

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ХАРЧУВАННЯ ТА ТОРГІВЛІ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

МЕЛЬНИЧУК МАРИНА ОЛЕКСІЇВНА

УДК 657.6:658.15(043.5)

ДИСЕРТАЦІЯ

**БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І КОНТРОЛЬ СОЦІАЛЬНОГО
КАПІТАЛУ ТОРГОВЕЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВ**

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

економічні науки

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

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

*Президиент дисертації
ідентичний за змістом
з іншим президиентом
подання до спеціалізованої
вченої ради*

Мельник / М. О. Мельничук

Науковий керівник **Чумак Оксана Володимирівна**

кандидат економічних наук, доцент

Д 64.089.02

*Ученый
секретар*



Харків – 2019

АНОТАЦІЯ

Мельничук М. О. Бухгалтерський облік і контроль соціального капіталу в підприємствах торгівлі. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Харківський державний університет харчування та торгівлі Міністерства освіти і науки України. Харків. 2019.

Дисертація присвячена науковому обґрунтуванню теоретичних і методичних постулатів та вирішенню науково-практичного завдання щодо обліку й внутрішнього контролю соціального капіталу підприємств торгівлі.

Обґрунтовано сутнісне тлумачення та архітектуру соціально-відповідальної політики торговельних підприємств, яка базується на вартісно-орієнтованому підході й передбачає необхідність диференціації ціннісних пропозицій для різних груп стейкхолдерів за різними рівнями: державним, регіональним (місцевим) та рівні підприємства. Науково-теоретичне підґрунтя побудови системи управління соціальною відповідальністю торговельного підприємства забезпечує обґрунтування сутності категорії соціальний капітал.

Дослідження гносеології соціального капіталу в системі реалізації соціально-відповідальної політики торговельних підприємств дозволило ідентифікувати й узагальнити складові такого капіталу, від використання яких очікується економічна вигода та капіталізація. Проведено ґрунтовне дослідження змістовного наповнення категорії «соціальний капітал» для цілей бухгалтерського обліку в контексті реалізації соціально-відповідальної політики торговельного підприємства.

Сформовано авторське бачення категорії соціальний капітал, як сукупності економічних ресурсів, які забезпечують капіталізацію підприємства або збільшують прибутковість, тому виступає чинником стабільності соціально-економічного розвитку. Узагальнено концептуальні

теоретико-методичні підходи до побудови соціального обліку в структурі бухгалтерського обліку, на основі яких забезпечується вимірювання результатів соціальної та екологічної діяльності підприємства для визначення відповідних індикаторів, які її характеризують та будуть відображені у нефінансовому звіті.

Систематизовано та ідентифіковано структурні елементи облікової політики та виокремлено об'єкти бухгалтерського обліку щодо соціального капіталу. Уточнено контекст формування положень облікової політики щодо соціального капіталу шляхом виокремлення трьох блоків: економічний, соціальний та екологічний облік, що дозволяє оцінювати ефективність корпоративної соціальної діяльності підприємства. Рекомендовано методично-організаційні аспекти формування облікової політики щодо соціального капіталу, через розкриття засад організації та ведення бухгалтерського обліку елементів соціального капіталу в частині структурування облікової системи шляхом виділення соціального та/чи екологічного обліку.

Удосконалено методичні засади синтетичного та аналітичного обліку операцій з елементами соціального капіталу на основі положень П(С)БО та МСФЗ, специфічних умов торговельної діяльності та необхідності подання даних для складання нефінансового звіту. Визначено облікові номенклатури, за якими доцільно генерувати в системі соціального обліку дані про соціальний капітал через фасетну систему аналітичного обліку для складання нефінансового звіту. Усі облікові номенклатури соціального капіталу як об'єкти обліку, в рамках дослідження, поділено на три основні групи: витрати операційної діяльності, зобов'язання і забезпечення майбутніх виплат та невідчутні активи. Ґрунтуючись на обліковій теорії використання інтегрованої моделі, за якої відкривається рахунок-екран, запропоновано увести рахунок-екран «Соціальні витрати», на якому буде генеруватись повна облікова інформація про складові соціального капіталу.

Визначено доцільність розкриття звітної інформації про складові соціального капіталу у розрізі сфер соціальної відповідальності (персонал, суспільство, екологія), зокрема, згідно передбачених у GRI (Global Reporting Initiative) стандарті структури складання звітності. Вивчення організаційно-методичного забезпечення складання нефінансової звітності здійснено шляхом алгоритмізації процесу підготовки звітності за взаємозалежними організаційною та методичною складовими, що підвищує аналітичність звітної інформації. Узагальнено підходи, за якими передбачається структурування обраного звіту відповідно напрямам соціально відповідальної політики шляхом систематизації показників, які характеризують сфери співпраці із суспільством й споживачами та екологізацію довкілля й управління персоналом, що забезпечує транспарентність інформації про соціальну відповідальність підприємства.

Доведено доцільність побудови моделі управлінського обліку соціального капіталу за стратегічним аспектом на позитивній теорії бухгалтерського обліку, яка ґрунтується на можливості відображати явища бухгалтерського обліку відповідно економічним та соціальним теоріям. Інформація про процеси і явища, котрі мають бути відображені в системі управлінського обліку соціального капіталу, реєструється на трьох етапах за концепцією, детермінованою показниками соціально-орієнтованого бізнес середовища. На основі цього можна розрахувати систему збалансованих показників для звітів з управління підприємством. При цьому, використано суть інтеграції облікових систем, коли функціонування підсистеми управлінського обліку забезпечено функціонуванням системи фінансового обліку та дозволяє здійснювати внутрішній контроль. Організаційний рівень управлінського обліку соціального капіталу ґрунтується на високому методичному рівні та будується на рекомендованих: розроблених регламентах, визначених завданнях, центрах відповідальності та етапах, ітологічному напрямі при автоматизації облікових процесів.

На основі узагальнення елементів соціального капіталу сформовано перелік видів контрольних процедур операцій щодо соціального капіталу та визначено взаємозв'язок суб'єктів і об'єктів контролю. Підприємствам торгівлі рекомендовано застосовувати методичний підхід до внутрішнього контролю, який базується на оцінці ризику, тому ключова увага має бути зосереджена на найбільших ризикових операціях, які мають суттєвий вплив на соціально-економічну систему та вартість капіталу. Для оцінки врахування вимог різних груп стейкхолдерів контрольні дії в роботі розділено на дві підсистеми: обов'язковий та необов'язковий контроль. Визначено взаємозв'язок облікового блоку – інформаційного джерела контролю та структурних одиниць внутрішнього контролю для досягнення підвищення оперативності внутрішнього контролю соціального капіталу.

Узагальнено концептуальні методичні підходи до етапів побудови інформаційно-аналітичного забезпечення соціально-економічної системи шляхом представленого узгодженого алгоритму й механізму його формування з метою визначення впливу елементів соціального капіталу на стійкість соціально-економічної системи торговельного підприємства. Сформовано методичний підхід визначення впливу складових соціального капіталу підприємства на соціально-економічну систему за умов сталого розвитку через інтегральний аналіз. На основі результатів аналізу показників соціально-економічної системи двох рітейлів ТОВ «Метро кеш енд Кері Україна» та ТОВ «Ашан Україна гіпермаркет» розраховано інтегральні показники (обрано вісім показників певного аспекту діяльності) за соціальною (I_C) та екологічною (I_E) сферами. Обґрунтовано, що прикладне застосування рекомендованих індикаторів уможливить виявлення негативного впливу або тенденцій в соціально-економічній системі підприємства у майбутніх звітних періодах.

Ключові слова: бухгалтерський облік, внутрішній контроль, соціальний капітал, соціально відповідальна політика, соціальний облік, соціальні витрати, нефінансовий звіт, управлінський облік.

ANNOTATION

Melnychuk M. O. Accounting and control of social capital in trade companies. - On the rights of manuscript.

Thesis for the degree of candidate of economic sciences according to speciality 08.00.09 – accounting, analysis and audit (by type of economic activity). – Kharkiv State University of Food Technology and Trade of Ministry of Education and Science of Ukraine. Kharkiv. 2019.

The thesis is devoted to reasoning of theoretical and methodological hypothesizes and solution of scientific and practical task in relation to accounting and internal control of trade companies' social capital.

There was grounded substantive interpretation and architectonics of socially responsible policy of trade companies which is based on value-oriented approach and requires the necessity to differentiate value propositions for different stakeholders at different levels: state, regional (local) and company levels. The scientific and theoretical basis for composition of social responsibility management system of a trade company provides substantiation of the essence of the category «social capital».

The research of gnosiology of social capital in the system of implementation of socially responsible policy of trade companies allowed identifying and summarizing components of such capital from which economic benefits and capitalization are expected. A thorough study of the substantive content of the category «social capital» for the purposes of accounting in the context of implementation of socially responsible policies of a trade company was conducted.

The author's vision of the category «social capital» as a set of economic resources that assures capitalization of a company or increase of its profitability, therefore is a factor of stability of social and economic development. Conceptual theoretical and methodological approaches to forming of social accounting in the structure of accounting are summarized, on the basis of which measurement of the results of social and environmental activity of a company is provided to determine

the relevant indicators that characterize it and would be reflected in the non-financial report.

The structural elements of accounting policy were identified and systematized and the objects of accounting in relation to social capital were distinguished. There was ascertained context of formation of provisions of accounting policy for social capital by identifying three blocks: economic, social and environmental accounting which allows evaluating the effectiveness of corporate social activity of a company. In addition, there were recommended methodological and organizational aspects to form accounting policy for social capital through disclosure of principles of organization and accounting of elements of social capital in the structure of the accounting system by outlining social and / or environmental accounting.

Methodological principles of synthetic and analytical accounting of transactions with elements of social capital were improved based on the provisions of Ukrainian Accounting standards and IFRS, specific trading conditions and the necessity to submit data to prepare a non-financial report. The accounting nomenclatures for which it is expedient to generate data on social capital through the facet system of analytical accounting for preparation of non-financial report were determined. All social capital accounting nomenclatures as accounting objects in the study are divided into three main groups: operating expenses, commitments and future payments, and non-tangible assets. Based on the accounting theory of usage of the integrated model under which «intermediate accounts» are opened, it was proposed to introduce the intermediate account «Social Expenses» on which full accounting information about the components of social capital will be generated.

The expediency of disclosure of reporting on the components of social capital in terms of areas of social responsibility (personnel, society and environment) was determined, in particular, according to the structure of reporting structure stipulated in GRI (Global Reporting Initiative). The study of organizational and methodological support for preparation of non-financial

statements is carried out by algorithmizing the process of preparation of reports according to interdependent organizational and methodological components which increases the analytical information. The approaches which envisage structuring of the selected report according to the areas of socially responsible policy are generalized by systematization of indicators characterizing the spheres of cooperation with society and consumers and greening of the environment and personnel management which ensures transparency of information on the social responsibility of a company.

There was proved the expediency of creating a model of management accounting of social capital on a strategic aspect on the positive theory of accounting which is based on the ability to reflect accounting events in accordance with economic and social theories. Information about the processes and events that should be reflected in the system of management of social capital is recorded in three stages according to the concept determined by the indicators of socially oriented business environment. Based on this it is feasible to calculate a balanced scorecard for a company's management reports. At the same time, the essence of the integration of accounting systems is used when the functioning of the management accounting subsystem is ensured by the functioning of the financial accounting system and allows conducting internal control. The organizational level of management accounting of social capital is based on a high methodological level and is built on the recommended: developed regulations, defined tasks, responsibility centers and stages, itological direction in the automation of accounting processes.

On the basis of generalization of elements of social capital the list of types of control procedures of operations on social capital was created and the interrelation of subjects and objects of control was determined. Trade companies were advised to apply a methodological approach to internal control based on risk assessment thus the focus should be on the transactions with higher risk that have a significant impact on the social and economic system and the cost of capital. In order to evaluate whether the requirements of different stakeholder groups are

considered the control actions are divided into two subsystems: mandatory and optional control. The interconnection of the account block – information source of control and structural units of internal control was determined in order to increase the efficiency of internal control of social capital.

Conceptual methodical approaches to the stages of creating of information and analytical support of the social and economic system are generalized by presenting a coordinated algorithm and mechanism of its formation in order to determine influence of elements of social capital on the stability of the social and economic system of a trade company. The methodical approach of determining the influence of social capital components of a company on the social and economic system under conditions of sustainable development through integrated analysis was formed. On the basis of the results of analysis of the indicators of the social and economic system of two retailers of Metro Cash & Carry Ukraine LLC and Ashan Ukraine Hypermarket LLC, integral indicators (eight indicators of a certain aspect of activity) for social (I_C) and environmental (I_E) spheres were calculated. There was substantiated that the application of the suggested indicators would allow identification of negative impact or trends in the social and economic system of a company in the future reporting periods.

Key words: accounting, internal control, social capital, socially responsible policy, social accounting, social expenses, non-financial report, management accounting.

НАУКОВІ ПРАЦІ, В ЯКИХ ОПУБЛІКОВАНІ ОСНОВНІ НАУКОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДИСЕРТАЦІЇ:

1. Облік та контроль в системі економічної безпеки державних і корпоративних фінансів : монографія / за заг. ред. О. В. Чумак; Харків. ін-т фінансів Укр. держ. ун-ту фінансів та міжнар. торгівлі. Харків : Іванченко І. С., 2015. 155 с. (заг. обсяг 7,5 друк. арк., особисто автора 0,2

друк. арк.: обґрунтовано побудову інформаційних потоків економічного, соціального та екологічного характеру для системи управлінського обліку).

2. Мельничук М. О. Обліково-методичні засади франчайзингових операцій. Регіональна бізнес-економіка та управління: науковий виробничо-практичний журнал. ВФЕУ, 2015. №2(46) С. 103–108. (0,3 друк. арк.)

3. Чумак О. В., Мельничук М. О. Економічний та обліковий зміст соціального капіталу підприємства. Проблеми і перспективи економіки та управління: науковий журнал. Чернігів: Національний технологічний університет, 2018. №4(16). С. 36–42. (включено до Index Copernicus, ResearchBib, Bielefeld Academic Search Engine, РИНЦ, НБУ ім. В. І. Вернадського, ROAD, Уран, Google Scholar) (заг. обсяг 0,5 друк. арк., особисто автора 0,3 друк. арк.: розкрито обліково-економічний зміст соціального капіталу та визначено напрями його впливу на сталий розвиток).

4. Мельничук М. О. Облікова політика соціального капіталу торговельного підприємства. Вісник Приазовського державного технічного університету. Серія: Економічні науки: Збірник наукових праць. Маріуполь: ДВНЗ «Приазовський державний технічний університет», 2018. Випуск 36. С. 250–256. (включено до Index Copernicus) (0,4 друк. арк.).

5. Чумак О. В., Мельничук М. О. Концепція інформаційного забезпечення управління соціальним капіталом підприємства в умовах сталого розвитку. Інноваційна економіка: Науково-виробничий журнал. Тернопіль: СМП «ТАЙП», 2019. 3-4'(79). С. 86–92 (включено до Index Copernicus, РИНЦ) (заг. обсяг 0,5 друк. арк., особисто автора 0,25 друк. арк.: сформовано модель управлінського обліку соціального капіталу та обґрунтовано необхідність розвитку облікових систем підприємств для формування відповідного інформаційного забезпечення).

6. Чумак О. В., Мельничук М. А. Аналитическое обеспечение устойчивого развития социально-экономической системы предприятия. Вестник Полоцкого государственного университета (серия D: экономические и юридические науки) – Научно-теоретический ежемесячный журнал (Беларусь),

2019. №16. С. 89–93. (заг. обсяг 0,45 друк. арк., особисто автора 0,25 друк. арк.: визначено алгоритм здійснення аналітичного забезпечення управління соціально-економічною системою підприємства та методичні підходи до його формування).

7. Мельничук М. О. Внутрішній контроль соціального капіталу торговельних підприємств. Економічний простір: збірник наукових праць. Дніпро: ПДАБА, 2019. №142. С. 185–195. (включено до Index Copernicus, Google scholar) (0,4 друк. арк.).

НАУКОВІ ПРАЦІ, ЯКІ ЗАСВІДЧУЮТЬ АПРОБАЦІЮ МАТЕРІАЛІВ ДИСЕРТАЦІЇ:

8. Мельничук М. О. Франчайзингові операції у франчайзі: обліково-правовий аспект. Розвиток національної економіки: теорія та практика: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Івано-Франківськ, 3–4 квітня 2015 року. Частина 3. 2015. С. 285–286. (0,17 друк. арк.).

9. Мельничук М. О. Соціальний капітал у системі бухгалтерського обліку торговельних підприємств. Трансформаційні перетворення обліково-аналітичного забезпечення управління в умовах євроінтеграційних процесів: збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції, м. Київ, 25 листопада 2016. К.: КНЕУ, 2016. С. 89–91. (0,12 друк. арк.).

10. Мельничук М. О. Репутаційний капітал в обліковій системі підприємств торгівлі. Соціально-економічний розвиток системи фінансів і управління в інноваційному середовищі: проблеми, ефективність, перспективи: Матеріали IX Симпозіуму, м. Харків, 25 листопада 2016. Х.: ХІФ КНТЕУ, 2016. С. 370–371. (0,1 друк. арк.).

11. Мельничук М. О. Соціальна складова людського капіталу в обліковій системі підприємства. Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація: матеріали XV Всеукраїнської наукової

конференції, м. Київ, 24 березня 2017. НАСОА, 2017. С. 57–59. (0,17 друк. арк.).

12. Мельничук М. О. Облік соціального капіталу через призму взаємодії керівництва підприємства. Фінансова система України: актуальні питання, досягнення та можливості розвитку: Матеріали XI Симпозіуму, м. Харків, 22 листопада 2018 р. Х.: ХІФ КНТЕУ, 2018. С. 423–424. (0,1 друк. арк.).

13. Чумак О. В., Мельничук М. О. Аналіз соціально-економічної системи торговельного підприємства. Фінансові механізми сталого розвитку України: Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції, м. Харків, 18 жовтня 2019 р. Х.: ХДУХТ, 2019. С. 171–173. (0,15 друк. арк.).

ЗМІСТ

ВСТУП.....	15
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СОЦІАЛЬНИМ КАПІТАЛОМ	25
1.1. Архітектоніка соціально відповідальної політики торговельних підприємств.....	25
1.2. Гносеологія соціального капіталу підприємств.....	34
1.3. Концептуальні засади побудови соціального обліку торговельного підприємства.....	49
Висновки до розділу 1.....	59
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ФОРМУВАННЯ СОЦІАЛЬНОГО КАПІТАЛУ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА..	62
2.1. Облікова політика щодо складових соціального капіталу.....	62
2.2. Розвиток методичних положень бухгалтерського обліку елементів соціального капіталу.....	86
2.3. Методичні аспекти формування показників звітності про соціальний капітал.....	109
Висновки до розділу 2.....	124
РОЗДІЛ 3. ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СОЦІАЛЬНИМ КАПІТАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА.....	126
3.1. Управлінський облік соціального капіталу в сталих соціально-економічних системах.....	126
3.2. Методично-організаційні аспекти здійснення внутрішнього контролю соціального капіталу.....	141
3.3. Аналітичне забезпечення стійкості соціально-економічної системи торговельного підприємства.....	155
Висновки до розділу 3.....	174
ВИСНОВКИ.....	178
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	183
ДОДАТКИ.....	210
Додаток А Тракткування дефініції «соціальний капітал» в літературних джерелах	210
Додаток Б Тракткування поняття «соціальний облік» в літературних джерелах.....	212

Додаток В Виплати працівникам у сфері здійснення соціальної діяльності підприємства.....	214
Додаток Д Пропозиції щодо робочого плану рахунків обліку номенклатур соціального капіталу торговельного підприємства.....	216
Додаток Е Міжнародні стандарти щодо складання нефінансових звітів.....	217
Додаток Ж Показники нефінансового звіту торговельного підприємства відповідно фасетній системі аналітичного обліку.....	220
Додаток З Регламенти в управлінському обліку (соціальна діяльність).	223
Додаток К Регламенти в управлінському обліку (екологічна діяльність).....	224
Додаток Л Акти впровадження.....	225
Додаток М Список публікацій.....	232

ВСТУП

Актуальність теми. Посилення суспільної значимості соціальної функції торговельних підприємств, на сьогодні, реалізується в рамках соціально-відповідальної поведінки при досягненні ідеї концепції сталого розвитку. В Україні існує обмежена кількість торговельних підприємств, які систематично звітують про соціальний капітал й обчислюють ефективність його використання у соціально-економічній системі бізнесу. Разом з тим, організація обліку елементів соціального капіталу на сьогодні є одним із головних чинників, які визначають рівень капіталізації торговельного підприємства, що функціонує в умовах соціально-орієнтованого ринку. Формування методичного забезпечення обліку соціального капіталу за принципом комплексності відображення й узагальнення даних про його елементи відбувається досить повільно, тому адаптація методичних підходів для цілей внутрішнього управління на підприємствах торгівлі здійснюється поступово. Зважаючи на внутрішню природу генерації соціального капіталу в підприємствах торгівлі, яка зумовлює особливості обліку його елементів і формування показників для звітності, набуває актуалізації науковий розвиток відповідних теоретичних, організаційних та прикладних аспектів обліку і контролю в контексті їх удосконалення.

Питанням дослідження природи та особливостей управління соціальним капіталом у соціально-відповідальному економічному середовищі присвячували праці вітчизняні та зарубіжні фахівці, зокрема: Г. С. Беккер, М. М. Бойко, М. П. Буковинська, П. Бурдье, А. Л. Баланда, І. Ю. Кочума, В. І. Надрага, Л. В. Потрашкова, О. О. Романенко, Л. Г. Смоляр, Л. В. Швець, О. А. Грішнова, Т. А. Заяць, Ф. Фукуяма та інші. Теоретико-методичні засади організації бухгалтерського обліку й контролю соціального капіталу визначені у наукових працях таких вітчизняних вчених: К. В. Безверхого, Т. В. Давидюк, В. М. Дибі, А. П. Дикого, І. В. Жиглей, С. Я. Король, М. В. Корягіна, С. О. Левицької, В. С. Леня, О. О. Нестеренко,

І. Я. Омецінської, О. О. Осадчої, О. І. Пацули, Н. Л. Правдюк, О. Б. Сивак, О. Г. Сокіл, В. В. Сопко, Л. В. Чижевської, Л. І. Швець, Л. М. Янчевої.

