO1, G4-SO2
	Антикорупційні заходи	G4-SO3 : G4-SO5
	Державна політика	G4-SO6
	Антиконкурентна поведінка	G4-SO7
	Підзвітність (відповідність вимогам)	G4-SO8
	Оцінка впливу на суспільство постачальників	G4-SO9, G4-SO10
	Механізми розгляду скарг щодо впливу на суспільство	G4-SO11
3.4. Відповідальність за продукцію	Здоров'я та безпека споживача	G4-PR1, G4-PR2
	Маркування продукції та послуг	G4-PR3 : G4-PR5
	Маркетингові комунікації	G4-PR6, G4-PR7
	Недоторканність приватного життя споживача	G4-PR8
	Підзвітність (відповідність вимогам)	G4-PR9

Джерело: складено автором за [418].

Наукове видання

КОРОЛЬ Світлана Яківна

**СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ БІЗНЕСУ:
ТЕОРІЯ ТА МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ**

Монографія

Редактор Т.І. Головеркіна
Комп'ютерне верстання І.В. Деркачової
Дизайн обкладинки Т.В. Матвієнко

Формат 60x84/16. Ум. друк. арк. 21,49. Тираж 300 пр. Зам. 1020.

Видавець і виготовлювач

Київський національний торговельно-економічний університет
вул. Кіото, 19, м. Київ-156, Україна, 02156

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи серія ДК № 4620 від 03.10.2013 р.