За умов підвищення рівня соціальної відповідальності підприємств торгівлі перед власниками й суспільством та зростання конкуренції на ринках (товарів, праці, капіталів) слід відзначити актуальність теми дослідження. Надаючи належну увагу напрацюванням учених, оцінюючи вагомість наукового доробку у даній сфері та зважаючи на невирішеність ряду питань щодо визнання й оцінки складових, порядку формування й відображення інформації про соціальний капітал у системі бухгалтерського обліку, виникла потреба наукового обґрунтування означених питань. Результати комплексного дослідження бухгалтерського обліку і контролю соціального капіталу в Україні мають локальний характер за окремими об'єктами обліку, що зумовлює потребу у цілісному науковому дослідженні й опрацюванні дієвих заходів з удосконалення організаційно-методичного забезпечення системи обліку і контролю та представлення інформації про соціальний капітал у звітних формах.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Тема дисертаційної роботи пов'язана із загальною тематикою наукових досліджень:

– Харківського державного університету харчування та торгівлі, зокрема, за держбюджетною темою: «Організаційно-методологічні аспекти удосконалення фінансових механізмів забезпечення сталого розвитку підприємств торгівлі» (номер державної реєстрації 0118U007223) (автором розкрито економічний зміст соціального капіталу та визначено напрями його впливу на сталий розвиток);

– Харківського інституту фінансів Українського державного університету фінансів та міжнародної торгівлі за держбюджетною темою: «Удосконалення бухгалтерського обліку та контролю в системі економічної безпеки державних фінансів: теорія та методологія» (номер державної реєстрації 0111U009162) (автором обґрунтовано методичні положення

організації управлінського обліку через побудову інформаційних потоків економічного, соціального та екологічного характеру в діяльності торговельного підприємства);

– Харківського торговельно-економічного інституту Київського національного торговельно-економічного університету за держбюджетною темою: «Обліково-аналітичне забезпечення оцінки фінансової стійкості підприємств торгівлі» (номер державної реєстрації 0118U004056) (автором рекомендовано методичні підходи до комплексного формування аналітичного забезпечення оцінювання соціально-економічної системи підприємства).

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних, методичних й організаційних положень та розробка практичних рекомендацій щодо бухгалтерського обліку й контролю соціального капіталу торговельних підприємств.

Для досягнення мети у дисертації поставлено і вирішено такі основні завдання:

– уточнити трактування сутності соціального капіталу підприємства для цілей бухгалтерського обліку в системі реалізації соціально-відповідальної політики торговельних підприємств;

– систематизувати операції зі складовими соціального капіталу торговельного підприємства для окреслення структури моделювання його обліку через формування облікової політики;

– розробити пропозиції з удосконалення синтетичного і аналітичного обліку операцій з елементами соціального капіталу торговельного підприємства;

– сформулювати організаційно-методичні положення розкриття інформації про соціальний капітал у нефінансових звітах;

– здійснити оцінку інформаційного наповнення звітності в контексті подання даних про елементи соціального капіталу;

- обґрунтувати методичні положення концепції моделі управлінського обліку та окреслити синергію інформаційних потоків економічного, соціального та екологічного характеру в діяльності торговельного підприємства;

- обґрунтувати методичні й організаційні аспекти внутрішнього контролю операцій з елементами соціального капіталу підприємств торгівлі;

- визначити вплив складових соціального капіталу торговельного підприємства на соціально-економічну систему за умов сталого розвитку використовуючи інтегральний метод.

Вирішення поставлених завдань спрямовано на розкриття теми дисертаційної роботи на основі опрацювання комплексу інформації щодо формування, обліку й контролю соціального капіталу торговельних підприємств.

Об'єктом дослідження є процес обліку і контролю операцій зі складовими соціального капіталу.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та організаційно-методичних засад обліку й контролю соціального капіталу підприємств торгівлі.

Методи дослідження. Методологічним підґрунтям наукового розуміння об'єкта та предмета дослідження стало застосування діалектичного методу пізнання господарських операцій та наукових положень теорії системного розв'язання проблем обліку соціального капіталу підприємств торгівлі. Для досягнення завдань і мети роботи використано сукупність наукових методів: наукового узагальнення, порівняння, групування – для дослідження онтології соціальної відповідальності та узагальнення передумов ідентифікації складових соціального капіталу, від використання яких отримується економічна вигода у вигляді зростання прибутковості та/чи капіталізації; абстрагування, аналізу і синтезу, індукції та дедукції – для розвитку теоретико-методичних положень обліку і контролю соціального капіталу; метод комплексності – для поглибленого

вивчення об'єкта дослідження у взаємозв'язку із господарськими операціями та низкою соціально-економічних чинників; графічні та табличні методи – при нетекстовому відображенні пропозицій щодо удосконалення концептуальних засад фінансового та управлінського обліку соціального капіталу, обґрунтуванні пропозицій щодо побудови архітектури облікової політики й контрольних процедур; інтегральний метод та порівняння – при використанні методичного інструментарію для оцінювання впливу соціальної й екологічної діяльності на результуючі показники та аналізі динаміки базових показників соціального розвитку підприємств торгівлі.

Інформаційною базою дослідження є нормативно-правові документи, які регулюють ведення бухгалтерського обліку і формування звітності; результати сучасних наукових досліджень вітчизняних і зарубіжних учених з проблем обліку і контролю соціального капіталу; матеріали наукових фахових видань та міжнародних науково-практичних конференцій; спеціалізовані фахові Інтернет-сайти; оприлюднена звітність підприємств торгівлі; офіційні статистичні дані, а також матеріали власних досліджень.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в науковому обґрунтуванні теоретичних, методичних й організаційних положень, спрямованих на удосконалення бухгалтерського обліку і контролю соціального капіталу торговельного підприємства та їх практичної реалізації для підвищення якості інформаційно-аналітичного забезпечення управління соціально-економічною системою суб'єкта господарювання, а саме:

Удосконалено:

порядок ідентифікації елементів облікової політики щодо соціального капіталу за методичною, організаційною та технічною складовими для визначення методичного підходу обліку операцій зі складовими соціального капіталу торговельного підприємства, що, на відміну від існуючих, дозволяє враховувати соціально відповідальний вектор розвитку підприємства, ґрунтуючись на положеннях МСФЗ та П(С)БО. Регламентація визначених елементів облікової політики сприятиме здійсненню їх вибору шляхом

врахування ймовірних змін у структурі соціального капіталу та спрямована на підвищення аналітичності інформації для управління соціальною відповідальністю;

методичні засади синтетичного та аналітичного обліку операцій з елементами соціального капіталу на основі положень П(С)БО та МСФЗ, які ґрунтуються на пропозиціях використання фасетної системи аналітичного обліку (вісім фасетів соціально-економічних напрямів) за різними аналітичними розрізами до ідентифікованих облікових номенклатур й узагальнюючого рахунку-екрану «Соціальні витрати», що дозволить конкретизувати й збалансувати облікову інформацію про соціальний капітал торговельного підприємства в управлінській системі з дотриманням вимог соціальної відповідальності для складання фінансової та нефінансової звітності;

методичні положення концепції формування моделі управлінського обліку торговельного підприємства, яка на відміну від існуючих, детермінована показниками соціально-орієнтованого бізнес-середовища з виділенням процедур організації імплементації нових елементів управлінського обліку соціального капіталу з метою формування необхідних обліково-аналітичних даних для посилення контролю за операціями з елементами соціального капіталу та якісного управління, через розробку порядку формування відповідних показників і рекомендацій щодо змісту та видів звітів. Це сприятиме формуванню інформаційної бази для забезпечення сталості розвитку соціально-економічної системи торговельного підприємства;

організаційно-методичне забезпечення внутрішнього контролю операцій зі складовими соціального капіталу, яке на відміну від існуючих, охоплює контрольні процедури соціально-економічного середовища з використанням процедур соціального аудиту, шляхом обґрунтування контрольних напрямів, об'єктів, суб'єктів, процедур і дій через інтеграцію облікової та контрольної систем, що дозволяє оцінювати ефективність

соціально-економічної системи підприємства за різними контрольними точками формування соціального капіталу;

методичний підхід до визначення впливу елементів соціального капіталу на стійкість соціально-економічної системи торговельного підприємства, який, на відміну від існуючих, реалізується на основі запропонованого алгоритму аналітичного забезпечення й розробленої системи показників, які характеризують екологічну й соціальну сфери діяльності та включені до відповідних інтегральних показників, що дозволило визначити наукове підґрунтя для виявлення впливу наявних та появи нових елементів соціального капіталу в цілому на капіталізацію й реалізацію стратегії торговельних підприємств.

Набуло подальшого розвитку:

теоретичне обґрунтування понятійно-термінологічного апарату щодо розуміння соціального капіталу підприємства в системі бухгалтерського обліку шляхом уточнення поняття «соціальний капітал» для цілей бухгалтерського обліку, який визначено як комплексну категорію, котра характеризує соціально-економічну діяльність підприємства через об'єкти обліку, що формують додану вартість майна підприємства у площині взаємозв'язку із суспільством, споживачами та персоналом. Це дозволило вдосконалити теоретико-методичні засади формування облікової інформації щодо складових соціального капіталу, показників звітності й здійснення внутрішнього контролю з огляду на особливості функціонування підприємств галузі та обґрунтувати складові їх соціально-відповідальної політики;

теоретико-організаційні положення концепції соціального обліку в підприємствах торгівлі шляхом окреслення завдань й розширення інформаційної бази, запропоновано порядок його організації, що дозволило обґрунтувати доцільність упровадження такої складової бухгалтерського обліку з метою оптимізації управлінських рішень про додаткові інвестиції у

соціальний капітал, орієнтованих на посилення корпоративної соціальної відповідальності;

методичний підхід до складання нефінансових звітів підприємств торгівлі, за яким передбачається рекомендоване структурування обраного звіту відповідно векторам соціально-відповідальної політики, ґрунтуючись на стандарті GRI (Global Reporting Initiative), через систематизацію показників соціально-економічної діяльності, які характеризують сфери співпраці із суспільством й споживачами, екології та управління персоналом, що підвищує транспарентність інформації про соціальну відповідальність підприємства.

Практичне значення одержаних результатів. Практична спрямованість отриманих теоретичних і методичних розробок підтверджується:

на рівні суб'єктів господарювання – наукові розробки щодо удосконалення методичних положень з організації обліку соціального капіталу через обґрунтування вибору елементів облікової політики; удосконалено форми реєстрів управлінського обліку, що дозволило формувати структуровану інформацію про соціальний капітал та здійснювати складання управлінської звітності за повними даними про об'єкти обліку – складові соціального капіталу; а також стосовно удосконалення організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю операцій зі складовими соціального капіталу шляхом визначення етапізації процесу контролю (ТОВ «Капсулар» – довідка №73 від 24.05.2018 р.); модель бухгалтерського обліку, яка дозволяє сформувати систему показників для складання звітності про складові соціального капіталу з метою прийняття перспективних рішень щодо соціальної відповідальності діяльності та аналізу структури складових соціального капіталу для оцінки рівня соціального забезпечення працівників та покупців; методика аналітичного обліку елементів соціального капіталу на основі фасетів та рекомендації щодо складання звітів за даними фінансового й управлінського обліку (ТОВ

«Акватерм-Київ ГМБХ» – довідка №59 від 04.09.2018 р.); методичні аспекти відображення в обліку окремих господарських операцій з елементами соціального капіталу за нормами національних і міжнародних стандартів, які дозволяють формувати достовірні показники для звітності (ТОВ «ВІЖН ПАРТНЕР» – довідка від 11.06.2018 р.).

в організації навчального процесу – Харківського інституту фінансів Київського національного торговельно-економічного університету на кафедрі обліку, аудиту та економічного аналізу під час підготовки методичного забезпечення та викладання дисциплін «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами», «Звітність підприємств». (Акт впровадження від 15 червня 2016 р.); Харківського торговельно-економічного інституту Київського національного торговельно-економічного університету на кафедрі економіки та обліку під час підготовки методичного забезпечення та викладання дисциплін «Фінансовий облік», «Бухгалтерський облік», «Управлінська звітність» (довідка № 1127 від 15 жовтня 2019 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є результатом самостійного наукового дослідження. Наукові розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору. Із наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано тільки ті положення та пропозиції, що становлять індивідуальний внесок автора.

Апробація результатів дисертації. Основні теоретичні положення та практичні результати дисертації оприлюднені на: Міжнародній науково-практичній конференції «Розвиток національної економіки: теорія та практика» (Івано-Франківськ, 2015 р.), IV Міжнародній науково-практичній конференції «Трансформаційні перетворення обліково-аналітичного забезпечення управління в умовах євроінтеграційних процесів» (Київ, 2016 р.), IX Симпозіумі «Соціально-економічний розвиток системи фінансів і управління в інноваційному середовищі: проблеми, ефективність, перспективи» (Харків, 2016 р.), XV Всеукраїнській науковій конференції «Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія,

організація» (Київ, 2017 р.), XI Симпозіумі «Фінансова система України: актуальні питання, досягнення та можливості розвитку» (Харків, 2018 р.), II науково-практичній Міжнародній конференції «Фінансові механізми сталого розвитку України» (Харків, 2019 р.).

Публікації. Результати дисертаційної роботи опубліковані в 13 наукових працях, серед них: 1 колективна монографія (загальним обсягом 7,5 друк. арк., де особисто здобувачеві належить 0,2 друк. арк.), 5 статей у наукових фахових виданнях України (загальним обсягом 2,1 друк. арк., де особисто здобувачеві належить 1,65 друк. арк.), із них 4 – у виданнях, внесених до наукометричних баз даних; 1 – у зарубіжному виданні (загальним обсягом 0,45 друк. арк., де особисто здобувачеві належить 0,25 друк. арк.), 6 тез доповідей у збірниках за матеріалами конференцій (загальним обсягом 1 друк. арк., де особисто здобувачеві належить 0,76 друк. арк.).

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається з анотації, списку публікацій за результатами дослідження, вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Основний текст дисертації складає 165 сторінок, 19 таблиць, 22 рисунки, список використаних джерел складається з 232 найменувань, викладений на 27 сторінках, 10 додатків на 22 сторінках.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИКО-КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СОЦІАЛЬНИМ КАПІТАЛОМ

1.1. Архітектоніка соціально відповідальної політики торговельних підприємств

Сучасна Україна багато років поспіль не отримувала належної уваги з боку органів державної влади та суспільства щодо розвитку та посилення ролі соціальної відповідальності. Показники, які характеризували соціальний стан держави із року в рік свідчили про досить низький рівень життя населення, відсутність системної допомоги людям, незначну кількість заходів соціального спрямування, які проводились за ініціативи суб'єктів господарювання, незадовільний рівень справ у екологічній сфері тощо. Зазначене зумовило необхідність переглянути важливість впровадження соціальної відповідальності на мікрорівні та наразі, відбувається поступове впровадження постулатів соціальної відповідальності на торговельних підприємствах.

Ідея впровадження соціальної відповідальності бізнесу виникла на початку XX століття, її концепція почала набувати поширення після другої світової війни й до кінця століття набула свого широкого застосування у світі. Сучасна концепція соціальної відповідальності побудована в рамках концепції сталого розвитку, яка була визначена ООН. Формування наукових поглядів у царині соціальної відповідальності підприємств відбувалось з середини XX століття і на зараз набуло свого розвитку за теоріями, механізмами, концептуальними засадами, які притаманні сучасним потребам з боку суспільства за умов цифрової економіки, інформаційного переобтяження індивідуумів, прагненнями підвищення добробуту населення та якості соціально-економічного розвитку. Культура спільної діяльності

підприємства із суспільством, що дотримується концепції інтегрованих стратегій та побудована на інтерактивних платформах, заснована на таких якостях як: довіра, творчий потенціал та постійне навчання, потенціал для збільшення вартості. Суспільство визначається на філософському рівні через інтеграцію соціальних взаємозв'язків, яка ґрунтується на стосунках між людьми. Основною метою спільних дій має бути все, що є спільним зі створенням суспільних цінностей або збільшенням вартості [210]. Відповідно до теорій створення суспільних цінностей, торговельні підприємства мають вирішувати питання подвійного характеру, за яких враховуються соціальні та фінансові цілі одночасно, коли бізнес-процеси у загальному підсумку відповідають цілям соціального впливу, ефективності та капіталізації. Система соціальної відповідальності повинна будуватися на «довірі» в довгостроковій перспективі, дотримуючись декількох ключових принципів: прозорість, справедливість та всеосяжність, чуйність, ефективність та ефективність, підзвітність [226]. У цій праці зазначається, що активна соціальна позиція торговельних підприємств має полягати у гармонійному співіснуванні, взаємодії та постійному діалозі із суспільством, участі у вирішенні соціальних проблем. І. В. Жиглей зауважила, що суспільство орієнтоване на соціальний розвиток вимагає певного перелому в поглядах щодо соціальної відповідальності й з погляду бухгалтерського обліку визначила, що суспільство виступає: 1) як один із суб'єктів, на яких спрямовано соціально відповідальні заходи людини, держави і підприємства; 2) як сторона, заінтересована в одержанні інформації про соціально відповідальні заходи, в першу чергу, держави та підприємств; 3) як інститут, який формує неформальні правила для розвитку бухгалтерського обліку як науки, практичної діяльності та навчальної дисципліни; 4) як отримувач (споживач) економічних вигід, результатів діяльності та соціальних змін [70].

Узагальнено соціальну відповідальність представляють добровільною діяльністю компаній, спрямованою на дотримання високих стандартів операційної діяльності, соціальних стандартів та якості роботи з персоналом,

мінімізацію шкідливого впливу на навколишнє середовище тощо з метою вирівнювання наявних економічних і соціальних диспропорцій; створення довірливих взаємовідносин між бізнесом, суспільством і державою; покращання результативності бізнесу та показників прибутковості у довгостроковому періоді [103]. Суспільство будь-якої держави зацікавлене, щоб суб'єкти господарювання прагнули у своїй діяльності орієнтуватися на стійкий розвиток. Упровадження соціальної відповідальності у діяльність підприємств зумовило появу терміну корпоративна соціальна відповідальність, яка акумулює в собі прагнення підприємства та вимоги стейкхолдерів у соціальній сфері. Істотний вплив на формування і розвиток концепції корпоративної соціальної відповідальності здійснено через теорію соціального капіталу, яка прагне пояснити, як соціальні зв'язки організацій та індивідів впливають на результати їх діяльності [104, с. 14]. Учений у зазначеній праці визначає взаємозв'язок категорій, визнаючи, що висока якість соціального капіталу тісно пов'язана із соціальною відповідальністю, яка, у свою чергу, здійснює зворотній вплив і сприяє розвитку соціального капіталу. Дотримуючись внутрішніх критеріїв соціальної відповідальності шляхом збереження та нагромадження власного соціального капіталу, торговельне підприємство має можливість підтримки певних соціальних ініціатив, інноваційних проектів, соціальної і творчої активності співробітників, що в результаті сприяє підвищенню ефективності його діяльності [12, с. 86]. Зважаючи на те, що торговельна галузь завжди посідала лідируючі місця у макропоказниках щодо свого функціонування, підприємства торгівлі мають неабиякий вплив на соціальний розвиток у суспільстві. У табл. 1.1 відображено ключові показники розвитку торговельних підприємств та персоналу.

Як видно з даних табл. 1.1, при поступовому зменшенні торговельних підприємств та скороченні їх частки у загальній кількості підприємств України на 2,6 процентних пункти, кількість зайнятих працівників хоч і скоротилася на 251,7 тис. осіб, проте їх частка у загальній кількості зайнятих

збільшилась на 1,42 процентних пункти при досить стабільній частці товарообороту галузі у загальному обсязі продажів.

Таблиця 1.1

Основні показники діяльності підприємств торгівлі в Україні за 2010-2017 рр.

[складено за: 53]

Показники	Роки							
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Кількість підприємств, одиниць	110154	111638	103798	110414	93972	93643	82192	89538
Частка в загальній кількості підприємств, %	29,08	29,72	28,44	28,07	27,56	27,27	26,83	26,47
Кількість зайнятих працівників, тис. осіб	1241,1	1246,7	1193,4	1156	1015,2	925,7	927,8	989,4
Частка в загальній кількості зайнятих, %	15,6	16	15,54	15,61	16,12	15,72	15,99	17,02
З них кількість найманих працівників, тис. осіб	1215,1	1220,4	1165,2	1129,3	993,4	899,9	912,8	971,3
Частка в загальній кількості найманих працівників, %	15,51	15,82	15,38	15,50	16,04	15,57	15,98	17,00
Обсяг реалізованої продукції, млн. грн.	1519040	1737149	1765081	1765625	1782316	2126926	2607913	3302847
Частка в загальному обсязі реалізованої продукції, %	45,13	43,52	41,99	43,59	42,73	41,23	41,81	42,85

Це свідчить про те, що торговельна діяльність є значимою галуззю щодо працевлаштування населення з одного боку, та взаємодії зі споживачами з іншого. Таким чином, торговельні підприємства є суб'єктами господарюванні, для яких впровадження соціальної відповідальності є надважливим за сучасних умов, тому об'єкти соціального капіталу набувають важливого значення для їх визнання, обліку та відображення у звітності.

Враховуючи визначення підприємництва відповідно до Господарського кодексу України та з урахуванням концепції соціальної відповідальності бізнесу І. В. Жиглей соціально відповідальну діяльність суб'єктів господарювання визначила як самостійну, ініціативну, систематичну, на власний ризик господарську діяльність, що здійснюється суб'єктами господарювання як задоволення інтересів всіх груп зацікавлених осіб на взаємовигідних умовах з метою досягнення економічних і соціальних результатів [69, с. 46]. На суспільному рівні вищому, ніж підприємство, соціально відповідальну політику вивчав А. М. Колосок, яким вона визначена через систему заходів економічного, соціального, екологічного характеру, направлених на покращення рівня життя як окремого індивідуума, так і соціуму в цілому, що передбачає притягнення стейкхолдерів до відповідальності за невиконання ними зобов'язань [84]. Л. Ю. Семенова вивчала соціальну політику підприємства, як розвиток соціального середовища, що включає соціальну інфраструктуру, персонал, а також системи, які впливають на якість трудового життя працівника (тобто ступінь задоволення їхніх потреб за допомогою праці в даній організації) [169]. Н. М. Градюк, зважаючи на теоретичні засади корпоративної соціальної відповідальності, запропонувала визначати корпоративну соціальну політику як систему управлінських дій, спрямованих на забезпечення ефективної взаємодії підприємства, суспільства і держави, створення системи соціальних гарантій всередині підприємства, його участь в реалізації соціальних програм та заходів, формування норм корпоративної культури [41].

Метою соціально відповідальної політики підприємства вбачаємо сприяння досягненню реалізації стратегії розвитку в частині виконання завдань соціального та екологічного характеру, упередження і мінімізації нефінансових ризиків, забезпечення сталого розвитку із підвищенням якісного та кількісного рівня використання ресурсів. Отже, соціально відповідальна політика має поєднати розвиток соціальної та екологічної діяльності підприємства через призму досягнення сталого розвитку з огляду

на цілісність діяльності підприємства. У цьому зв'язку, концептуальними засадами соціально відповідальної політики вбачаємо такі:

- соціальні та екологічні питання у діяльності підприємства є складовими стратегії розвитку;
- узгодження соціальних процесів на підприємства із відповідними економічними та правовими ефектами;
- комунікація підприємства із різними групами стейкхолдерів, при зростаючій їх довірі, відповідно обраної політики та чинного законодавства;
- врахування положень стратегії сталого розвитку, корпоративної культури підприємства, екологічного розвитку;
- узгодження норм соціально відповідальної політики з нормами інших регламентів підприємства;
- прозорість діяльності та підзвітність різним групам стейкхолдерів.

Маємо переконання, що наявність розробленої соціально відповідальної політики торговельного підприємства дозволить забезпечувати впровадження і дотримання соціальної відповідальності та гарантувати персоналу, покупцям, суспільству відповідального виконання передбачених положень політики. Концептуальні аспекти соціально відповідальної політики торговельного підприємства нами сформульовано на рис. 1.1. Варто зауважити на встановленні суб'єктів, які забезпечують виконання соціально-відповідальної політики, та суб'єктів, на яких спрямоване таке виконання. Позаяк, за окремими працівниками такі суб'єкти можуть бути втілені у одній особі, яка є виконавцем та одночасно працівником, на соціальний захист якого спрямовані положення політики або членом суспільства. Одночасно, під час розробки політики окреслюються групи стейкхолдерів відповідно напрямам політики, сферам, які вона охоплює та інтересам, яким відповідає. Ґрунтуючись на передбачених у політиці соціальних заходах, з'являється можливість визначати відповідно об'єкти обліку в обліковій політиці та на основі цього, формувати показники нефінансових звітів.

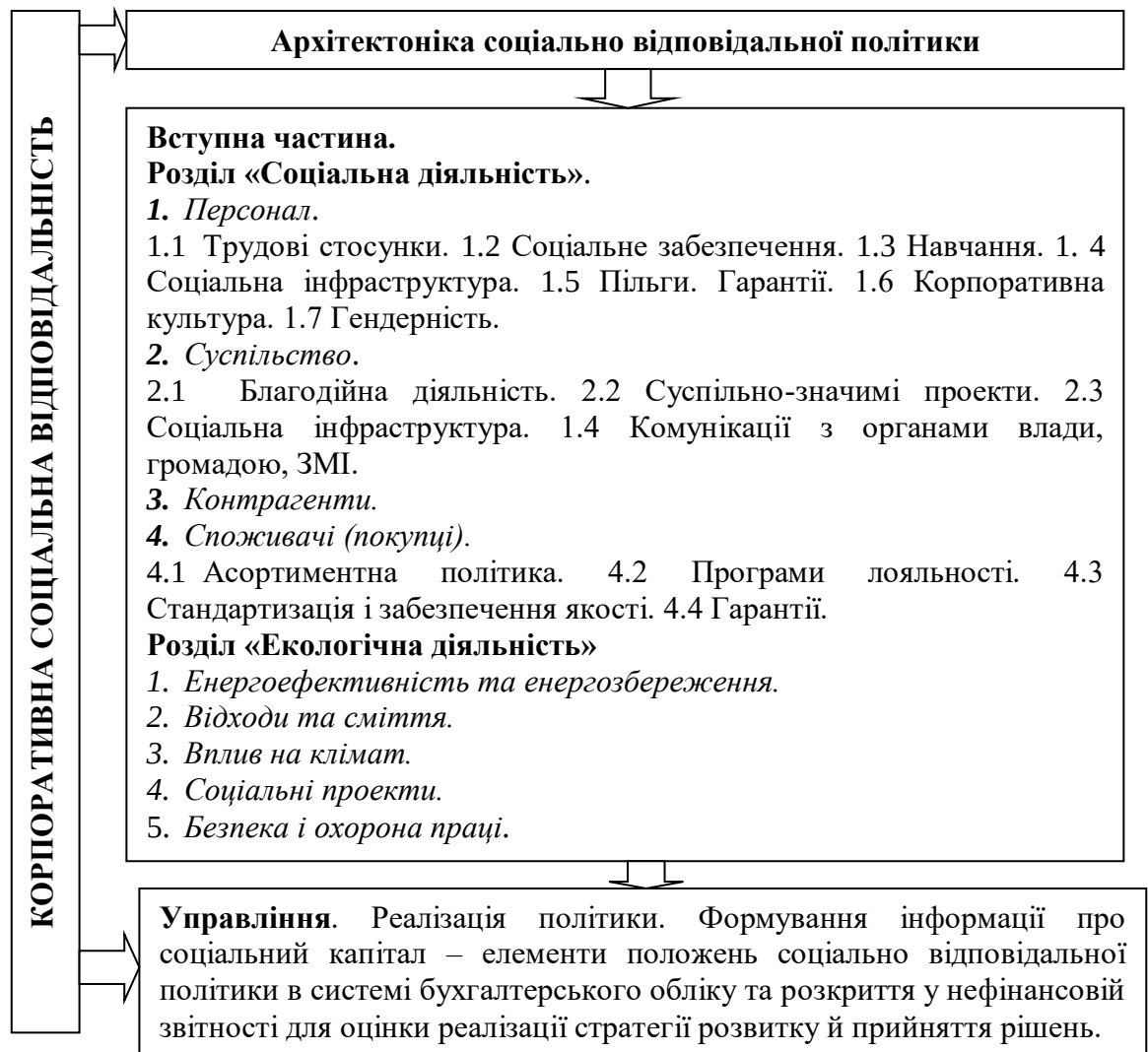


Рис. 1.1. Концептуальні аспекти соціально відповідальної політики торговельного підприємства (складено автором)

На завершення циклу реалізації політики підприємство отримує аналітичне підґрунтя для аналізу соціальної стратегії, оцінки нефінансових ризиків, визначення рівня впливу на суспільство й забезпечення сталого розвитку. Змістове наповнення політики має визначати вичерпний перелік умов і критеріїв визнання господарських операцій та об'єктів бухгалтерського обліку, які є складовими соціальної відповідальності та відповідають її принципам.

Соціально відповідальна політика за підрозділом «Персонал» має забезпечувати соціальний захист, дотримання норм трудового права і прав людини, упереджувати конфлікти інтересів, формування неформальних груп,

уможливлювати отримувати додаткові блага тощо. У підрозділі «Суспільство», варто визначити напрямки соціальних проектів, окреслити коло благодійних реципієнтів та партнерів суспільно значимих проектів (рівень органів влади, громадські організації, форми фінансування, межі благодійності тощо). Прозорість діяльності підприємства забезпечується через зв'язок із користувачами інформації. Ефективна комунікація з різними групами стейкхолдерів забезпечує підприємству підвищення репутації на ринку через прозорість інформації про діяльність. Каналами комунікативного діалогу підприємства торгівлі зі стейкхолдерами можуть виступати: книга скарг і пропозицій, веб-сайти магазинів (розділи «Відгуки», «Звітність»), спілкування з менеджерами (адміністраторами), колл-центри, різні канали телекомунікаційного зв'язку, реклама тощо. У підрозділі «Споживачі (покупці)», важливо сформулювати напрями асортиментної політики з виділенням товарів, які мають маркування «Еко», «Біо», «Без ГМО», тощо, передбачити можливість продажу товарів в упаковці, яка може підлягати утилізації, зменшення кількості позицій товарів з пластику, вказати стандарти якості, яким прагне відповідати підприємство за групами товарів, які пропонуються покупцям, налаштувати прозорі канали взаємозв'язку із покупцями тощо.

У розділі «Екологічна діяльність» варто уточнити вичерпний перелік видів екологічної діяльності, напрями, за якими планується її здійснювати (енергозбереження, енергоефективність, утилізація відходів, відмова від пластику тощо), встановити вартісну межу витрат на екологічну діяльність, визначити відповідальних, встановити функціональні зв'язки між підрозділами тощо.

Усі елементи соціально відповідальної політики є складовими, за якими генеруються елементи соціального капіталу торговельного підприємства, який має забезпечити збільшення капіталізації та підвищити репутацію на ринку. Управління соціальним розвитком організації є сукупністю прийомів, процедур і правил цілеспрямованої дії суб'єкта управління на об'єкт на

основі наукових підходів, знання закономірностей протікання соціальних процесів і реальної практики управління [173]. Рішення керівництва щодо реалізації положень соціально відповідальної політики охоплюють досить широкий спектр питань щодо розвитку й управління персоналом, ефективності екологізації, побудови ефективних стосунків із покупцями, дотримання норм чинного законодавства та взаємодії із суспільством щодо задоволення низки інтересів. Упередити неузгодженість управлінських рішень щодо соціального розвитку між керівниками на підприємстві можуть ухвалені рішення Наглядової ради підприємства чи затверджені положення політики про соціальну відповідальність на підприємстві. За умови, коли реалізація певного положення політики чи рішення керівника суперечить в даний час нормам права, його виконання є неприпустимим.

На основі викладеного, у табл. 1.2 здійснено узгодження відповідності складових рекомендованої архітектури соціально відповідальної політики якісним проявам таких складових в обліковій системі (управлінський і фінансовий облік) торговельного підприємства.

Таблиця 1.2

Відповідність складових соціально відповідальної політики їх якісним проявам в обліковій системі торговельного підприємства

Складові соціально відповідальної політики	Прояви складових соціально відповідальної політики
1	2
<i>Персонал.</i> 1.1 Трудові стосунки. 1.2 Соціальне забезпечення. 1.3 Навчання. 1. 4 Соціальна інфраструктура. 1.5 Пільги. Гарантії. 1.6 Корпоративна культура. 1.7 Гендерність.	Людський капітал. Корпоративна етика. Інтелектуальний капітал. Соціальні витрати. Сталість. Законодавство. Репутація. Неформальні групи. Цінності.
<i>Суспільство.</i> 1.2 Благодійна діяльність. 2.2 Суспільно-значимі проекти. 2.3 Соціальна інфраструктура. 1.4 Комунікації з органами влади, громадою, ЗМІ.	Сталість. Репутація. Інформаційний капітал. Довіра. Прозорість. Конфлікт інтересів. Цінності.
<i>Контрагенти.</i>	Репутація. Інформаційний капітал. Законодавство. Довіра. Конкурентна політика.

Продовження табл. 1.2

1	2
<i>Споживачі (покупці).</i> 1.3 Асортиментна політика. 4.2 Програми лояльності. 4.3 Стандартизація і забезпечення якості. 4.4 Гарантії.	Репутація. Мережевий капітал. Рекламна етика. Довіра. Прозорість. Цінності. Безпека.
<i>Енергоефективність та енергозбереження. Відходи та сміття. Соціальні проекти.</i>	Сталість. Витрати на екологію. Оптимізація споживання ресурсів. Ефективність.
<i>Безпека і охорона праці.</i>	Екологічні витрати і зобов'язання. Контроль.
<i>Вплив на клімат.</i>	Сталість. Репутація. Співпраця. Контроль.

За сучасних умов, торговельні підприємства здійснюють діяльність, яка має вектор розвитку через призму соціальної відповідальності, яка охоплює соціальну та екологічну сферу. Для отримання ефекту від її впровадження, доцільно розробляти соціально відповідальну політику, метою якої вбачаємо досягнення реалізації стратегії розвитку в частині виконання завдань соціального та екологічного характеру. Запропонована архітектура соціально відповідальної політики сприятиме забезпеченню збільшення капіталізації та підвищенню репутації на ринку. Тому важливим аспектом є вивчення розуміння змісту об'єктів, якими необхідно управляти при реалізації політики, – складових соціального капіталу.

1.2. Гносеологія соціального капіталу підприємств

Як зазначає Ф. Фукуяма, серед форм економічної діяльності навряд чи існує така, в якій можна було б обійтися без соціальної взаємодії [192]. Учені багато приділяють уваги дослідженню соціальних аспектів розвитку суспільства, проте обмаль наукових праць присвячених формуванню соціального капіталу в рамках суб'єктів господарювання. Щодо підприємств торгівлі, які виконують важливу соціальну функцію поряд з підприємницькими, постають особливо нагально питання соціального капіталу в обліковій системі. Соціологами фундаторами (А. Гідденс,

А. Зелігман, Д. Коулман), соціальний капітал розглядається, передусім через довіру, причому одночасно і як джерело його виникнення і як результат функціонування. Відтак, підприємства торгівлі, як остаточний зв'язуючий елемент між споживачем і продавцем товарів, повинні генерувати довіру між багатьма соціологічними групами. Тому, виникає необхідність окреслити коло осіб, зацікавлених в інформації щодо соціальних процесів, яким вони довіряють: довіра власників, інвесторів, продавцям, суспільства, влади, виробника, постачальника товарів, до фінансових інституцій, до працівників (персоналу), до керівництва тощо. Таким чином, успішність бізнесу все більше має соціальне спрямування, що зумовлює ведення соціально відповідальної діяльності, яка здійснюється в межах взаємозв'язку осіб – учасників процесу бізнесу при досягненні соціально-економічних результатів. Соціалізація підприємницької діяльності дедалі спричиняє визнавати операції, пов'язані із забезпеченням соціальної відповідальності бізнесу в системі бухгалтерського обліку підприємства. Виходячи із природи соціального капіталу в економічних процесах підприємств, доцільно виділити таких користувачів облікової інформації щодо соціального капіталу у їх взаємовідносинах: власник-працівники, власник-управлінський персонал, адміністрація-працівники, працівники-покупці, покупці-конкуренти, адміністрація-контролюючі органи та органи місцевого самоврядування, власник-інші організації, власник і адміністрація-постачальники (кредитори). Враховуючи, що виділеними стосунками визначається рівень продуктивності праці, репутація й конкурентоспроможність, соціальний капітал можна вважати чинником, який забезпечує їх зростання.

Зважаючи на існуючі різноманітні теорії (матеріальна, вартісна, людського капіталу, системна) й трактування поняття «капітал», спільним із соціальним капіталом є те, що капітал функціонує для забезпечення доходу використовуючи цінності майна. Багатоаспектність трактувань соціального капіталу за різними підходами: політологічним, психологічним, соціологічним, філософським, економічним, обумовили доцільність вивчення

гносеології визначень категорії «соціальний капітал» у роботах учених-науковців та виділення їх основних ознак (Додаток А та табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Дескриптивні чинники терміну «соціальний капітал»

№ з/п	Автор	Ознаки
1	2	3
1	Немашкало К. Р. [137]	нематеріальний ресурс, доступний усім суб'єктам та їх мережам; довготривалий ресурс соціально-економічного зростання; продукт організованої взаємодії, що має суспільну природу; елемент функціонування соціально організованої суспільної системи, що не може знаходитися в приватній власності, тобто є суспільним благом; капітал, що збільшує віддачу від використання матеріального, фінансового і людського капіталу; актив, що потребує інвестування соціального спрямування.
2	Грішнова О. А. [45]	ресурсність, прибутковість і конвертованість.
3	Дем'янчук О. І. [49]	ресурсність – потенціал взаємодії, нагромадження – створення мереж соціальних зв'язків, конвертованість – обмін на безеквівалентній основі, ліквідність – обмін на еквівалентній основі, прибутковість – економія трансакційних витрат співтовариства або одержання соціальної ренти.
4	Буркинський Б. В., Горячук В. Ф. [21]	– фактор виробництва, який спільно з фізичним і людським капіталами забезпечує створення додаткової вартості, сприяє підвищенню продуктивності матеріального виробництва та досягненню певних цілей, яких за його відсутності досягти неможливо (останнє стосується, насамперед, завдань, для вирішення яких необхідна консолідація людського капіталу); – суспільне благо, яке поділяється групою, відображає більшою мірою відносини, ніж власність окремої людини; – створюється за допомогою інвестицій, але не в такій безпосередній формі, як у випадку з фізичним і людським капіталами (оцінити ці інвестиції та визначити віддачу від них досить складно); – подібно до людського капіталу, зростає у процесі використання і зменшується, якщо тривалий час не використовується; – обмежений ресурс, дефіцит якого зменшує економічні можливості окремих людей, їхніх груп і суспільства в цілому; – має ліквідність і може конвертуватися в інші види капіталу; – його нерівномірний розподіл впливає на стратифікацію суспільства
5	Черчик Л., Коленда Н. [198]	– наявність відповідних інституційних утворень як передумови формування; – реалізація приносить капіталізований ефект; – проявляється у вигляді ресурсу, що має форму соціального статусу, владних повноважень; – зумовлює стратифікаційний поділ суспільства; – базується на вмінні та бажанні діяти у колективі, а також готовності підпорядкувати свої інтереси інтересам групи.

1	2	3
6	Осадча О. О. [144]	– є продуктом суспільного виробництва, матеріальних і, тим самим, класових практик, засобом досягнення групової солідарності; – виступає не тільки і не стільки причиною економічних вигод, скільки проявом соціально-економічних умов та обставин; – ідентифікується як груповий ресурс і не може бути вимірний на індивідуальному рівні.

За політологічного підходу, В. П. Єлагіним визначення соціального капіталу здійснено на основі принципу суспільної взаємодії окремих людей і соціальних груп та запропоновано дефініцію цього поняття на основі теорії самоорганізації складних систем як складову національного капіталу суспільства, інтегрований показник результату колективної дії окремих людей і соціальних груп, які внаслідок синергетичного ефекту взаємодії складних біосоціальних систем отримують певні соціально-економічні результати [64]. При розвитку цієї думки через призму капіталу підприємства, доречно припустити, що цей вид капіталу генерується власниками, керівниками, працівниками, покупцями, постачальниками та під час взаємодії їх один з одним та із суспільством (індивідуальна та групова взаємодія). Тому, низка дослідників складовою соціального капіталу вважають людський капітал.

Центральний для теоретизацій термін (соціальний капітал) інтерпретується по-різному, створюючи основу для трьох відносно автономних розділів цієї «теорії»: мікрорівневу, мезорівневу та макрорівневу інтерпретацію [51]. У Світовому Банку було узагальнено структуру соціального капіталу на основі сфери його застосування (мікро-, мезо- і макро-) та форми (когнітивна – формується владою на основі довіри, цінностей, внутрішніх норм; структурна – формується державними інститутами, законами за участю внутрішніх інститутів та соціальних мереж) [222, с. 20].

Дослідження особливостей формування соціального капіталу регіону як інструменту розбудови регіональної громади, скоординованої на

соціально-економічний розвиток своєї місцевості здійснювалось К. Р. Немашкало [72]. Вчена зазначила, що накопичення соціального капіталу сприяє економічному розвитку, а активізація стратегічних зрушень потребує створення специфічного соціального середовища та певного типу соціального капіталу.

За психологічного підходу соціальний капітал розглядається з позиції психологічного ресурсу (ефективність соціальної взаємодії, внутрішньогрупова згуртованість, міжособова довіра в межах соціальної групи, соціальна ідентифікація з групою, готовність до взаємодопомоги) становлення політичної культури особистостей [14]. Груповий соціальний капітал, як соціетальне явище, є емерджентною характеристикою структур нижчого рівня: цінностей, норм і довіри, носіями яких є індивіди і які є змістовим наповненням соціальних зв'язків у межах особистісних соціальних мереж досліджував О. Б. Демків [50], ґрунтуючись на працях відомих соціологів.

Економіко-інституційний підхід учених до розуміння феномену «соціального капіталу», як економічної категорії, доповнюється аналізом інститутів та враховуються неекономічні чинники його накопичення та використання [78, с. 111]. Інституціональна теорія розглядає проблему формування соціального капіталу з позиції відносин між індивідами. П. Бурд'є (одним із перших присвячував свої дослідження соціальному капіталові) визначив соціальний капітал як сукупність актуальних або потенційних ресурсів, що пов'язані з володінням міцними мережами зв'язків, більш-менш інституціалізованими відносинами взаємного знайомства і визнання [212]. Накопичений людський та соціальний капітал дозволяє тому чи іншому соціуму створити ті економічні та політичні інститути, які сприяють довгостроковому економічному зростанню [218]. С. І. Архіреєв зазначив, що соціальний капітал одночасно є частиною інституціонального та людського капіталу [3]. Соціальний капітал як інституційне середовище також розглядають через сукупність діючих формальних та неформальних

норм (правил) і організацій, що дозволяють соціальним групам і суспільству в цілому організувати своїх членів для вирішення спільних економічних і соціальних завдань [21, с. 69].

Із проаналізованого вище виходить, що соціальний капітал так чи інакше визначають ресурси, якими розпоряджаються під час обміну соціальними цінностями (довіра, добро, влада, статус, комунікації, праця, релігійні переконання, мораль, етика, піклування, здоров'я тощо). Методичні підходи до розуміння та визначення категорії соціального капіталу, які розкриті й досліджені у роботах науковців, мають зумовлені різноманітними підходами розбіжності та визначають спільні риси. Низкою науковців зауважується на тому, що аналіз підходів до визначення поняття «соціальний капітал» та його складових дозволяє дійти висновку про відсутність єдиного підходу щодо розгляду даної проблеми. Узагальнивши існуючі погляди і трактування досліджуваного поняття, уточнено сутність соціального капіталу підприємства для цілей бухгалтерського обліку, який визначено як комплексну категорію, котра характеризує соціально-економічну діяльність підприємства через об'єкти обліку, що формують додану вартість майна підприємства у площині взаємозв'язку із суспільством, споживачами та персоналом. Ґрунтуючись на дослідженнях ґносеології трактування соціального капіталу (Додаток Б), у табл. 1.4 систематизовано основні його базові складові, які будуть проявлені будь-яким чином (виразно чи приховано) у складових соціального капіталу в системі бухгалтерського обліку. Останніми роками на ринку сфери послуг склалися умови, які визначають функціонування підприємств торгівлі через формування їх вартості (цінності) здебільшого, складовими нематеріального капіталу, а не вартістю основних засобів й оборотних активів. Підприємство у процесі свого функціонування прагне управляти капіталом, його структурою з метою досягнути такого співвідношення внутрішніх та зовнішніх ресурсів, яке б здійснювало максимально позитивний вплив на досягнення його стратегічних цілей [57].

Складові соціального капіталу

№ з/п	Автор	Складові соціального капіталу
1	Немашкало К. Р. [138, с. 41-42]	– соціальна мережа, що дозволяє людям координувати вертикальні і горизонтальні дії в організаціях, спрямовані на досягнення поставлених цілей; – довіра як комплексний продукт взаємодії соціальних структур, що визначає поведінку, мотивацію особистості; – наявні цінності та норми, які можуть час від часу послаблюватися або посилюватися, вказуючи людям способи ефективної стабільної взаємодії. У будь-якому суспільстві є і неформальні відносини, які також заохочують до співпраці.
2	Клімочкін А. К. [81]	довіра, благонадійність, взаємність, позитивні чекання, інформаційні канали, соціальні норми та санкції, відносини солідарності, спроможність до кооперації.
3	Єрмакова О. А. [65]	– ресурсна складова – людський капітал; – середовищна складова формування соціального капіталу охоплює соціально-психологічне (соціальні норми та довіра) та інституційне середовища (система суспільних інститутів); – результативна складова.
4	Буркинський Б. В., Горячук В. Ф. [21]	міжособистісна, організаційна та моральна складові. Джерело соціального капіталу може розглядатись як елемент відповідної його складової. Достоїнствами запропонованої структури соціального капіталу є її операційна рентабельність і можливість здійснити більш повну оцінку цього виду капіталу порівняно з існуючими його оцінками на основі показника довіри.

Сьогодні одним із ключових напрямків управління підприємством є зростання його капіталізації, що зумовлено можливістю включити до складу майна всіх видів активів, що забезпечують отримання економічних вигід власнику. У зв'язку із цим, дослідження складових соціального капіталу підприємства є актуальним з точки зору формування достовірного інформаційного підґрунтя в системі бухгалтерського обліку для прийняття ефективних рішень.

Вартісний підхід до вивчення соціальних та економічних проблем підприємства відслідковується різними економічними школами в їх історичному розвитку. Вартісно-орієнтоване управління підприємством, як гілка вартісних теорій є досить новою парадигмою у вивченні капіталізації бізнесу й визначає показник вартості як основний стратегічний орієнтир

розвитку підприємства. Логіка моделювання ефективності управління капіталом зумовлює необхідність диференціації ціннісних пропозицій для різних груп стейкхолдерів: нефінансових (споживачі, держава, суспільство, працівники) та фінансових (інвестори, кредитори, власники підприємств) [76]. У розвиток даного твердження Л. В. Потрашкова пропонує концептуальну модель причинно-наслідкового взаємозв'язку між соціальною відповідальністю, зовнішнім деперсоналізованим соціальним капіталом та результатами діяльності підприємства. Модель характеризується: а) сприйняттям підприємства його стейкхолдерами (або ставлення стейкхолдерів до підприємства) – оцінка переваг; б) обов'язками перед підприємством з боку стейкхолдерів; в) нормами, які регулюють взаємодію стейкхолдерів із підприємством [156]. Соціальний капітал також прирівнюють до довгострокової цінності, яка стає важливим фактором розвитку, підвищує вартість організації, для збереження та відновлення якої необхідні відповідні інвестиції [136]. У випадку із соціальним капіталом ці інвестиції здійснюються безпосередньо в соціальні відносини між людьми [45].

Економічний розвиток підприємства спрямований на збільшення його вартості, навіть за умов дотримання соціальної відповідальності, характеризується зростанням показників, які спричинюють зростання ресурсоспоживання. М. В. Корягін відзначив, що при оцінці вартості підприємства на етапі визначення основного виду економічної діяльності існує проблема недооцінки складових соціального капіталу, як таких, що не мають матеріальної форми, але які забезпечують одержання економічних вигід від їх використання [90]. Функціональна ефективність вартісно-орієнтованого управління підприємством виражається через доцільність витрат ресурсів для отримання очікуваного ефекту зростання його вартості [132]. Автором економічна ефективність вартісно-орієнтованого управління визначається як співвідношення вартісного зростання майна підприємства із понесеними витратами ресурсів, які забезпечили таке зростання. У розвиток цієї думки

вважаємо за доцільне звернутись до декаплінг-аналізу (співвідношення темпу економічного зростання підприємства та темпом зростання його впливу на довкілля). Ефект декаплінгу виявляється тоді, коли за позитивної динаміки економічного зростання показники негативного впливу на навколишнє середовище залишаються стабільними або демонструють тенденцію до зниження за той самий період [175]. Оскільки досягнення соціального й економічного прогресу підприємства, зокрема, базується на відносно низьких темпах ресурсоспоживання, позитивний ефект свідчить про приріст соціального капіталу підприємства з огляду вимог, здебільшого, держави, суспільства та зарубіжних партнерів. Інвестування у соціальний капітал передбачає вкладення у розбудову та підтримання соціальної мережі, що виносить актуальність наявних соціальних норм та цінностей, які декларуються корпоративною культурою, підвищення міжособистісної довіри та зменшення транзакційних витрат [208, с. 136].

Відтак, запити стейкхолдерів щодо оптимізації структури соціального капіталу через ідентифікацію проблемних аспектів вимагають диференціювати цілі в управлінні капіталом підприємства. Вважаємо за доцільне при побудові концепції вартісно-орієнтованого управління підприємством оптимізувати стратегію під вимоги усіх учасників: фінансових стейкхолдерів, власників, держави, суспільства. Щодо соціального капіталу, то його складові забезпечують саме створення додаткової вартості підприємства. Приріст соціального капіталу характеризується сукупністю позитивних різниць елементів капіталу, визначених як дельта від показників минулих періодів, середньостатистичних або нормативних показників. Таким чином, структура соціального капіталу вартісно-орієнтованого підприємства за умов соціально-відповідальної діяльності визначає цінність на ринку, яка формується вартістю й ефективністю складових капіталу.

За тим, слід підкреслити необхідність досліджувати та регулювати функціонування кожного із ідентифікованих елементів соціального капіталу

комплексно, ґрунтуючись на ключових чинниках й методичних підходах, які визначають його формування (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Інтегральна оцінка впливу соціального капіталу на бізнес-модель підприємства (джерело: авторська розробка)

Під час розмірковування про економічний зміст соціального капіталу в системі бухгалтерського обліку, важливим постає питання, які його елементи будуть відображені у складі активів, які у складі пасивів підприємства, які будуть характеризувати доходи, а які витрати або втрати, і у яких формах звітності знайдуть відображення за результатами звітного періоду. І. В. Жиглей у результаті дослідження місця соціального капіталу в системі бухгалтерського додела, що: 1) при продажу компонента підприємства соціальний капітал відображається у вигляді гудвілу; 2) вираженням соціального капіталу є різниця між номінальною та ринковою вартістю цінних

паперів; 3) витрати, які виникають у процесі створення та реалізації соціального капіталу, відображаються в системі бухгалтерського обліку в складі різних об'єктів [67]. Соціальний капітал синергічно взаємодіє з різними формами капіталу та є досить гнучким, щодо прийняття на себе ознак того чи іншого виду: людського, мережевого, структурного, клієнтського, інформаційного, інтелектуального, організаційного, споживчого, природного, репутаційного. Оскільки соціальний капітал підприємства має нематеріальну природу, нами допускається думка, що його обліковий зміст доцільно розглядати через скупість таких видів капіталу: людський, інтелектуальний, інформаційний і репутаційний.

Сучасні умови господарювання вимагають від інформаційної системи бізнесу – бухгалтерського обліку – створення, обробки і узагальнення даних про соціальну частину людського капіталу. Достовірність такої інформації потрібна для прийняття низки рішень щодо управління персоналом на підприємстві та оптимізації витрат щодо його утримання й розвитку. Найбільшого дослідження як об'єкту обліку набув людський капітал, який вченими пропонується визнавати: витратами поточного періоду, джерелом доходу, зобов'язаннями, активом (виробничий ресурс), окремим видом нематеріальних активів (зокрема, частина гудвілу), складовою частиною репутації підприємства. Визначення складу людського капіталу має ґрунтуватися на сучасній парадигмі відповідної теорії та пропонується розглядати його як соціально-економічну категорію, яка відображає взаємовідносини щодо формування, використання і розвитку накопиченого в результаті інвестування запасу продуктивних здібностей людини-працівника в процесі господарської діяльності підприємства, які спрямовані на реалізацію актуальних економічних цілей та цілей людського розвитку [31, с. 48]. Визнаючи людський капітал як набуті ціннісні якості працівника, об'єктами обліку соціального капіталу можуть виступати розрахунки з працівниками за медичне, недержавне пенсійне та інші види страхування, підвищення кваліфікації на навчання персоналу. Людський капітал містить

рису запасу капіталу, але з часом, який не витрачається, а набуває певного розвитку та збільшує свою цінність, який приносить додаткові економічні вигоди. Одночасно, присутність соціальної складової у людському капіталі підприємства стає рушійною силою до розвитку знань й співпраці задля взаємної вигоди при партнерстві працівник – роботодавець. Соціальний капітал при цьому, виступає як сукупність набутих індивідуальних переваг, характерних для колективу даного підприємства, тобто його власником виступає об'єднання працівників. Користувачем додатково отриманих благ від витрат на соціальне забезпечення працівників виступає власник бізнесу, отримавши зростання вартості частини майна, яке не буде відображеним у складі пасиву балансу. Соціальна складова пов'язана із працівником, передбачається у трудовій угоді та колективному договорі. Соціальна складова людського капіталу генерує такі якісні його риси як довіра, гарантія партнерських стосунків, надійність, відповідальність, встановлення необхідних зв'язків для обміну важливою для управління інформацією, які зумовлюють зростання конкурентоздатності підприємства. Розвиток методології формування облікового забезпечення системи управління людським капіталом спрямований на вивчення методологічного контексту проблем бухгалтерського обліку відповідно до парадигми управління людським капіталом, а отже, необхідності налаштування інструментів бухгалтерського обліку, що зумовлено актуалізацією таких факторів, як професійна компетентність, трудовий потенціал, гудвіл людського капіталу [22]. Як об'єкт обліку, людський капітал підприємства визначається через справедливую вартість сукупності знань, умінь і навичок співробітників підприємства, витрати на отримання яких можуть приносити з часом відчутний прибуток і працівникам, і суб'єкту [52]. Отже, формування в обліку інформації про соціальні виплати та соціальне забезпечення за різними аналітичними розрізами та джерелами їх виникнення дозволяє власникам управляти розвитком персоналу через оптимізацію рівня даних витрат, сформованих у вигляді інвестицій у людський капітал.

У загальному розумінні, інтелектуальна діяльність – це сукупність соціальних інститутів формування і використання інтелектуального потенціалу особистості, колективу і суспільства, організаційних і управлінських структур забезпечення інноваційного процесу і систем взаємодії індивіда і суспільства з обміну інтелектуальним продуктом на основі соціальних гарантій його освоєння, використання і охорони [182, с. 84]. А. С. Фроловою інтелектуальний капітал трактується як сукупність невлених активів, які виражені у вигляді знань, навичок, виробничого досвіду конкретних людей (людські авуари) і вловимих нематеріальних активів у вигляді патентів, баз даних, програмного забезпечення, знаків, які продуктивно використовуються з метою максимізації прибутку, підвищення вартості активів підприємства або інших економічних і технічних результатів [191, с. 903]. В обліковій системі інтелектуальний капітал визначається через ідентифікацію нематеріальних активів, заснованих на знаннях, що включають: інтелектуальну власність (патенти, авторські права, програмне забезпечення, ліцензії тощо); «організаційний капітал» – знання, системи, процедури й протоколи; – нематеріальні активи, пов'язані з брендом і репутацією, створеною безпосередньо суб'єктом господарської діяльності [144]. С. Ф. Легенчук зазначив, що для потреб бухгалтерського обліку інтелектуальний капітал необхідно визначати як сукупність наявних інтелектуальних активів (людський, структурний, клієнтський капітал) підприємства, які забезпечують йому конкурентні переваги на ринку [108, с. 5]. Якщо представляти інтелектуальний капітал як ресурс у вигляді знань, вмінь, здібностей людей, то спостерігається схожість із людським капіталом, якщо як невідчутне благо, то це спільна риса з усіма видами капіталів перелічених вище, як придбаний нематеріальний актив – потенціал, який збільшує зиск самого капіталу (репутацію), більше характеризує об'єкти інтелектуальної власності. Визнаючи інтелектуальний капітал як об'єкт бухгалтерського обліку варто акцентувати на його довгостроковому характері, який може

тривалий час використовуватись та приносити економічні вигоди й збільшувати ринкову вартість, які можуть бути посилені синергетичним ефектом від взаємодії елементів інтелектуального капіталу підприємства та зовнішнім середовищем.

Безліч чинників зовнішнього середовища, в якому функціонують вітчизняні підприємства торгівлі, зумовлюють підвищені вимоги споживачів та персоналу й зростання конкурентоспроможності за багатьма аспектами. За таких умов, менеджмент підприємства спрямовує управлінську діяльність на створення капіталу, котрий має забезпечувати ефективність використання ресурсів шляхом підвищення репутації на ринку. Тому, у стратегіях розвитку підприємств, все більше приділяється уваги тим елементам, які потенційно можуть сприяти зростанню вартості підприємства. Репутація підприємства може бути виражена через наявність і вартість активів, які забезпечують підприємству отримання прибутку та сприяють зростанню його вартості. В системі управління репутацією підприємства до таких ресурсів може бути віднесено: нематеріальні активи, рівень управління персоналом, соціалізація бізнесу, застосовування інновацій, позиції на ринку, можливості реалізовувати окремі брендові лінійки за товарними позиціями або отримати відомий франчайзинг, увійти до складу брендованої мережі тощо. Тобто, в бухгалтерському обліку, до складу репутаційного капіталу, який буде відображено у складі майна можна віднести: елементи нематеріальних активів; соціальні виплати працівникам; екологічні та соціальні об'єкти обліку; франчайзингові операції; знижки; гарантії тощо. Відповідно до визначених об'єктів обліку щодо репутаційного капіталу можемо виділити основні його складові: нематеріальну (нематеріальні активи) і зобов'язальну (зобов'язання, які виникають у підприємства у зв'язку з операціями, які підвищують репутацію).

Прийнято вважати, що соціальний капітал виконує інформаційну функцію, що дозволяє виділяти серед об'єктів обліку інформаційний капітал. Якщо інформація в цілому, вченими розглядається як фактор розвитку

суспільства, то інформацію, яка пов'язана із бізнесом, можна розглядати як фактор розвитку підприємства, котрий приносить економічний ефект та може бути оцінений. У контексті інформаційного суспільства технологіям надається надзвичайно важливе значення, і може скластися враження, що саме вони визначають всю соціальну динаміку в цілому [185]. Оскільки інформація забезпечує зростання вартості капіталу підприємства, бере участь у формуванні прибутку й ресурсів, вченими доводиться доцільність вживання поняття інформаційний капітал. Інформаційні ресурси, створені з метою сприяння рентабельній роботі підприємства, представлені інформацією про споживачів і постачальників, кредиторів, стан ринку за його сегментами (оптова, роздрібна, електронна торгівля, соціальні мережі), про фінансовий стан підприємства, діяльність контрагентів, архіви, рейтинги (в розрізі брендів, асортиментних позицій, постачальників, конкурентів тощо). Певною мірою інформаційний капітал можна розглядати як такий, що є частиною соціального капіталу, а з іншого боку – як вид культурного капіталу, разом із цим, інформаційний може бути включений і в людський, як сукупність компетенції, освіти, навичок у сфері інформаційних технологій, що дозволяє володіти інформацією і отримувати прибуток. [176, с. 15]. За умов соціального прогресу – доступу до інформації глобальної інформаційної мережі, до інформації соціальних мереж, наявних веб-сайтів торговельних підприємств та інтернет-магазинів, веб-просторів для торгівлі товарами, інформаційний капітал набуває неабияких якостей капіталізації та соціалізації, проте й виявляє інформаційну асиметрію.

Кризові явища, вибагливість стейкхолдерів, умови праці персоналу, значне розширення потужностей, соціальна відповідальність бізнесу вимагають від підприємств створювати ресурси, які забезпечують ефективне функціонування шляхом зростання їх капіталізації. Соціально-відповідальна економічна діяльність підприємств створює передумови формування соціального капіталу, котрий уможлиблює поліпшення їх конкурентоздатності та потребує визнання за низкою структурних об'єктів

капіталу в системі бухгалтерського обліку. Отже, соціальний капітал є сукупністю економічних ресурсів які забезпечують капіталізацію підприємства, тому виступає чинником стабільності соціально-економічного розвитку. Соціальний капітал торговельних підприємств має позитивний вплив на їх імідж, збільшення покупців, зростання економічних показників, зокрема, продуктивності праці та мотивації персоналу, зменшенню шкоди на довкілля та збереження клімату, зростання соціально-відповідальних операційних процесів та довіри за ними, забезпечення компромісів у стосунках керівник-працівник (адміністрування-виконання), зростання корпоративної культури, збільшення якісних товарів, послаблення неформального впливу всередині підприємства.

1.3. Концептуальні засади побудови соціального обліку торговельного підприємства

Одним із важливих напрямів у дослідженні корпоративної соціальної відповідальності є використання ключових показників її ефективності у загальній концепції соціально відповідальної політики. Це набуває критичної оцінки з боку різних стейкхолдерів, проте, залишається не достатньо розвиненим. На сьогодні усе більшою стає потреба торговельних підприємств обліковувати інформацію, корисну для користувачів з метою прийняття рішень щодо забезпечення сталого розвитку. Сталий розвиток трактується як встановлення балансу між задоволенням сучасних потреб людства і захистом інтересів майбутніх поколінь, включаючи їх потребу в безпечному і здоровому довкіллі [177]. Облік сталого розвитку починається з виявлення, вимірювання й реєстрації фактів, дій та подій економічного, соціального й екологічного характеру. Сталий розвиток передбачає, зокрема, ведення збалансованої діяльності, за якої упереджуються негативні процеси щодо екологічної та соціальної діяльності підприємства. Збалансована

діяльність підприємств забезпечується організацією раціонального та ефективного використання виробничих ресурсів із метою реалізації оперативних та стратегічних завдань господарської діяльності, що передбачає збалансованість трьох складових: позитивної динаміки економічних показників (економічна складова); соціального забезпечення працівників (соціальна складова); екологічної безпеки операційної діяльності (екологічна складова) [105].

Усе більшої важливості набувають в суспільствах різних країн проблеми екологічного і соціального характеру, які виникають на підприємствах, що зумовлює зростання попиту на інформацію про вплив діяльності на довкілля й розвиток людського капіталу. Сьогодні міжнародною спільнотою для допомоги у веденні соціального обліку та складанні нефінансових звітів використовуються «Директиви глобальної звітності» (GRI – Global Reporting Initiative). З метою забезпечення можливості компаніям повідомляти про свої економічні, екологічні, соціальні та управлінські показники, GRI випущено рекомендації щодо звітності у сфері сталого розвитку (наразі діє четверте покоління «G4»). Це стандарт про соціально-відповідальну діяльність, що дозволяє порівнювати соціальні звіти корпоративної звітності різних компаній та який включає три основні складові: економіка підприємства, соціальна і екологічна політика, ґрунтуючись на досягненні мети прозорості й підзвітності. Варто зауважити на тому, що показники стандарту GRI є ширшими, ніж показники системи національних рахунків, тому система генерації такої інформації має бути ширшою за систему фінансового обліку.

Базовим обліком корпоративної звітності щодо нефінансових показників, передусім, виступає підсистема соціального обліку. У фокусі соціальної відповідальності перебуває проблема розроблення глибокої методології та досконалих прикладних сценаріїв у веденні соціального обліку, підготовці й оприлюдненні нефінансової звітності, що дозволяє задокументувати виконання соціальних завдань, яке опосередковано чи

неповною мірою відображене в системі бухгалтерського обліку [33]. Термін «соціальний облік» був уведений до обігу як облік нації на початку ХХ століття, через облік виробництва (торгівлі), споживання, накопичення капіталу та операції державного (макро-) рівня. Вважалося, що будь-які операції здійснюються під час соціальних стосунків між різними групами осіб (фізичних та юридичних). Сфера соціального обліку і до сьогодні охоплює види економічної діяльності на макрорівні та дослідження сфери застосування такої інформації для формування державної політики. У цій царині є значна кількість публікацій зарубіжних науковців, проте ведення соціального обліку на мікрорівні залишається актуальним та малодослідженим питанням, яке в практичній діяльності вітчизняних торговельних підприємств впроваджується фрагментарно й досить повільно. Деякими науковцями робилися спроби виокремлення нефінансових показників із системи фінансового та управлінського обліку або через систему контролінгу.

Концепція соціального обліку набула важливості в результаті індустріалізації високого рівня, яка зумовила підвищення багатьох показників розвитку суспільства. Така ситуація вимагала від корпоративного сектору інвестувати у соціальну діяльність з метою максимально нівелювати негативний вплив індустріалізації на суспільство. На сьогодні соціально орієнтовані підприємства, які дотримуються практики соціальної відповідальності своєю корпоративною культурою передбачають ведення соціального обліку в системі бухгалтерського обліку. У всьому світі й в Україні зокрема, підприємства усе частіше здійснюють соціальну діяльність, про результати якої останніми роками почали звітувати і така практика набуває поширення. Соціальний облік завжди пов'язаний з відображенням в системі бухгалтерського обліку та кількісною оцінкою в системі ефективності бізнесу соціального та екологічного впливу через інтеграцію із фінансовим й управлінським обліком (рис. 1.3).

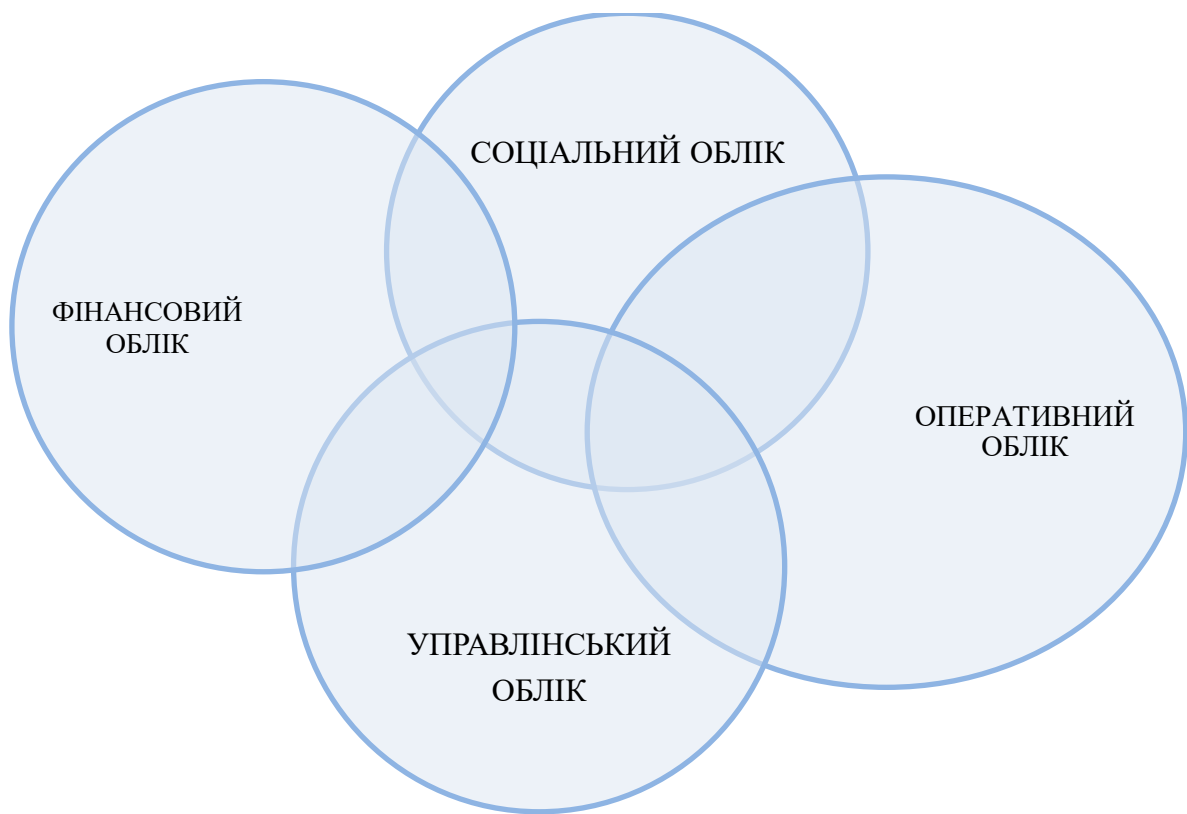


Рис. 1.3. Взаємозв'язок соціального обліку з іншими видами обліку
(джерело: авторська розробка)

Соціальний облік існує в межах і за межами бухгалтерського обліку, як перманентний процес виміру, формування і надання користувачам інформації про економічний, екологічний, соціальний стан підприємства. Саме система соціального обліку забезпечує збір, аналіз й трактування кількісної та якісної інформації для складання нефінансових звітів підприємством про соціальні та екологічні наслідки економічних дій. Система соціального обліку є практичним засобом опису того, що відбувається в економічній системі, оскільки це може бути виражено транзакціями між набором рахунків, складених за принципом подвійного запису [228, с. 1].

За відсутності соціального обліку на підприємстві оцінити ефективність соціальної чи екологічної сфери досить складно, вимагається багато часу для обзору окремих даних, які не є достатніми для таких

висновків. Соціальний облік формує інформаційну систему, яка дозволяє зрозуміти різницю між соціальним та фінансовим обліком. Ключова увага у соціальному обліку прикута до питань, які можуть розвинути взаємозв'язок між суспільством та підприємством, які забезпечать відповідальність перед більшістю зацікавлених осіб. Загалом, соціальний облік не надає широкого пояснення фінансовим аспектам, але використовує їх для об'єктивності сгенерованої у своїх регістрах інформації та нефінансовому звіті.

Основними підходами до процесу соціального обліку Мережею соціального аудиту (Social Audit Network) Великобританії визнано такі:

- багатопільовий: враховує погляди й запити зацікавлених стейкхолдерів;
- комплексний: включає усі види діяльності підприємства;
- порівнювальний: можливість врахування досвіду інших суб'єктів господарювання та вирішення на основі цього схожих проблем в окремій господарській структурі;
- регулярний: постійна основа та прозоре звітування через регулярні проміжки часу;
- верифікація [227].

На основі ґрунтовного дослідження, узагальнивши трактування змісту соціального обліку, О. Г. Сокіл визначив його основні складові: 1) облік соціальної відповідальності (облік індивідуальних чинників, що мають соціальну значущість); 2) облік сукупного впливу (оцінка сукупних витрат підприємств); 3) соціально-економічний облік (оцінка проектів, які фінансуються суспільством з використанням фінансових і нефінансових показників, що не підлягають грошовій оцінці, але мають великий громадський резонанс); 4) облік соціальних показників (довгострокова нефінансова кількісна соціально-статистична оцінка); 5) громадський облік (спроби побудувати облік в глобальних масштабах), який пов'язує всі види соціального обліку [173, с. 80]. Низкою вчених, які присвятили свої праці дослідженню питань, пов'язаних із соціальним обліком, проводилось

ототожнення соціального і екологічного обліку. При цьому, варто визнати перетин цілей соціального і екологічного обліку, адже ці дві підсистеми системи бухгалтерського обліку підприємства призначені для формування облікових показників щодо виконання цілей соціально-відповідальної політики та щодо функціонування екологічної діяльності. Окремими вченими, рекомендовано поряд із веденням соціального обліку, вести підсистему екологічного обліку, який пропонують, здебільшого, здійснювати також у межах фінансового і управлінського обліку (інколи – податкового). Традиційна система вітчизняного бухгалтерського обліку не є придатною для адекватного врахування екологічних впливів підприємства, тому, на думку О. І. Грицеко, запорукою аналізу та контролю раціональної природоохоронної діяльності підприємства є екологічний облік [42, с. 680]. Об'єктами екологічного обліку визнають: необоротні активи природоохоронного призначення, екологічні доходи, відходи, екологічні платежі, екологічні витрати та екологічні зобов'язання [190]. Екологічні зобов'язання (умовні та реальні) виникають у результаті здійснення основної діяльності, недотримання норм екологічного законодавства, що призводить до необхідності компенсації завданої шкоди, сплати штрафів, добровільних дій підприємства щодо усунення негативних впливів на навколишнє середовище, виходячи із бажання підтримувати свою репутацію [190]. Н. С. Костишин визначає зміст поняття екологічних зобов'язань та схему визначення процедури оцінки екологічних зобов'язань, що включає: усвідомлення зобов'язань із відшкодування екологічного збитку; оцінка, відображення у примітках до фінансової звітності при умовних видах зобов'язань; відображення на рахунках обліку; зміна оцінки зобов'язань з урахуванням часу; відображення сукупних результатів у складі фінансової звітності [95, с. 587]. У пасиві рекомендованого О. Г. Сокіл Балансу сталого розвитку, мають відображатися довгострокові та поточні еко-соціальні зобов'язання [173] проте визначення поняття «екологічні зобов'язання» у П(С)БО 11 «Зобов'язання» не має.

Аналіз літературних джерел показав, що вчені, які вивчали питання екологічного обліку, передусім, досліджували підприємства, які здійснюють діяльність у галузі сільського господарства, переробної промисловості, видобутку природних ресурсів тощо, де витрати на екологію є значними та вплив на довкілля є суттєвим. Тому, вбачаємо за доцільне для підприємств торгівлі, аспекти екологічної сфери діяльності відображати у підсистемі соціального обліку окремими видами об'єктів, які будуть мати місце у діяльності підприємства. При цьому, перелік об'єктів обліку стосовно екологічної діяльності за необхідності, можна розширювати згідно зазначених вище наукових доробків вчених. У цьому зв'язку слушною також є думка, що соціальний і екологічний облік слід розглядати як розширення меж традиційного бухгалтерського обліку, яке пов'язано з необхідністю формування показників про соціально відповідальну діяльність та їх відображення у звітності, а також необхідністю виокремлення витрат, пов'язаних із соціально відповідальною діяльністю [18, с. 37]. У розвиток такої думки цікавою також вбачається пропозиція об'єднати у корпоративний бухгалтерський облік сталого розвитку традиційні системи бухгалтерського обліку і диференційовані системи екологічного та соціального обліку сталого розвитку, які обробляють інформацію, яка з'явилась через екологічні та соціальні проблеми [229, с. 201].

Концептуалізація методичних положень соціального обліку торговельних підприємств в контексті дотримання норм соціальної відповідальності передбачає комплексне генерування інформаційних потоків в системі бухгалтерського обліку стосовно об'єктів обліку соціально-екологічного значення. Запит на інформацію підсистеми соціального обліку може бути зумовлений такими причинами: зростання ролі людського капіталу та добробуту населення у сучасних суспільних відносинах, підвищення відповідальності різних соціальних груп одна перед одною, зростання впливу глобалізаційних процесів на трудову міграцію тощо. Тому, дані про соціальну сферу мають бути відображені на макро- та мікрорівні

відповідно запитів суспільства та програм міжнародних організацій, які забезпечують сталий розвиток.

Концепція організації соціального обліку на підприємстві (рис. 1.4) визначає встановлення контексту системи бухгалтерського обліку в умовах забезпечення сталого розвитку через відображення інтегрованого політичного, соціального, екологічного, економічного, правового середовища діяльності підприємства.

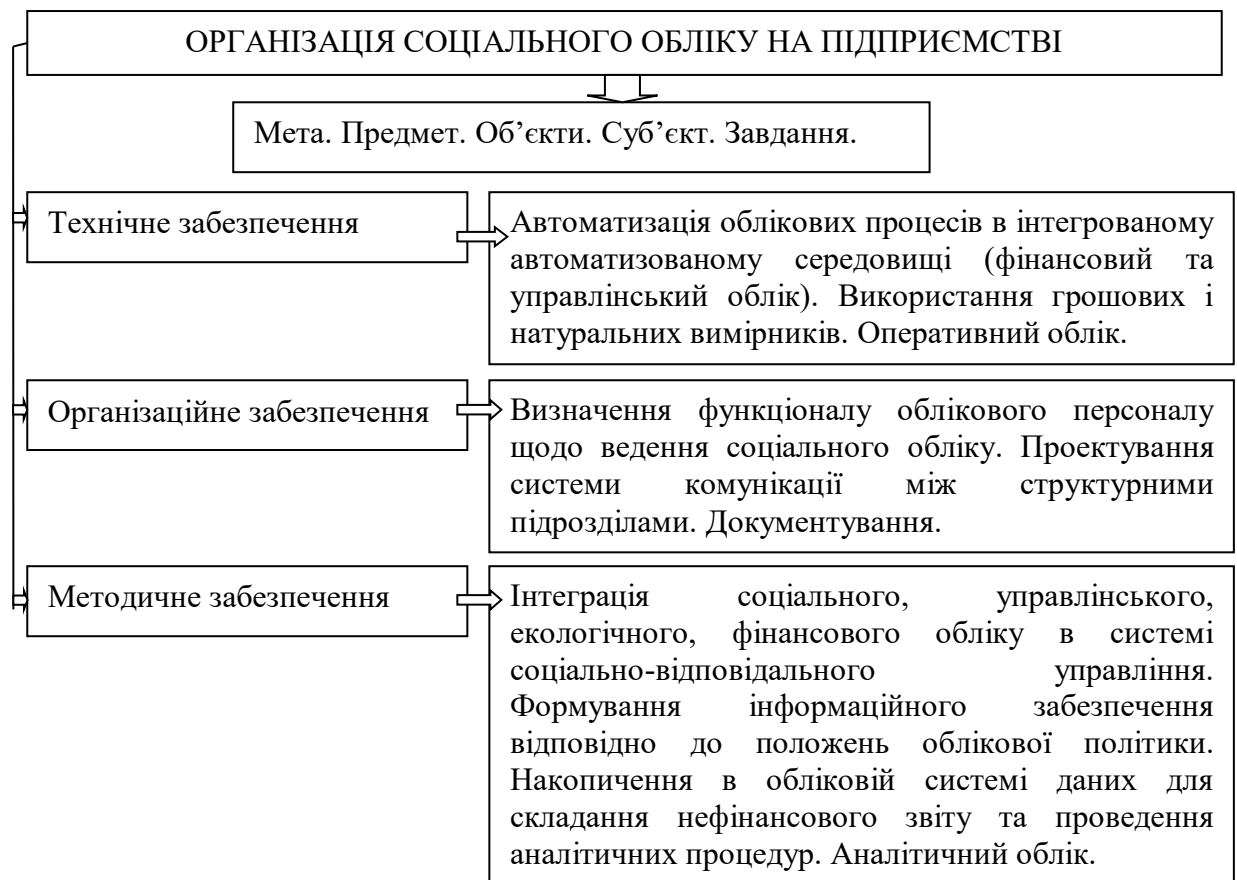


Рис. 1.4. Загальна концепція організації соціального обліку на підприємстві (джерело: авторська розробка)

Відповідно завданнями ведення соціального обліку на торговельному підприємстві визначено такі:

– спостереження за екологічними та соціальними процесами і явищами через призму економічного базису;

- своєчасне забезпечення достовірною й повною інформацією про соціальні і екологічні процеси різних груп стейкхолдерів;
- формування системи показників для складання нефінансових звітів з метою проведення аналізу заходів соціально-відповідальної політики та прийняття на цій основі управлінських рішень;
- визначення наслідків впливу соціальних та екологічних програм підприємства на реалізацію соціально-відповідальної політики.

На етапі створення соціального обліку на підприємстві з'ясовується коло об'єктів обліку, визначаються способи та терміни збору відповідної інформації (канали інформаційної комунікації), для можливості надати об'єктивну інформацію про результати впливу діяльності на соціально-відповідальні цінності. В. А. Дерій соціальний облік визначив як перманентний процес формування і надання користувачам інформації про економічний, екологічний, соціальний стан підприємства з метою залучення нових інвесторів та покращення внутрішнього клімату між працівниками [54, с. 101]. О. О. Осадча розширено визначила предмет соціального обліку як відображення в обліку та звітності фактів фінансово-господарської діяльності в рамках економічних та організаційних заходів використання, збереження, розвитку трудових ресурсів підприємства на принципах соціальної відповідальності бізнесу, забезпечення його впливу на збалансований розвиток регіональної економіки [107]. О. В. Будько вивчала більш розширено облік соціально відповідальної діяльності, предметом якого визначила факти господарської діяльності, які характеризують стан та використання ресурсів підприємства, процесів, їх результатів, формування інформації фінансового характеру для внутрішніх та зовнішніх користувачів [18, с. 36]. Об'єктом соціального обліку пропонують визнавати витрати, які пов'язані із соціальною активністю компанії (екологічне, соціальне та трудове партнерство) [149, с. 184]. Л. В. Чижевська безпосередньо об'єктами соціального обліку визначає витрати на екологію, оцінку людської діяльності, інтелектуальний капітал, розподіл доданої вартості тощо [199]. У

той же час, Н. Л. Правдюк доходить висновку, що на сучасному етапі розвитку економіки України мова йде не про соціальний бухгалтерський облік, а лише про одну з його складових у частині виділення вимірюваних та ймовірних витрат на соціальні потреби [157]. Значним є зв'язок соціального обліку із оперативним обліком, яким поєднує систему фінансового й управлінського обліку. Оперативний облік групує первинну інформацію по соціальну і екологічну діяльність та узагальнює її у внутрішній звітності системи управлінського обліку.

Маємо думку, що ведення соціального обліку повинно бути не обтяжливим для обліково-економічної системи підприємства в частині затрати-вигоди та надавати позитивного ефекту від впровадження. У зв'язку із цим, дотримуємось думки про доцільність не відокремленого його ведення, а як частини бухгалтерського обліку. Для цього рекомендовано до існуючих застосовуваних на підприємстві субрахунків вводити додаткові аналітичні рахунки або додаткові елементи чи субконто в автоматизованому середовищі ІС «Бухгалтерія. Торгівля» з метою усунення загромождження інформаційного масиву даних в реєстрах. Багато вчених погоджуються у тому, що соціальний облік має бути частиною традиційної облікової системи підприємства.

Таким чином, об'єктами соціального обліку можуть виступати: соціальні й екологічні витрати, зобов'язання за соціальними та екологічними виплатами, витрати на енергозбереження, капітальні інвестиції на створення соціальних інфраструктурних об'єктів та/або об'єктів дотримання екологічних норм, інвестиції в соціальні та екологічні проекти, забезпечення майбутніх витрат і платежів.

Інформація, яка групується в системі соціального обліку, має бути релевантною, тобто бути соціально вагомою, регулярною і своєчасною, та достовірною для складання нефінансових звітів і прийняття управлінських рішень. Узагальнюючи викладене слід зазначити, що методичною базою ведення соціального обліку є набутий практичний досвід підприємства та

міжнародні рекомендації (GRI, A1000, ISO 26000). Ключовий принцип, який має бути покладено в основу соціального обліку – це пріоритети розробленої соціально-відповідальної політики. Проблемою ведення соціального обліку є не тільки підвищена трудомісткість, а й безпекова складова – конфіденційність окремих показників управлінського обліку при оприлюдненні нефінансових звітів та проведенні незалежного аудиту при їх верифікації. Соціальний облік існує в межах бухгалтерського обліку підприємства у тісному взаємозв'язку з усіма видами обліку. Отже, соціальний облік торговельного підприємства відображає дані про рух ресурсів і зобов'язань щодо складових соціальної відповідальності, про сукупні соціальні витрати періоду, про суспільно значимі проекти підприємства у різних вимірниках, про операції, які будуть відображені в системі національних рахунків.

Висновки до розділу 1

У результаті проведеного дослідження сформовано низку узагальнень теоретичного характеру щодо концептуальних засад інформаційного забезпечення управління соціальним капіталом торговельного підприємства, а саме:

1. Відповідно до теорій створення суспільних цінностей, торговельні підприємства досягають у своїй діяльності соціальні та фінансові цілі. У цьому зв'язку досліджено концептуалізацію системи соціальної відповідальності на підприємстві через призму орієнтації суспільства на соціальний розвиток, дотримання високих стандартів діяльності підприємства та орієнтації на стійкий розвиток. Упровадження соціальної відповідальності зумовило появу корпоративної соціальної відповідальності, вплив на формування і розвиток якої здійснила теорія соціального капіталу. Для впровадження соціальної відповідальності підприємства мають

здійснювати соціально відповідальну діяльність, спрямовану на задоволення інтересів всіх груп стейкхолдерів з метою досягнення економічних і соціальних результатів.

2. Становлення соціальної відповідальності на торговельних підприємствах рекомендовано здійснювати шляхом розробки соціально відповідальної політики як системи ефективних взаємопов'язаних заходів економічного, соціального та екологічного характеру. Визначено мету, завдання та структуру соціально відповідальної політики, розкрито концептуальні засади формування політики. Здійснено узгодженість складових соціально відповідальної політики їх якісним проявам в обліковій системі торговельного підприємства.

3. Аналіз концепцій формування соціального капіталу дозволив дійти висновку, що дану категорію розглядали з точки зору філософії, соціології, економічної теорії, проте у будь-яких проявах його розглядали, передусім через довіру (одночасно і як джерело виникнення і як результат функціонування). Соціалізація підприємницької діяльності спричинила необхідність визнавати операції, пов'язані із забезпеченням соціальної відповідальності бізнесу в системі бухгалтерського обліку підприємства. Виходячи із природи соціального капіталу в економічних процесах підприємств, на онові аналізу літературних джерел, соціальний капітал для цілей бухгалтерського обліку визначено як комплексну категорію, котра характеризує соціально-економічну діяльність підприємства через об'єкти обліку, що формують додану вартість майна підприємства у площині взаємозв'язку із суспільством, споживачами та персоналом.

4. Роль соціального капіталу під час дослідження визначено через зростання капіталізації підприємства за умов дотримання соціальної відповідальності та використано вартісний підхід до вивчення соціальних і економічних проблем підприємства. Визначено структуру та ідентифіковано складові соціального капіталу, ґрунтуючись на ключових чинниках й

методичних підходах. Узагальнено подано інтегральну оцінку впливу соціального капіталу на бізнес-модель підприємства.

5. Концептуалізація методичних положень соціального обліку торговельних підприємств в контексті дотримання норм соціальної відповідальності передбачає комплексне генерування інформаційних потоків в системі бухгалтерського обліку стосовно об'єктів обліку соціально-екологічного значення. Соціальний облік пов'язаний з відображенням соціальної та екологічної діяльності через інтеграцію із фінансовим й управлінським обліком для складання нефінансових звітів. Визначено за доцільне аспекти екологічної сфери діяльності підприємств торгівлі відображати у підсистемі соціального обліку окремими видами об'єктів, які будуть мати місце у діяльності підприємства. Уточнено концепцію організації соціального обліку на підприємстві шляхом встановлення контексту системи бухгалтерського обліку в умовах забезпечення сталого розвитку.

Основні результати дослідження за розділом 1 опубліковані у працях: [124, 125, 126, 203].

РОЗДІЛ 2.

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ФОРМУВАННЯ СОЦІАЛЬНОГО КАПІТАЛУ ТОРГОВЕЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Облікова політика щодо складових соціального капіталу

Розвиток сучасних торговельних підприємств за умов високої конкуренції ритейлів, гнучкої державної політики, високих вимог до соціальної відповідальності бізнесу перед зовнішніми стейкхолдерами, забезпечується системою якісних даних бухгалтерського обліку. Розкриття такої інформації у звітності вимагає від підприємств формування облікової політики з положеннями про соціальний капітал, який характеризує окремі об'єкти обліку з позиції джерела створення цінності. Зазначене актуалізує обґрунтування обраних варіантів обліку таких об'єктів та організацію відповідним чином структурних складових облікової політики в частині соціального капіталу. Як наголошувалось, соціальний капітал як об'єкт бухгалтерського обліку є досить новою категорією з низкою дискусійних облікових положень, тому структурування елементів облікової політики такого об'єкту потребує наукового обґрунтування. На сьогодні вченими привертається увага до складових соціального капіталу як окремих об'єктів обліку без їх синергії у складі соціального капіталу, а на практиці більше уникають розкривати їх у звітних формах.

Наукові напрацювання щодо формування облікової політики висвітлено у багатьох працях таких вчених як: Н. Ю. Голуб, В. А. Дерій, П. Є. Житний, В. М. Жук, І. В. Замула, В. А. Кулик, О. Ф. Ярмолук та інші. Питаннями обліку соціального капіталу підприємств приділяли увагу незначне коло вчених (К. Безверхий, В. Диба, І. Жиглей, С. Король, С. Легенчук, О. Осадча, М. Шигун). Облік соціального капіталу є дискусійним предметом у дослідників як об'єкт бухгалтерського обліку та

викликає наукові суперечності через його багатогранну природу, складність при оцінці та визнанні, відображенні в обліку та звітності.

Соціальний капітал визначаємо як сукупність економічних ресурсів (матеріальні, фінансові та нематеріальні), що забезпечують отримання економічної вигоди підприємству та приріст його вартості, тобто генерують нематеріальні активи через соціальну взаємодію учасників бізнес-процесів на макро- та макрорівні. В. А. Гросул робить висновок, що визначаючи поняття «ресурси», доцільно виходити з дослівного перекладу даного поняття та тлумачити його як запаси, цінності, можливості, джерела будь-чого, які можуть бути використані для досягнення цілей розвитку підприємства [46]. У структурі ресурсного забезпечення господарського процесу з'являються трансформації, викликані змінами, що стосуються сутності багатства, до складу якого все більше починають включатися нематеріальні об'єкти [207]. Відтак, об'єктами бухгалтерського обліку можуть бути різні складові соціального капіталу з різною економічною природою. Тому, постає ключове питання щодо віднесення ресурсів до об'єктів обліку: необоротних активів (капітальні інвестиції), витрат, цільового фінансування, забезпечень чи зобов'язань. Для правильного вибору об'єктів та відображення їх у системі бухгалтерського обліку та формування достовірних показників у звітності, має бути розроблена обґрунтована облікова політика підприємства.

Облікова політика відповідно нормативних положень передбачає вибір альтернативи щодо методів, методики, способів оцінки, форми організації обліку тощо, які використовуються ним для ведення обліку і складання звітності. Принцип послідовності забезпечує створення умов для отримання релевантної інформації для прийняття якісних управлінських рішень щодо власності протягом річного звітного періоду. Н. О. Лоханова справедливо зауважила, що за рахунок вибору окремих методів обліку так чи інакше досягається вплив на реальні процеси відтворення капіталу суб'єкта господарської діяльності, а це вже виходить за межі інформаційних аспектів [114]. М. В. Реслер для систематизації завдань, які виконує облікова політика

підприємств, виділила такий вимір як соціальний – створення соціальних гарантій для захисту зовнішніх користувачів шляхом забезпечення єдності інтерпретації даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності [160]. Погоджуємось із твердженням, що у широкому розумінні облікова політика, як інструмент бухгалтерського обліку, спрямована на обробку даних для складання фінансової звітності. Облікова політика поєднує в собі риси правового та методичного механізму управління, що дозволяє скласти звітність, яка:

- містить дохідливу інформацію, розраховану на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації;

- містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому;

- містить достовірну інформацію без помилок і викривлень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності;

- надає можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств [141].

Наказом про облікову політику визначаються такі ключові аспекти щодо елементів соціального капіталу підприємства:

- ідентифікація об'єктів елементів соціального капіталу в бухгалтерському обліку;

- визнання активів, зобов'язань, доходів, витрат і власного капіталу у фінансових звітах;

- методи оцінки елементів соціального капіталу на дату їх первісного визнання, у поточному обліку та на дату завершення звітного періоду;

- організація первинного обліку операцій з елементами соціального капіталу;

- вимоги до розкриття інформації про елементи соціального капіталу у фінансових звітах.

Облікова політика має бути інструментом, який забезпечує оптимальну побудову всіх облікових підсистем, що спрямовані як на формування фінансової, податкової і управлінської інформації [114]. У продовження своєї думки, Н. О. Лоханова основну мету облікової політики в такому контексті рекомендує розмежувати на підцілі, зокрема відносно фінансової звітності метою є якісне представлення інформації у фінансовій звітності, підвищення економічної стійкості за рахунок застосування таких методів обліку, що зменшують фінансові ризики; відносно управлінської – представлення своєчасної і релевантної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень і забезпечення на підставі цього зниження підприємницьких, господарських та інших ризиків. Низка вчених звертаються до твердження Д. Елкінгтона, що бухгалтерський облік повинен відображати повний діапазон діяльності суб'єкта господарювання у всіх трьох сферах: соціальний, екологічний та економічний напрямки діяльності суб'єкта господарювання [217, с. 148].

Різноманітним аспектам формування облікової політики щодо соціального капіталу приділяється багато уваги у науковій фаховій літературі. На основі зазначеного вище, контекст формування положень облікової політики щодо соціального капіталу, пропонуємо виокремити через три блоки: економічний, соціальний та екологічний облік, що дозволить оцінювати корпоративну соціальну діяльність підприємства. Відносно кожного блоку необхідно визначати елементи облікової політики та розкривати їх змістове наповнення. Завдання, які необхідно розкрити в обліковій політиці щодо соціального капіталу в розрізі двох блоків та видів звітності, наведено у табл. 2.1.

При відображенні в обліку даних, які матимуть грошовий вираз, такі дані будуть розкриті у фінансовій звітності, а за умови, коли така інформація матиме лише трудові чи натуральні вимірники, вона може розкриватись лише у нефінансовій звітності.

Кореляція об'єктів облікової політики щодо соціального капіталу та
видів звітності

Об'єкти бухгалтерського обліку – елементи соціального капіталу	Фінансова звітність	Нефінансова звітність
1. Виплати працівникам	СБ	СБ
2. Цільове фінансування	ЕкБ	СБ, ЕБ
3. Внутрішньо генерований гудвіл (не ідентифікований актив)	ЕкБ	ЕкБ, СБ
4. Розподіл прибутку	-	СБ, ЕБ
5. Капітальні інвестиції	ЕкБ	СБ, ЕБ
6. Забезпечення наступних витрат і платежів	СБ	СБ
7. Витрати операційної діяльності	ЕкБ	СБ, ЕБ, ЕкБ
8. Трансакційні витрати	ЕкБ	СБ, ЕБ, ЕкБ

* - ЕкБ – економічний блок; СБ – соціальний блок; ЕБ – екологічний блок

Як виходить із табл. 2.1, у нефінансовій звітності генерована у бухгалтерському обліку інформація буде розкриватись значно ширше і деталізовано, відповідно побудованого аналітичного обліку. До прикладу, усі понесені у звітному періоді витрати операційної діяльності у фінансовій звітності розкриваються узагальнено, а у нефінансовій звітності є можливість розкрити інформацію про них в розрізі розділів звіту та рекомендованих блоків.

Враховуючи той факт, що облікова політика визначає правила обліку підприємства для конкретних об'єктів обліку з метою формування достовірної звітності, інформація про соціальний капітал, як досить нової категорії, буде інформативною й важливою для прийняття рішень. Ученими часто зауважується на складових облікової політики на підприємстві, узагальнивши їх рекомендації, нами запропоновано архітектуру облікової політики щодо соціального капіталу (рис. 2.1).

Методичне забезпечення формування облікової політики ґрунтується на обліковій архітектоніці в частині структурування облікової системи шляхом виділення соціального та/чи екологічного обліку.



Рис. 2.1. Архітектура облікової політики соціального капіталу торговельного підприємства (авторська розробка)

Л. В. Чижевською [199] зазначено, що соціальний облік виник із необхідності існування сталої формули прибутку корпорації, яка не просто акумулює витрати, а розмежовує у їх складі прибуток працівників, кредиторів, постачальників, уряду, одночасно оцінюючи позитивні наслідки діяльності для збереження навколишнього середовища (витрати на екологію). Висунуто припущення, що у контексті посилення соціальної відповідальності соціальний облік має стати не окремим видом обліку, а структурним елементом системи традиційного бухгалтерського обліку [33]. Іншими вченими соціальний облік визначається як окремий вид бухгалтерського обліку, що є процесом формування та надання внутрішнім й зовнішнім

користувачам інформації про економічний, екологічний і соціальний вплив суб'єкта і його діяльності на суспільство [36]. С. О. Левицька визначила соціальний облік як відображення фактів господарської діяльності в рамках економічних та організаційних заходів використання, збереження, розвитку трудових ресурсів підприємства з урахуванням еколого-економічного забезпечення їх реалізації [106]. С. Я. Король, дослідивши мету соціального обліку за роботами різних науковців, з'ясувала, що здебільшого, вона пов'язана із наданням відомостей або, іншими словами, формування даних для підготовки нефінансової звітності [88]. Надалі, вчена визначає соціальний облік як облік, що здійснюється з метою отримання інформації про економічний, екологічний і соціальний вплив підприємства на заінтересовані сторони за інформацією, яка включає фінансові та інші кількісні показники, а також дані, що характеризують якісні аспекти діяльності підприємства.

Поряд із соціальним обліком, вченими зауважується на доцільності ведення екологічного обліку або обліку екологічної діяльності. Вчені, переважно одностайні у тому, що екологічний облік на підприємстві – це система виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання, обробки і підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства у сфері природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для ухвалення оптимальних рішень [113, 202 та інші]. Дослідивши різні визначення екологічного обліку ми дійшли висновку, що екологічний облік не обмежений інформацією бухгалтерського обліку, тому, така інформація розкривається поза балансом та у нефінансовій звітності більш широко. Адже такою може бути інформація про: екологічні наслідки для довкілля та здоров'я людей від здійснення діяльності підприємством, заходи щодо охорони довкілля й забезпечення екологічної безпеки, дотримання й захист екологічних прав громадян, заходи щодо підвищення енергоефективності діяльності, участь у заходах щодо збереження екології та довкілля, кількість вироблених шкідливих речовин та

утилізованих шкідливих відходів тощо. Як зазначають дослідники, більшість українських підприємств накопичує інформацію про екологічну діяльність лише для складання необхідної статистичної та податкової звітності і не здійснює її ефективного регулювання та не доводить її до зовнішніх користувачів [195]. Ґрунтуючись на зазначеному, вважаємо за доцільне у фінансовому й управлінському обліку формувати аналітичні рахунки для відокремленого відображення облікової інформації відповідної сфери (економічна, соціальна, екологічна).

З огляду на специфіку діяльності торговельних підприємств та наявні відповідні об'єкти обліку щодо соціального капіталу, які структуровано у взаємозв'язку бізнес-одиниці, узагальнено зовнішні й внутрішні чинники, які впливають на елементи соціального капіталу (рис. 2.2).

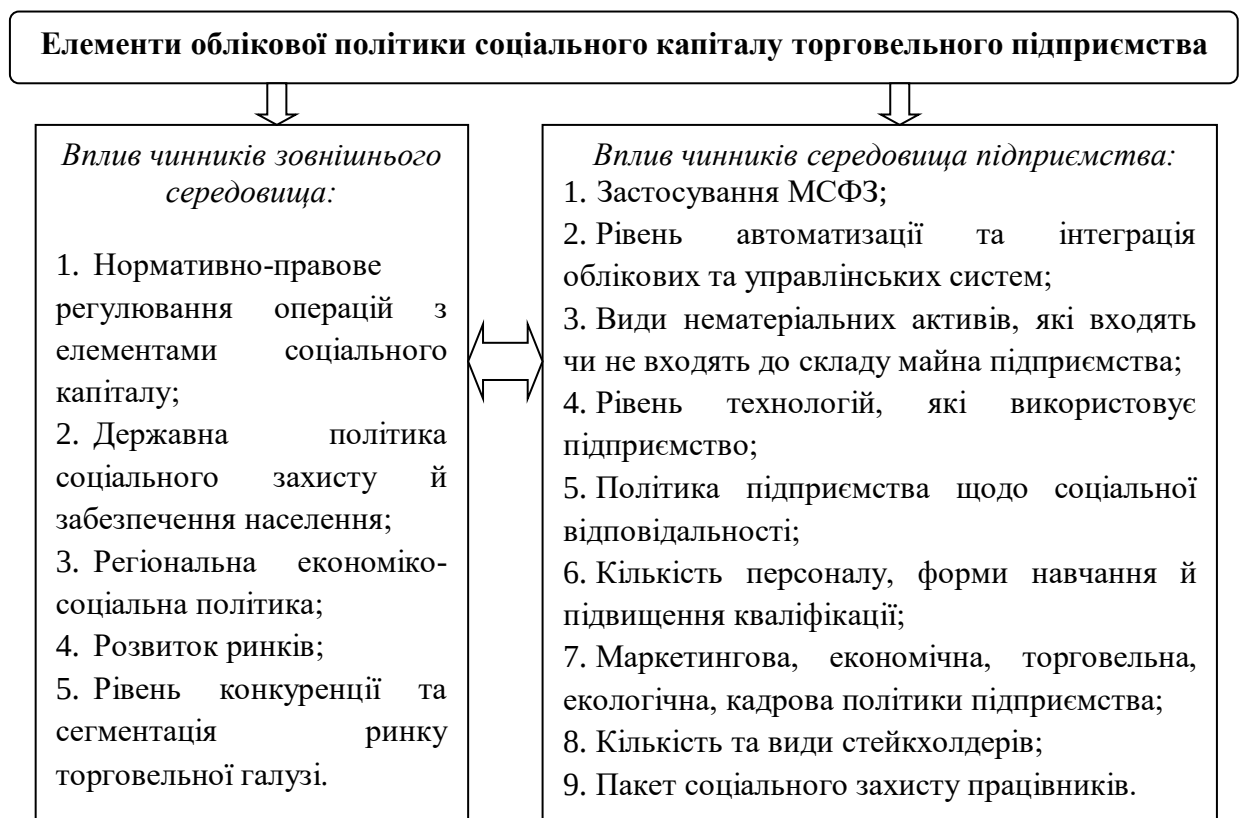


Рис. 2.2. Взаємозв'язок чинників, які визначають вибір елементів облікової політики щодо соціального капіталу (авторська розробка)

При формуванні облікової політики щодо елементів соціального капіталу підприємства, елементи облікової політики визначаються підприємством у відповідності до П(С)БО чи МСФЗ (МСБО) з врахуванням специфіки діяльності. В таблиці 2.2 систематизовано основні елементи облікової політики підприємства щодо обліку соціального капіталу та визначено критерії їх ідентифікації.

Таблиця 2.2

Елементи облікової політики, які впливають на формування
соціального капіталу торговельного підприємства

Елемент облікової політики	Нормативне регулювання	Критерії ідентифікації об'єктів обліку
1	2	3
1. Ідентифікація об'єктів обліку	П(С)БО, МСФЗ, МСБО	Належність об'єкта до певного виду, відповідно класифікації та економічної сутності. Контроль над активом в результаті минулих подій. Критерій власності. Термін використання.
2. Визнання об'єктів обліку	П(С)БО, МСФЗ, МСБО	Імовірність отримання підприємством в майбутньому економічних вигід від використання об'єкту (визначити вид економічної вигоди та її вимірники). Цільове призначення (використання, споживання, продаж, оренда). Відповідність меті утримання. Забезпечення капіталізації. Форма (немонетарні, невідчутні, матеріальні тощо). Можливість достовірної оцінки. Правове підґрунтя. Зобов'язання виникає як результат минулих подій, має визначений термін виконання та буде погашено.
3. Оцінка об'єктів обліку	П(С)БО, МСФЗ, МСБО	Аналіз умов можливості достовірної оцінки. Вибір методу оцінки та вимірника.
4. Документування операцій	Наказ про облікову політику	Класифікація та уніфікація документів. Визначення форм типових розпорядчих і первинних документів. Графік документообороту та його технічне забезпечення. Алгоритм взаємодії структурних підрозділів при складанні й передачі документів. Дотримання відповідних регламентів.
5. Використання прибутку	Статут, Наказ про облікову політику	Неможливість віднести до складу витрат. Разові виплати. Рішення керівного органу. Зобов'язання перед суспільством.

1	2	3
6. Облік відокремлених підрозділів	Положення про підрозділ, Наказ про облікову політику	Юридичний аспект (не мають статусу юридичної особи). Засади консолідації облікової інформації. Організаційна побудова консолідованої облікової системи та документообороту.
7. Організація аналітичного обліку	Наказ про облікову політику	Визначення об'єктів аналітичного обліку. Розробка реєстрів аналітичного обліку. Облікові номенклатури. Робочий план рахунків аналітичного обліку.

Соціальний блок формується в системі соціального обліку, економічний – у загальній системі фінансового або управлінського обліку, екологічний – екологічного обліку (рис. 2.3).

Ідентифікацію об'єктів бухгалтерського обліку доцільно здійснювати комплексно через визнання, упізнання об'єктів, досягнення тотожності їх характеристик критеріям визнання та ідентифікації як об'єктів бухгалтерського обліку, їх ототожненні між собою, з тим, щоб, дотримавши всі процедури ведення бухгалтерського обліку, відобразити кожен із об'єктів бухгалтерського обліку на відповідному рахунку бухгалтерського обліку, оскільки рахунок – це класифікаційна ознака, що дозволяє ідентифікувати об'єкти бухгалтерського обліку та підтверджує їх ідентифікацію [204]. Для генерування управлінських рішень щодо соціального капіталу в обліковій системі варто, у першу чергу, окреслити облікові аспекти операцій соціального капіталу в частині нематеріальних активів. Відмінність економічної сутності окремих видів та груп необоротних активів дозволить вирізнити їх від інших необоротних активів щодо цільової функції утримання, складу управлінських задач, елементів політики управління та змісту управлінських рішень, а в обліковому аспекті – здійснити стандартизацію облікових операцій [186]. Стандарти фінансового обліку (GAAP) та МСФЗ до нематеріальних активів відносить усі активи, які не мають матеріальної форми, виникли у результаті минулих подій, зумовили вимірюваний ефект та можуть принести вигоду у майбутньому.

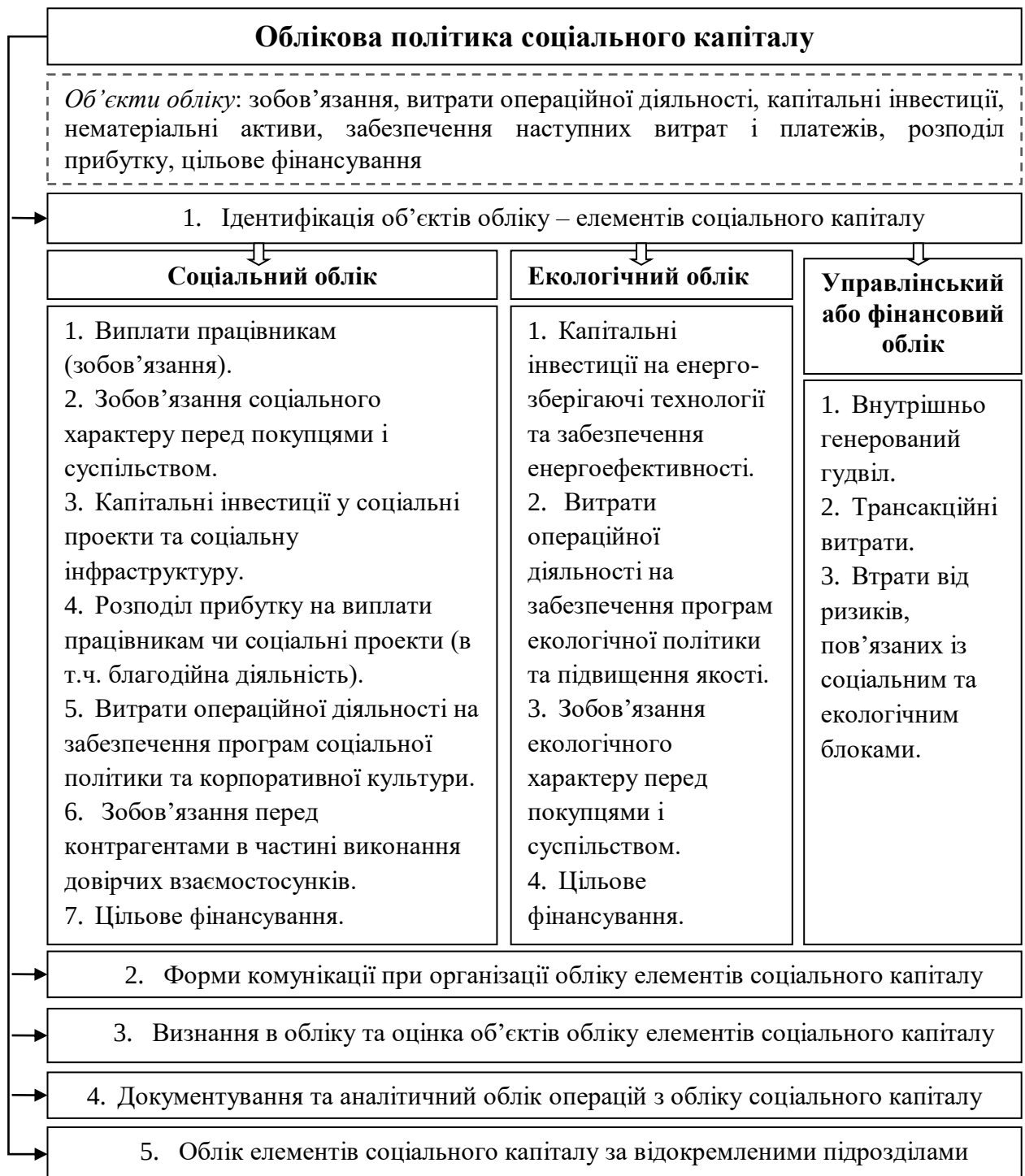


Рис. 2.3. Інформаційна модель облікової політики щодо елементів соціального капіталу (джерело: авторська розробка)

Прикладами об'єктів нематеріальних активів еко-соціального призначення можуть бути строкові й безстрокові права та інші праворозпорядчі документи, що підтверджують право користуватися природними та соціальними ресурсами [173, с. 247]. Проблемних питань в

обліку нематеріальних активів не мало до сьогодні, до прикладу визнання й оцінка, первинне спостереження й відображення у звітності. Ураховуючи складність оцінки об'єктів нематеріальних активів відповідно стандартів обліку, ускладнення викликають саме ті об'єкти, які будуть відображені у складі нефінансової звітності та об'єкти, які увійдуть до складу майна, за якими є складний активний ринок без аналогів. Тому, варто обрати метод оцінки, який, передусім буде відповідати принципу обачності для достовірної оцінки вартості бізнесу. На нашу думку, за таких умов доцільно поєднувати методи оцінки, до прикладу, ринковий, витратний та дохідний одночасно, зважаючи на обставини, етапність створення активу та окремі чинники. При дохідному підході вартість об'єкта оцінки визначається як його здатність приносити дохід у майбутньому. При витратному підході існує можливість отримати об'єктивні результати, якщо є можливість точно оцінити величину витрат на створення. Слушно зауважує Т. Камінська, що на балансі відображаються не активи як такі, а пов'язані з їх придбанням бухгалтерські операції [191]. Порівняльний метод передбачає порівняння продажів з іншими, аналогічними за якістю, призначенням і корисністю на активному ринку. Пропонуємо застосовувати в обліковій політиці ранжування методів оцінки нематеріальних активів – складових соціального капіталу за значимістю залежно від умов (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Методи оцінки нематеріальних активів – складових соціального капіталу

Об'єкт обліку	Ранги методів оцінки		
	1.Витратний	2.Ринковий	3.Дохідний
Людський капітал	1.Витратний	2.Ринковий	3.Дохідний
Репутаційний капітал	1.Дохідний	2.Ринковий	3.Витратний
Інформаційний капітал	1. Ринковий	2.Витратний	3.Дохідний
Інтелектуальний капітал	1.Витратний	2.Дохідний	3.Ринковий

Наведене ранжування є досить умовним, проте, дозволяє орієнтуватись у базових засадах оцінки складових соціального капіталу при відображенні методів його оцінки в обліковій політиці. При цьому, не виключаємо варіант застосування різних підходів до окремих складових виокремлених об'єктів обліку. За умов, коли складові соціального капіталу формуються витратним шляхом, варто відзначити, що доцільно оцінювати понесені витрати й отримані доходи (економічні вигоди) від використання елементу соціального капіталу. До складових соціального капіталу нами віднесено такі види: інтелектуальний капітал, людський капітал, репутаційний капітал, інформаційний капітал, франшиза, внутрішньогенерований гудвіл.

Широкого дослідження як об'єкту обліку, набув людський капітал, який вченими пропонується визнавати витратами поточного періоду, джерелом доходу, зобов'язаннями, активом (виробничий ресурс), окремим видом нематеріальних активів (зокрема, частина гудвілу), складовою частиною репутації підприємства. Людський капітал містить рису запасу капіталу, але з часом, який не витрачається, а набуває певного розвитку, який приносить додаткові економічні вигоди. Одночасно, присутність соціальної складової у людському капіталі підприємства стає рушійною силою до розвитку знань й співпраці задля взаємної вигоди при партнерстві працівник – роботодавець. На наш погляд, соціальна сторона людського капіталу для її відображення в бухгалтерському обліку може бути виражена через:

- поточні витрати (рахунки класу 8 та 9): витрати на оплату праці, підвищення кваліфікації, навчання, додаткові виплати працівникам (премії, матеріальна допомога), путівки на лікування (відпочинок), відрядження, харчування, найм житла, виплати за тимчасовою непрацездатністю, ремонт та оздоблення інфраструктурних об'єктів;
- забезпечення зобов'язань (клас 4, рахунок 47): виплати по закінченні трудової діяльності, страхування життя, медичне страхування, преміювання, виплати при звільненні;
- профспілкові виплати;

– участь у прибутку.

Таким чином, виплати працівникам на соціальні заходи в обліковій системі можуть бути поділені на грошові й негрошові [200]. Поточні витрати за мінусом оплати праці, можна вважати інвестиціями до людського капіталу [195], які рекомендовано формувати в системі соціального обліку у розрізі осіб, які їх отримують та видів соціальних благ. Це дозволить розрахувати загальну суму та частку «соціальних» витрат на персонал у загальній сумі таких витрат, з метою визначення доцільності даних інвестицій у подальшому (управління їх рівнем). Тому, звільнення людини з причин, пов'язаних із її власним бажанням є втрата підприємством певної частини людського капіталу й соціальні інвестиції (в окремій частині) стають збитковими. Соціальна складова людського капіталу генерує такі якісні його риси як довіра, гарантія партнерських стосунків, надійність, встановлення необхідних зв'язків для обміну важливою для управління інформацією, які зумовлюють зростання конкурентоздатності підприємства. Отже, формування в обліку інформації про соціальні виплати за різними аналітичними розрізами та джерелами їх виникнення дозволяє власникам управляти розвитком персоналу через оптимізацію рівня даних витрат, сформованих у вигляді інвестицій у людський капітал.

П(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО 19 «Виплати працівникам» регламентовано облік та розкриття інформації у звітності за виплатами працівникам – основним елементом соціального капіталу, зобов'язання за яким виникають систематично і, зазвичай, такі витрати є найбільшими у структурі загальних витрат багатьох торговельних підприємств. За стандартом, виплатами працівникам є виплати, які надає роботодавець в обмін на послуги працівника (трудова діяльність) [155]. Зобов'язання перед працівниками можуть виникати у зв'язку із нормами чинного законодавства, положень трудових угод і колективних договорів чи Положення про соціальну політику (неофіційна практика). Короткострокові виплати працівникам, які підлягають виплаті в повному обсязі протягом

дванадцяти місяців: оплата праці, обов'язкові платежі (Кт 661 субрахунку), негрошові виплати (додаткові блага) – Дт 949 субрахунку Кт 685, компенсації за відсутність на роботі (відпустки, тимчасова втрата працездатності, військова мобілізація) – Кт 661 та 663 субрахунків, Дт 471 субрахунку, участь у прибутку – Дт 441, 48 субрахунку – Кт 663. Регламентація програм участі в прибутку та преміювання має місце у МСБО 19, натомість П(С)БО 26 не регулюється. Відтак, разові мотиваційні виплати, передбачені корпоративними документами чи які виникли ситуаційно (усунення конфлікту, упередження звільнення чи судового оскарження тощо), можуть бути нараховані згідно положень МСБО 19. У той же час, зобов'язання за програмами участі в прибутку МСБО 19 відносить до складу витрат (п. 21 МСБО 19).

Таким чином, відповідно стандарту бухгалтерського обліку, виплати працівникам підприємства можуть бути виражені за різними об'єктами обліку. Оцінка короткострокових зобов'язань не передбачає актуарних припущень та дисконтування. У Наказі про облікову політику визначається перелік видів короткострокових виплат, умови їх виникнення, джерела виплат, зокрема, негрошові виплати (Додаток В), гарантовані та негарантовані компенсації, види премій. Довгострокові виплати працівникам, які не підлягають виплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченню періоду, оцінюються за теперішньою вартістю з врахуванням актуарних прибутків і збитків (інколи методу нарахування прогнозованих одиниць) чи справедливою вартістю. МСБО 19 розкриває методичні положення щодо обліку програм виплат по закінченні трудової діяльності, проте, у вітчизняному стандарті така інформація не наведена та вітчизняна практика ще не набуває досвіду з організації таких операцій. Торговельні підприємства України відповідно політики своєї соціальної відповідальності чи соціальної політики, норм трудових та колективних договорів, штатного розкладу, засад корпоративної культури, мають визначати чітку класифікацію видів виплат, фіксують умови виникнення підстав для

нарахування заохочувальних виплат чи програм, умов та джерел виплат за програмами соціального забезпечення тощо. Адже це визначить положення облікової політики в частині виникнення об'єктів обліку, за якими такі виплати передбачено, архітектуру аналітичного обліку виплат працівникам та документообіг. В управлінському обліку для бюджетування витрат, пов'язаних із виплатами працівникам пропонуємо застосовувати принцип нетто, тобто витрати за складовими виплат (заробітна плата, податки, збори, ЄСВ, допомога з тимчасової втрати працездатності, премії тощо) передбачати відокремлено.

Окремі елементи соціального капіталу актуалізували проблематику облікового відображення операцій з інтелектуальною власністю як видом нематеріального активу підприємства. О. Б. Бутнік-Сіверський розглядає інтелектуальний капітал як економічну категорію з позиції авансованої інтелектуальної вартості, що в процесі свого руху приносить більшу вартість за рахунок додаткової вартості [25]. З точки зору бухгалтерського обліку, інтелектуальний капітал включає нематеріальні активи, що відображені на балансі підприємства (інтелектуальна власність), та знання, які не відображені в обліку – знання працівників, їх вміння, організаційна культура тощо [38, с. 407]. Т. Г. Камінська відзначила, що в еру нової економіки конкурентоздатність підприємства більше залежить не від контрольованих ним фінансових та матеріальних ресурсів, а від результату використання інтелектуального капіталу, який має певні особливості у кругообігу капіталу в цілому, що накладає відбиток на його відображення в бухгалтерському обліку і звітності [77]. Сучасна практика комерціалізації нематеріальних активів – об'єктів інтелектуальної власності свідчить про те, що на сьогодні представлений цілий спектр можливих форм, способів й підходів до її здійснення (власне використання, продаж, видача ліцензій і франчайзинг, передача ноу-хау, інжиніринг, лізинг, технічна допомога, спільна діяльність та спін-офф), однак, в більшості випадків їх вибір здійснюється без відповідного аналітичного обґрунтування та спрямований

на задоволення тактичних потреб. В рамках даного дослідження інтелектуальний капітал розглянемо у частині, коли він виникає чи забезпечується участю персоналу (використання знань, вмінь) чи контрагентів (співробітництво на довірчих засадах).

Однією із поширених форм комерціалізації об'єктів інтелектуальної власності є франчайзинг, що полягає у передачі прав інтелектуальної власності іншим суб'єктам господарювання за договором франшизи [109]. Об'єктами обліку, що характеризують основні аспекти франчайзингових операцій у франчайзі є: нематеріальний актив – франшиза; зобов'язання, що виникають перед франшизодавцем (франчайзером); гарантії (заставні права на обладнання); нарахування амортизації на нематеріальні активи (франшизу); відсотки (у разі використання позикового капіталу); витрати, що пов'язані з освоєнням нового виду діяльності. Пропонуємо отримані права в сумі франшизи, як елемент соціального капіталу, що характеризує довіру до торговельного підприємства у частині виконання умов договору та використання права отримати гарантований дохід, відображати на забалансовому рахунку 01 «Орендовані необоротні активи». Витрати, пов'язані з отриманням прав – трансакційні за даною операцією, рекомендовано відображати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» (багато авторів одностайні в цьому питанні).

К. В. Ковтуненко до складу інтелектуального капіталу відносить людський (працівники, філософія підприємства, внутрішні цінності) та структурний капітал (торговельні марки, патенти, програмне забезпечення) [82]. Автор відзначив, що не всі компоненти інтелектуального капіталу можуть бути відображені на балансі підприємства, оскільки традиційні методи бухгалтерського обліку перестали бути адекватними умовам на сьогодні через зростаючу роль інтелектуального капіталу як ключового чинника зростання вартості підприємства. За деякими складовими інтелектуального капіталу виникатимуть умовні економічні вигоди через неможливість їхньої оцінки обліковими вимірниками та визнання в обліку.

Проте, інформація про них має бути генерована та відображена у нефінансових звітах. У Наказі про облікову політику необхідно визначити складові інтелектуального капіталу, які для даного підприємства є елементами соціального капіталу з метою визначення методичних засад їх обліку.

Вивчення практики вітчизняних торговельних підприємств щодо визнання й обліку такого об'єкту як внутрішньогенерований гудвіл, показало, що такий об'єкт не формується в системі фінансового обліку вітчизняних підприємств, а ресурси (елементи), які його формують, відображаються у складі витрат операційної діяльності. Методологічно постає питання капіталізації таких витрат для відображення їх у балансі, або відображення їх у окремому аналітичному регістрі обліку як витрати на формування внутрішньогерованого гудвілу за окремим елементом витрат, зважаючи на складність, у більшості випадків, ідентифікації та оцінки. Деякими фахівцями слушно зауважується на веденні позабалансового обліку окремих елементів внутрішньогерованого гудвілу, адже він може збільшувати вартість бізнесу та має бути відображений у внутрішніх звітах підприємства. До такого об'єкту обліку відносить: економічні та інші привілеї, ділову репутацію, імідж, створений персоналом, ділові зв'язки [184]. У п. 49 МСБО 38 зазначено, що у деяких випадках відбувається понесення видатків для генерування майбутніх економічних вигід (часто характеризуються як такі, що роблять внесок до внутрішньогерованого гудвілу), але в результаті цього не створюється нематеріальний актив, який відповідає критеріям визнання. Внутрішньогерований гудвіл не визнається як актив, оскільки він не є ідентифікованим ресурсом (тобто не є відокремлюваним і не походить від договірних або інших юридичних прав), який контролюється суб'єктом господарювання і який можна достовірно оцінити за собівартістю. [130, с. 8]. Щоб оцінити, чи відповідає внутрішньогерований нематеріальний актив критеріям визнання, суб'єкт господарювання класифікує генерування активу на етап дослідження та етап

розробки. Звідси виходить, що невідчутні вигоди, які не можна ідентифікувати й визнати за методиками бухгалтерського обліку, регламентовано відображати у складі витрат періоду. Відтак, доцільно виокремлювати в системі аналітичного обліку реєстр для відображення інформації про господарські операції, які зумовлюють генерування гудвілу та за окремими аспектами його генерування відображати дані в управлінському обліку.

Репутація підприємства може бути виражена через наявність і вартість активів, які забезпечують підприємству отримання прибутку та сприяють зростанню його вартості. В системі управління репутацією підприємства торгівлі до таких активів може бути віднесено: нематеріальні активи, рівень управління персоналом, соціалізація бізнесу, застосовування інновацій, позиції на ринку, можливості реалізовувати окремі брендові лінійки за товарними позиціями або отримати відомий франчайзинг, увійти до складу брендованої мережі тощо. У бухгалтерському обліку до складу репутаційного капіталу, як вартісного виразу ділової репутації, що приносить економічну вигоду й який буде відображено у складі майна можна віднести: елементи нематеріальних активів; соціальні виплати працівникам; екологічні та соціальні об'єкти обліку; франчайзингові операції; знижки; гарантії тощо. Відповідно до визначених об'єктів обліку щодо репутаційного капіталу можемо виділити основні його складові: нематеріальну (нематеріальні активи) і зобов'язальну (зобов'язання, які виникають у підприємства у зв'язку з операціями, які підвищують репутацію). Ті елементи репутаційного капіталу, які не можуть бути визнані об'єктами обліку, рекомендовано відображати в системі управлінського обліку й показувати у нефінансових звітах, як капітал, який забезпечує збільшення цінності підприємства. Тобто, в бухгалтерському обліку, до складу репутаційного капіталу, який буде відображено у складі майна, віднесено такі об'єкти обліку:

- складові нематеріальних активів (товарні знаки, торговельна марка, ноу-хау, позитивний гудвіл);

- виплати працівникам (преміювання, страхування, негрошова допомога);
- екологічні та соціальні об'єкти обліку (участь у недержавних й державних соціальних програмах чи проектах, благодійна допомога тощо);
- франчайзингові операції;
- політика надання знижок чи інших програм лояльності покупцям (проведення акцій, дисконтні картки, накопичувальні програми, кешбек тощо);
- гарантійне забезпечення (ремонт, обміну та/або повернення товарів) тощо.

Враховуючи той факт, що репутаційний капітал має специфічні джерела формування та методи оцінки (особливо, для нематеріальних активів) і визнання його елементів у бухгалтерському обліку, розкриття змістовного наповнення саме цих елементів в обліковій політиці торговельного підприємства є важливим обліковим аспектом. Оскільки окремі елементи репутаційного капіталу не адитивні, і для них не можуть бути застосовані прийоми оцінки бухгалтерського обліку, визначені у стандартах, їх не доцільно визнавати об'єктами фінансового обліку. Вимір всіх складових репутаційного капіталу на підставі П(С)БО або МСФЗ, не надасть очікуваної достовірності, тому інформацію про такі об'єкти варто виносити до нефінансової звітності через її генерацію в системі управлінського обліку. Саме через такі методологічні проблемні облікові аспекти вартість торговельного бізнесу може відрізнятись від її ринкової вартості.

Отже, для максимально достовірного відображення у системі фінансової звітності інформації про складові репутаційного капіталу, вбачаємо за необхідне визнавати в системі бухгалтерського обліку ті об'єкти, які зумовлюють прогнозоване отримання прибутку (забезпечення економічного ефекту) та зростання капіталізації (цінності) підприємства. Для цього в аналітичному потрібно розширити номенклатуру нематеріальних

активів, розробити методику оцінки очікуваних переваг від впровадження нових об'єктів репутаційного капіталу, ввести позабалансові об'єкти, які підвищують репутацію, виважено підходити до вибору методів оцінки нематеріальних активів та окремих видів зобов'язань.

Витрати, пов'язані із накопиченням інформаційного капіталу рекомендовано відносити до складу соціального капіталу торговельного підприємства та відображати у нефінансових звітах як трансакційні. До таких витрат рекомендовано віднести: витрати на збір інформації про ринок, рейтинги, конкурентів, споживачів (частина витрат на маркетинг), кредиторів. Тобто рекомендовано капіталізувати в управлінському обліку витрати, які будуть у фінансовому обліку відображено у складі витрат на рахунках 9 класу. У той же час, багатьма дослідниками зазначається, що проблема облікового відображення трансакційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку полягає в тому, що в кожному обліковому об'єкті закладена частина трансакційних витрат. Для оптимізації інформації про трансакційні витрати рекомендовано передбачити в обліковій політиці їх розподіл на такі, що є обов'язковими і не забезпечують соціального ефекту для підприємства, і такі, що забезпечують соціальний ефект. При здійсненні господарських операцій, за якими виникають трансакційні витрати, які забезпечують соціальний чи екологічний ефект (до прикладу, забезпечення й підтвердження якості товарів (продукції, послуг)), виокремлювати їх у регістрах аналітичного обліку, на зразок регулюючих рахунків, для розширення інформації за операцією накопичення відокремлено інформації про витрати, понесені у зв'язку із забезпеченням операцій соціального чи екологічного характеру, дозволить вирахувати вартість здійснення таких операцій та ефективність окремого елементу соціального капіталу.

Розглядаючи підприємство як соціальне утворення на мікрорівні, пропонуємо вивчати форми комунікації при організації облікової системи з позиції соціального капіталу у відносини між:

- керівниками різних ланок;

- керівниками і підлеглими;
- працівниками підприємства і контрагентами;
- працівниками підприємства і покупцями, які перебувають на території підприємства (торговельний зал);
- працівниками підприємства і суспільством.

І. В. Жиглей зазначила, що соціальний капітал доцільно розглядати з позицій суб'єктів бухгалтерського обліку, зокрема, з позиції головного бухгалтера (фінансового директора) і його взаємовідносин з керівником (власником) підприємства [67]. Вчена наголошує, що суб'єкт бухгалтерського обліку виступає активним учасником процесу управління для покращання діяльності підприємства і для підвищення рівня життя своїх працівників. Ураховуючи цей факт, доцільно формувати й встановлювати обмін інформацією за такими управлінськими розрізами:

- узгодження організаційної структури підприємства;
- посадові інструкції працівників та їх узгодженість з нормами права;
- розробка і подання нефінансової звітності;
- впровадження політики соціальної відповідальності на підприємстві;
- формування штатного розпису;
- працевлаштування людей з особливими потребами, учасників бойових дій, людей перед пенсійного віку, використання праці неповнолітніх тощо;
- навчання персоналу;
- впровадження соціальних проектів (благодійність, донорство, конкурси серед споживачів, акції тощо);
- екологічність бізнес процесів тощо.

Усі окреслені операції, які спричиняють виникнення елементів соціального капіталу торговельного підприємства є реальними для виконання з очікуваним ефектом при узгоджувальних діях керівництва та фінансовою службою (головний бухгалтер, фінансовий директор, головний економіст).

Впровадження зазначених процесів здійснюється на основі соціальної політики, за якою реалізується соціальна відповідальність на підприємстві, узгодженої керівниками на основі спільних ідей та цінностей. Відтак, узгодженість їх дій і домовленість за окремими обліково-правовими аспектами зумовлює можливість реалізації цієї політики, виникнення певних ризиків, отримання очікуваного соціального ефекту в рамках чинної бізнес моделі, створення додаткової вартості підприємства (формування гудвілу).

Власник, керівник підприємства і керівник фінансової служби мають діяти згоди щодо формування соціального капіталу при розробці стратегії розвитку торговельного підприємства та бюджету підприємства на рік. Розробка й затвердження політики соціальної відповідальності на рік є результатом узгоджувальних дій керівників, що забезпечить формування соціального капіталу за різними аналітичними розрізами у бухгалтерському обліку. До прикладу, узгодження нового штатного розпису з окладами вищими, ніж у попередньому документі, можна вважати збільшенням соціального капіталу в розмірі суми різниці витрат на оплату праці чи окремих окладів. При цьому, відбувається індивідуальна соціальна взаємодія між керівником підприємства і керівником фінансової служби, між керівниками структурних підрозділів та працівниками, між працівниками і членами їх родин. Таким чином, індивідуальна соціальна взаємодія породжує й позитивну суспільну взаємодію між членами родин та між підприємством і державною фіскальною службою в частині збільшення нарахованих податків. У зв'язку із цим, в системі обліку підприємства має бути передбачена методика обліку таких елементів капіталу в Наказі про облікову політику. Одночасно, неузгодженість управлінських рішень між керівником підприємства і керівником фінансової служби, або персоналом, яка зумовила зменшення суми соціального капіталу, також має бути відображена в обліку та звітності підприємства. Для забезпечення об'єктивності процесу формування соціального капіталу шляхом обрання методів облікової політики необхідно передбачити забезпечення взаємозв'язку між керівником

підприємства та головним бухгалтером, якими здійснюється формування та обґрунтування змісту облікової політики.

Отже, формування соціального капіталу підприємства відбувається, зокрема, на індивідуальній соціальній взаємодії керівника підприємства і керівника фінансової служби, що зумовлює необхідність розробки відповідних внутрішніх нормативних документів та удосконалення чинних методичних засад обліку в частині відображення створеного соціального капіталу.

Впровадження соціально-відповідальних заходів й проєктів у підприємствах торгівлі дедалі більше зумовлює формування дієвої соціальної політики, на якій мають ґрунтуватись показники фінансової та нефінансової звітності. До складу соціального капіталу, як категорії облікової системи віднесено – нематеріальні активи, витрати, зобов'язання. Отже, для достовірного відображення у звітності інформації про соціальний капітал, рекомендовано визнавати в системі бухгалтерського обліку такі об'єкти бухгалтерського обліку, які забезпечують отримання економічного ефекту та зростання капіталізації підприємства. Для цього запропоновано: розширити номенклатуру нематеріальних активів – складових соціального капіталу; застосовувати альтернативні методи їх оцінки; вести позабалансові об'єкти, які збільшують цінність підприємства, але не можуть бути визнані об'єктами обліку за положеннями стандартів обліку; виважено підходити до вибору методів зобов'язань, які формують соціальний капітал. Таким чином, облікову політику торговельного підприємства в частині соціального капіталу необхідно будувати на основі соціальної політики, враховуючи можливість забезпечення об'єктами соціальної відповідальності й майбутнього приросту вартості підприємства.

2.2. Розвиток методичних положень бухгалтерського обліку елементів соціального капіталу

Традиційно бухгалтерський облік в підприємствах торгівлі спрямований на відображення господарських операцій для складання фінансової звітності. Проте, зростаючі вимоги різних стейкхолдерів, зумовлюють потребу в систематизації інформації про операції більш широко, з огляду на ефективність соціальної та екологічної політики. Бухгалтерський облік елементів соціального капіталу, які відображають соціальну відповідальність бізнесу, ведеться за окремими об'єктами обліку, інформація про соціальний капітал не узагальнюється в облікових регістрах й не деталізуються в аналітичному обліку за операціями. Така ситуація породжує складність у підготовці нефінансових звітів, у зв'язку із чим, підприємства які її складають, витрачають до шести місяців на збір і обробку даних. В Україні практично не ведеться синтетичний та аналітичний облік соціального капіталу, зважаючи на складність виокремлення та оцінки його структурних елементів [145]. Враховуючи, що соціальний капітал є новим об'єктом і нефінансова звітність складається лише деякими великими підприємствами торгівлі останніми роками (від одного до п'яти), неабиякої уваги необхідно приділяти професійному судженню працівників облікової служби. Вочевидь, професійне судження характеризується накопиченими знаннями про певну господарську ситуацію, яка корисна для її опису та для ухвалення на її основі ефективних управлінських рішень. Тому, по-перше, варто розробляти обґрунтовану облікову політику в частині елементів соціального капіталу, по-друге, використовувати методи й принципи бухгалтерського обліку, які відповідають нормам стандартів та професійній етиці. Професійне судження фахівця у частині теорії і методології обліку набуває актуальності через визначення інституційної теорії як теоретичного підґрунтя наукового пізнання та через поширення розуміння бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту [71, 150]. Інституціональна теорія

бухгалтерського обліку передбачає професійне подання інформації, зокрема, про функціонування людського капіталу, дотримання соціальних стандартів, відновлення природних ресурсів, дотримання вимог якості продукції та інших вимог законодавства зі сталого розвитку, де визначальною є складова неформального інституту [71, с. 15]. Практикою підтверджується потреба у застосуванні формальних та неформальних облікових прийомів, що дозволить генерувати інформацію про складові соціального капіталу для своєчасного прийняття рішень про ефективність соціально-економічної системи підприємства. Це підтверджують висновки Т. О. Тарасової, яка узагальнила визначення професійного судження як нового інструменту політики бухгалтерського інжинірингу, неформальний інститут впливу організацій професійних бухгалтерів, елемент соціокультурного психотипу, що має застосовувати інноваційні технології в роботі обліково-інформаційних служб сучасних підприємств [181]. Отже, професійне судження бухгалтера щодо аргументованих методичних прийомів і процедур, можливих варіантів наслідків, оцінки ризиків стосовно обліку соціального капіталу має ґрунтуватись на відповідності принципам обліку та запитам користувачів інформації. Водночас, обраний альтернативний інструментарій має відповідати принципам формування фінансової звітності та вимогам до змістовної наповнюваності нефінансових звітів.

Враховуючи, що елементи соціального капіталу являють собою досить різноманітні об'єкти обліку, рекомендовано запровадити фасетну систему аналітичного обліку облікових номенклатур про соціальний капітал (табл. 2.4).

У таблиці 2.4 наведені облікові номенклатури щодо соціального капіталу за сферами де вони виникають – соціальна та екологічна, в розрізі видів взаємостосунків, які визначають номер фасету та шифрами об'єктів для аналітичного обліку. Переважна більшість зазначених об'єктів є витратами операційної діяльності, визнається за принципами національних Положень

(стандартів) бухгалтерського обліку (насамперед, П(С)БО 16 «Витрати») і обліковуються на рахунках класу 9.

Таблиця 2.4

Облікові номенклатури щодо соціального капіталу

№ з.п.	Облікові номенклатури	Шифр	Фасет
1	2	3	4
Трудові взаємовідносини			
1	Витрати на оплату праці та інші нарахування й обов'язкові платежі	010	1
2	Преміювання та інші заохочення працівників	011	1
3	Забезпечення наступних витрат і платежів	012	1
4	Витрати на фірмовий або спеціальний одяг (пошив, прання)	013	1
5	Виплати по закінченню трудової діяльності чи при звільненні	014	1
6	Компенсації за відсутність на роботі	015	1
7	Фінансова допомога працівникам	016	1
Соціальне забезпечення – персонал			
8	Витрати на навчання, підвищення кваліфікації, стажування	020	2
9	Витрати на придбання навчальних матеріалів, літератури	021	2
10	Витрати на корпоративні заходи	022	2
11	Негрошові винагороди працівникам (Додаток В)	023	2
12	Медичне чи інше страхування	024	2
Безпека і охорона праці			
13	Витрати на періодичні контрольні заходи (заміна вогнегасників, навчання персоналу, перевірка пожежної сигналізації, витрати на безпеку умов праці тощо)	030	3
14	Капітальні інвестиції на забезпечення безпеки праці	031	3
Екологія			
15	Капітальні інвестиції на забезпечення енергоефективності	040	4
16	Витрати на забезпечення енергоефективності	041	4
17	Витрати на сортування, переробку, утилізацію та вивезення сміття (використаних матеріалів: лед-лампи, пластик, акумулятори, батарейки, папір тощо)	042	4
18	Витрати на збереження довкілля та екологічний податок	043	4
Взаємовідносини зі споживачами (покупцями)			
19	Гарантії на повернення, ремонт чи обмін товару	050	5
20	Програми лояльності для покупців (знижки, дисконти, тощо)	051	5
21	Витрати на забезпечення якості товарів і обслуговування	052	5
22	Ремонт та оздоблення соціальних інфраструктурних об'єктів	053	5
Взаємовідносини із суспільством			
23	Витрати на благодійність	060	6
24	Забезпечення соціального розвитку території, де здійснюється діяльність	061	6
25	Витрати на участь у державних, регіональних, місцевих програмах	062	6
26	Витрати на створення нових робочих місць	063	6

Взаємовідносини із контрагентами			
27	Трансакційні витрати – соціальна сфера	070	7
28	Трансакційні витрати – екологічна сфера	071	7
29	Програми лояльності від постачальників	072	7
Репутація (капіталізація)			
30	Внутрішньогенерований гудвіл	080	8
31	Різниця (позитивна) між окладами на підприємстві і середньогалузевими	081	8
32	Витрати на покращення умов праці	082	8
33	Франчайзинг	083	8
34	Витрати (капітальні інвестиції) на створення торговельної марки та інших маркетингових інструментів	084	8
35	Витрати на складання нефінансового звіту	085	8
36	Витрати (трансакційні) на введення до асортименту нового товару (бренду, ЕКО, якість, виробник тощо)	086	8
37	Витрати на утримання HR відділу	087	8

Із усіх перелічених об'єктів обліку, для торговельних підприємств найбільшу частку займають виплати працівникам. Сьогодні, таких виплат у грошовій та не грошовій формі є досить багато, тому для подальшого дослідження ми згрупуємо їх для аналітичного обліку. Для фасету – розрахунки з оплати праці (табл. 2.5), до субрахунку 661/11 «Розрахунки з працівниками з оплати праці» субрахунку 661 «Розрахунки з оплати праці» рекомендовано відкривати аналітичні рахунки в розрізі підрозділів (відділів, департаментів) – центрів відповідальності, які генерують складові соціального капіталу, до прикладу: 661/11-01 «Розрахунки з оплати праці з працівниками адміністрації», 661/11-02 «Розрахунки з оплати праці з працівниками торговельного залу», 661/11-03 «Розрахунки з оплати праці з працівниками HR-відділу», 661/04 «Розрахунки з оплати праці з працівниками відділу маркетингу та реклами», 661/11-05 «Розрахунки з оплати праці з працівниками відділу якості, сертифікації», 661/11-06 «Розрахунки з оплати праці з працівниками відділу безпеки праці» тощо.

Інформація за такими аналітичними розрізами дозволить систематизувати її в системі управлінського обліку щодо складових соціального капіталу та формувати показники нефінансової звітності.

Групування виплат працівникам торговельного підприємства в аналітичному
обліку – розрахунки з оплати праці

Шифр	Вид виплати	Шифр рекомендованого субрахунку
010	Оплата праці та інші нарахування	Кт 661/11-01-661/11-06 «Розрахунки з оплати праці з працівниками торговельного залу»
010	Податки, збори, обов'язкові платежі	Дт 661/11-01-661/11-06
011	Преміювання та інші заохочення працівників	Кт 661/12-01-661/12-06 «Розрахунки з працівниками торговельного залу з мотиваційних оплат»
015	Компенсації за відсутність на роботі (відпустки, допомога з тимчасової втрати працездатності, мобілізація, відпустка по догляду за дитиною)	Кт 663/11-01-663/11-06 «Розрахунки за компенсаціями з працівниками»

До прикладу, Т. О. Ровенець запропонувала у випадку, якщо заохочувальні і компенсаційні виплати та виплати, які наведені в розділі 3 Інструкції зі статистики заробітної плати, передбачені в розділі «Оплата праці» колективного чи індивідуального договору торговельного підприємства, то вони включаються до загальної суми нарахованої за місяць заробітної плати працівника і в бухгалтерському обліку відображаються або за дебетом відповідних рахунків витрат або субрахунку 949 «Інші операційні витрати», якщо йдеться про виплати разового характеру [161, с. 342]. За умови, якщо ці витрати не відображені в таких договорах, вчена зазначає на доцільності їх відображення за кредитом субрахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Компенсації за тимчасову відсутність на роботі (шифр 015), в частині забезпечень наступних витрат (шифр 012). Накопичені компенсації за відсутність є такими, що переносяться і можуть бути використані у наступних періодах, якщо право на них у поточному періоді не використано працівником повністю. При накопиченні таких компенсацій зобов'язання, визнається під час надання працівниками послуг, котрі збільшують їх права на майбутні компенсації за відсутність, зобов'язання щодо їх виплати

визнається у періоді відсутності працівника. Компенсаційні виплати – це винагорода працівникам з метою відшкодування їх витрат, які виникають поза процесом створення об’єктів господарської діяльності або відповідно з умовами виконання технологічного процесу на підприємстві [196]. Згідно з п. 7 П(С)БО 26 «Виплати працівникам», виплати за невідпрацьований час, які підлягають накопиченню, визнаються зобов’язанням через створення забезпечення у звітному періоді [155]. Тому, необхідно розмежовувати в обліковій політиці компенсації на такі, що визнаються до відсутності працівника і такі, що визнаються з моменту його відсутності (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Облік компенсації за тимчасову відсутність на роботі працівників
торговельного підприємства

№ з.п	Вид виплати	Кореспонденції субрахунків
1	2	3
1	Нараховано компенсацію за майбутню щорічну відпустку працівнику торговельного залу (щомісячний запис)	Дт 93/... «Розрахунки з персоналом» Кт 471/02 «Забезпечення виплат відпусток працівникам торговельного залу»
2	Нараховано компенсацію за відпустку по догляду за дитиною до 3-х років працівнику торговельного залу (разовий запис)	Дт 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами» Дт 663/11-02 «Розрахунки за компенсаціями з працівниками торговельного залу» Дт 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» Кт 378 «Розрахунки з державними цільовими фондами»
3	Нараховано до виплати компенсацію за майбутню щорічну відпустку працівнику торговельного залу (разовий запис)	Дт 471/02 «Розрахунки з працівниками торговельного залу» Кт 663/11-02 «Розрахунки за компенсаціями з працівниками торговельного залу»
4	Нараховано компенсацію працівнику торговельного залу (разовий запис), призваного на військову	Дт 94.. «Розрахунки з працівниками» Кт 663/11-02 «Розрахунки за компенсаціями з працівниками торговельного залу»

Продовження табл. 2.6

1	2	3
	службу за призовом під час мобілізації Отримано грошові кошти з Фонду соціального страхування	Дт 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» Кт 482/01 «Кошти з бюджету для виплат компенсацій працівникам»

Відповідно до п. 13 П(С)БО 11 «Зобов'язання» [154] для відшкодування витрат на оплату відпусток передбачено створення забезпечення майбутніх витрат і платежів, які в обліку відносяться до витрат операційної діяльності. Зважаючи на те, що сальдо кредитове за субрахунком 471 «Забезпечення виплат відпусток» на кінець року свідчить про не використаний резерв на відпустку – не використану компенсацію за тимчасову відсутність на роботі персоналу, пропонуємо при визначенні суми витрат на формування соціального капіталу наступних періодів цю суму не враховувати. Тому, загальними є рекомендації, визнавати формування соціального капіталу у періоді виникнення витрат за його елементами, якщо цей період не співпадає із періодом (річним) виникнення відповідних витратам зобов'язань.

Питання відображення в бухгалтерському обліку показників мотиваційної частини соціального пакета для працівників залишаються не врегульованими для підприємств торгівлі через широкий спектр мотиваційних інструментів. Преміювання та інші заохочення працівників (011), в системі облікових номенклатур є витратами або частиною прибутку періоду. У колективному договорі закріплюються положення щодо видів таких виплат, порядку їх розрахунку та джерел виплати. І. В. Жиглей рекомендує для цієї мети розробити Положення про соціальний пакет, яке може бути додатком до Колективного договору або окремим документом [68]. Проте, вчена до складу виплат соціального пакету відносить засоби як мотивації, так і стимулювання. О. О. Осадча до виплат щодо мотивації праці відносить: впровадження системи преміальних виплат, оплату додаткових

відпусток, компенсацію оренди житла, користування мобільним зв'язком, проїзду тощо [107]. У ч. 2 ст. 97 КЗпП, вказано, що умови запровадження премій, винагород й інших заохочувальних виплат встановлює підприємство з дотриманням норм і гарантій, передбачених законодавством [83].

Нами до виплат на преміювання та інші заохочення працівників (011) віднесено премії, бонуси (оптова торгівля, дистрибуція), проценти, інші винагороди працівникам за досягнення певних економічних показників, матеріальна допомога, грошові виплати для компенсації додаткових благ, якими скористався працівник протягом звітного періоду. Такі винагороди можуть мати систематичний або разовий характер, проте завжди визнаються виплатами поточного періоду. Головним критерієм для класифікації тієї чи іншої виплати як доходу фізичних осіб підприємства (крім того, що він виплачується працівнику) також має бути її зв'язок із результатами діяльності особи [196]. В підприємствах торгівлі, зазвичай, показниками, які виступають базою для розрахунку сум премій, відноситься обсяг товарообороту або його темп приросту, кількість проданих товарів або залучених покупців, розмір приросту прибутку в абсолютному вимірі, прискорення термінів виконання робіт, кількість відряджень, напруженість у виконанні завдань. За [143] на торговельних підприємствах розповсюджені такі види премій: оклад плюс відсоток від вартості реалізованого товару (без ПДВ); оклад плюс відсоток прибутку, отриманого підприємством від продажу товарів; оклад плюс відрядна премія за перевиконання плану товарообороту; оклад плюс прогресивна премія за перевиконання плану товарообороту. Оскільки види премій й умови їх розрахунку є самостійним вибором підприємства відповідно специфіки діяльності торгового підприємства, наведені вище їх види не є виключними для цієї галузі. Нами рекомендовано нарахування мотиваційного характеру згідно наказів керівника відображати на субрахунку 663/12-02 «Розрахунки з працівниками торговельного залу за мотиваційними оплатами» субрахунку 663 у кореспонденції з рахунками витрат та резервного капіталу (табл. 2.7).

Облік преміювання та інших заохочень працівників торговельного підприємства

№ з.п	Вид виплати	Кореспонденції субрахунків
1	Нараховано працівнику торговельного залу премію за результатами року (разова виплата): - джерело – фінансовий результат - джерело – накопичене забезпечення	Дт 441 «Прибуток нерозподілений» Кт 43 «Резервний капітал» Дт 43 «Резервний капітал» Кт 661/12-02 «Розрахунки з працівниками торговельного залу з мотиваційних оплат» Дт 477 «Забезпечення матеріального заохочення» Кт 661/12-02 «Розрахунки з працівниками торговельного залу з мотиваційних оплат»
2	Працівнику торговельного залу нараховано щомісячну премію, бонуси тощо	Дт 93/.. «Розрахунки з працівниками» Кт 661/12-02 «Розрахунки з працівниками торговельного залу з мотиваційних оплат»
3	Працівнику торговельного залу нараховано матеріальну допомогу: - передбачену законодавством - не передбачену законодавством	Дт 93.. «Розрахунки з працівниками» Кт 663/13-02 «Матеріальна допомога працівникам торговельного залу» Дт 94.. «Розрахунки з працівниками» Кт 663/13-02 «Матеріальна допомога працівникам торговельного залу»

(джерело: авторська розробка)

З метою рівномірного розподілу витрат на виплату премій працівникам і відображення в обліку адекватної інформації, запропоновано формування резерву на виплату премій й відображати на перейменованому субрахунку 477 «Резерв матеріального заохочення» [143, с. 167]. Вважаємо за доцільне, великими підприємствами торгівлі використовувати для накопичення забезпечення виплат мотиваційного характеру, передбачений Інструкцією [152] субрахунок 477 «Забезпечення матеріального заохочення», проте, для його використання чітко визначити в обліковій політиці алгоритм розрахунку суми такого резерву.

Пропонуємо на субрахунку 663/12 «Розрахунки з працівниками за мотиваційними оплатами» відображати витрати на харчування працівників (на практиці, здебільшого, вони відображаються на субрахунку 661), витрати, пов'язані із компенсацією витрат на проживання та навчання, й інші негрошові мотиваційні витрати. До прикладу, вченими [107, с. 221] відшкодування вартості перебування дитини працівника в дитячому садочку чи компенсація за користування мобільним телефоном рекомендовано відображати на субрахунку 663.4 рахунку 663 «Розрахунки за іншими виплатами».

Однією із ознак довіри (концепту соціального капіталу) роботодавця працівникам є передбачена внутрішніми документами можливість надання працівникам позики, а саме поворотної фінансової допомоги, яка є безоплатною і обов'язкова до повернення. Частою є практика, коли погашення допомоги здійснюється із нарахованої заробітної плати працівника, і прирівнюється до виплати зарплати в негрошовій формі. За даним видом операції в бухгалтерському обліку виникає дебіторська заборгованість: короткострокова (на субрахунку 377 «Розрахунки з іншими дебіторами») чи довгострокова (на субрахунку 183 «Інша дебіторська заборгованість»). Рекомендовано для надання поворотної фінансової допомоги працівникам відкривати аналітичний субрахунок 377/11 «Розрахунки за позиками з працівниками» та 183/11 «Дебіторська заборгованість працівників за позиками» (табл. 2.8).

Варто зауважити на необхідності здійснення у відповідному звітному періоді переведення заборгованості із довгострокової в короткострокову.

Значна кількість облікових номенклатур соціального капіталу (табл. 2.4) визнається в обліку витратами операційної діяльності, які пропонуємо в системі бухгалтерського обліку розрізнити за такими сферами: суспільство, персонал та екологія.

Такі витрати низкою вчених (В. В. Сопко, О. О. Осадча, Л. І. Швець, Т. О. Стрибулевич, Т. О. Ровенець, С. Я. Король, І. Я. Омецінська,

Г. Г. Фоменко, О. І. Пацула) трактуються як соціальні витрати, тому варто розглянути їх обліковий концепт.

Таблиця 2.8

Облік поворотної фінансової допомоги працівникам торговельного підприємства

№ з.п	Вид виплати	Кореспонденції субрахунків
1	Видано позику працівнику торговельного залу	Дт 377/11 «Розрахунки за позиками з працівниками» Кт 30, 31 Дт 183/11 «Дебіторська заборгованість працівників за позиками» Кт 30, 31
2	Погашено працівником торговельного залу частину позики	Дт 661/11-02 «Розрахунки з оплати праці з працівниками торговельного залу» Кт 377/11 «Розрахунки за позиками з працівниками» Кт 183/11 «Дебіторська заборгованість працівників за позиками»

(джерело: авторська розробка)

Так, Т. О. Стрибулевич під поняттям соціальних витрат підприємства пропонує узагальнити виражені у грошовій формі економічні ресурси, що спрямовані на забезпечення державних соціальних гарантій, передбачених чинним законодавством, задоволення потреб персоналу підприємства, запобігання несприятливого впливу на нього внутрішнього і зовнішнього середовища та фінансування системи державного соціального забезпечення [178, с. 283]. У свою чергу Г. Г. Фоменко, соціальні витрати підприємства визначає як суму будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, пов'язаних з утриманням персоналу, забезпеченням його соціального захисту працівників та стимулюванням праці, а також будь-які витрати, направлені на соціально-економічний розвиток суспільства, у результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, унаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу [187, с. 359]. О. І. Пацула розуміє соціальні витрати більш розширено, як вибуття різних видів економічних ресурсів відповідно до законодавчих, соціально-

економічних та морально-психологічних гарантій і спрямованих на задоволення соціальних потреб фізичних чи юридичних осіб [146, с. 6]. На думку І. Я. Омецінської, у складі соціальних витрат необхідно виділяти витрати на: регульований законодавством соціальний пакет; розвиток персоналу; охорону праці та техніку безпеки; мотивацію; утримання власних об'єктів соціальної сфери; забезпечення якості продукції; гарантійне обслуговування; екологічні витрати (витрати на охорону навколишнього природного середовища, екологічні платежі); благодійну допомогу; участь у регіональних програмах розвитку, підтримку спортивного, культурного життя суспільства. [142, с. 128]. Л. І. Швець під соціальними витратами розуміє вартість ресурсів, які використано підприємством з метою створення соціального ефекту, тобто на недопущення виникнення негативних та/або створення позитивних екстерналій, інтерналій [205]. Як видно, вченими під соціальними розуміються витрати, починаючи від категорій виплат персоналу, до усіх витрат (їх сукупності), пов'язаних із соціальною відповідальністю підприємства.

У зв'язку з поширенням практики здійснення соціальних витрат на вітчизняних підприємствах, для комплексної їх оцінки та достовірного й своєчасного відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних з ними Л. В. Чижевська запропонувала інтегровану модель, за якої відкривається рахунок-екран «Соціальні витрати», який виконує роль накопичувача витрат за видами діяльності без прямої кореспонденції з рахунками бухгалтерського обліку [200, с. 381]. Вчена зазначила, що даний рахунок акумулює інформацію про соціальні витрати за чинними на підприємстві положеннями соціального захисту та є небалансовим. Приєднуємось до такої точки зору вченої, та пропонуємо узагальнюючий (не транзитний чи спеціальний) рахунок «Соціальні витрати» за такими аналітичними розрізами:

- 0001 «Соціальні витрати – розрахунки з працівниками», Фасет 1;
- 0002 «Соціальні витрати – управління розвитком персоналу», Фасет 2;

- 0003 «Соціальні витрати – екологія», Фасет 3-4;
- 0004 «Соціальні витрати – покупці й суспільство», Фасет 5-6;
- 0005 «Соціальні витрати – розвиток підприємства», Фасет 7-8.

Характеристикою рахунку-екрану є те, що відомості за операціями, які зумовлюють соціальні витрати реєструються накопичувальним підсумком (не закривається протягом року) з регулярним визначенням сальдо у передбачених аналітичних розрізах.

Вагомим і не часто досліджуваним питанням серед вчених щодо обліку соціальних витрат залишаються операції з благодійної діяльності (060). Особливість відображення в обліку такого виду витрат визначено тим, кому така допомога надається – бенефіціарам: працівникам, фізичним особам – не пов’язаним особам, неприбутковим організаціям, бюджетним установам, нерезидентам. Зокрема, існує варіант продажу товарів торговельними підприємствами, від суми доходу яких певну суму чи відсоток передбачено поррахувати на благодійність – благодійні промоакції. Крупні вітчизняні рітейлери в рамках соціальної відповідальності здійснюють благодійну діяльність, до прикладу:

- корпорація «АТБ» у 2016-2017 роках понад двадцять мільйонів гривень спрямувала на допомогу українській армії, сім’ям воїнів АТО, біженцям, дітям «сірої» зони та брала участь у деяких всеукраїнських благодійних проектах;

- компанія «МЕТРО Кеш енд Кері Україна» з 2011 р. співпрацює з міжнародною благодійною організацією FOODBANK («Банк продовольства»), сумарно за сім років співпраці було передано на благодійність більше 400 тон продукції на суму понад сім мільйонів гривень для забезпечення продовольчими і непродовольчими товарами тих, хто найбільше їх потребує: дітей, пенсіонерів, малозабезпечених у більш ніж 70 установах по всій Україні.

Як свідчить практика, значні труднощі виникають із організацією первинного обліку, тому в обліковій політиці варто чітко визначити

документооборот за такими операціями. О. Б. Сивак [171] пропонує відображати в бухгалтерському обліку та звітності благодійну допомогу не на рахунках інших витрат, а на рахунках створеного за рахунок прибутку резерву на субрахунку 479 «Забезпечення майбутніх заходів з надання благодійної допомоги» з такими аналітичними субрахунками:

- 479.1. «Надання адресної допомоги конкретним особам»;
- 479.2. «Інвестиції в розвиток соціальної інфраструктури і впровадження інновацій у соціальній сфері»;
- 479.3. «Фінансування (реалізація) соціальних проектів, спрямованих на вирішення загальних соціальних проблем».

І. М. Вигівська в частині облікового відображення надання суб'єктами господарювання благодійної фінансової допомоги в умовах ризиків тероризму і сепаратизму дійсним та колишнім учасникам АТО та ООС, членам їх сімей, фізичним особам, які постраждали в зоні проведення бойових дій, переселенцям, рекомендує правильно організувати синтетичний облік та розробити систему аналітичних рахунків [28, с. 19]. У розвиток цього вчена пропонує удосконалити бухгалтерські рахунки таким чином:

- 663.п* «Виплати благодійної фінансової допомоги учасникам ООС, членам їх сімей; постраждалим в зоні проведення бойових дій, переселенцям»;
- 663.п* «Депоновані виплати благодійної фінансової допомоги учасникам ООС, членам їх сімей; постраждалим в зоні проведення бойових дій, переселенцям».

При цьому, вчені одностайні у тому, що витрати на благодійність варто відображати на рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» з відповідним аналітичним субрахунком одним чи декількома в розрізі бенефіціарів чи видів благодійності. За умови, коли витрати на благодійність здійснені за нормами чинного законодавства (коли передбачені окремі види витрат) і вони спрямовані на виплату грошових коштів фізичним особам або неприбутковим організаціям (за податковим обмеженням), тоді в обліку

витрати відображаються на субрахунку 949, до якого пропонуємо відкривати аналітичний субрахунок 949/15 «Благодійна діяльність».

Франчайзингові операції (080) є найбільш використовуваними в підприємствах торгівлі, тому набуває актуальності уточнення методичних засад відображення їх в обліку франчайзі. Організація операцій щодо франчайзингу передбачає, що франчайзі діє під торговельною маркою франчайзера. Зазвичай, франчайзі – торговельне підприємство, виплачує франчайзеру роялті, а дилер використовує бренд виробника безкоштовно (інакше він стає франчайзі). У загальному розумінні франчайзинг є орендою товарного знаку або комерційної назви, а оплата послуг франчайзера здійснюється франчайзі у звичайному порядку на підставі відповідних актів. Існують публікації, в яких досліджується право використання товарного знаку як окремої облікової категорії, а не складової нематеріальних активів, посилаючись на норми МСБО 38 «Нематеріальні активи» де визначено, що франшиза відноситься до нематеріальних активів. Отже, об'єктами обліку, що характеризують основні аспекти франчайзингових операцій у франчайзі є: нематеріальний актив – франшиза; зобов'язання, що виникають перед франшизодавцем (франчайзером); гарантії (заставні права на обладнання); нарахування амортизації на нематеріальні активи (франшизу); відсотки (у разі використання позикового капіталу); витрати, що пов'язані з освоєнням нового виду діяльності. Так, О. Перчук [147], Л. В. Момот [133] та іншими рекомендовано відображати отримання права такою кореспонденцією Дт 127 Кт 55, обґрунтовуючи це тим, що франшиза для підприємства-франчайзі є його довгостроковим платіжним зобов'язанням, яке визнається активом, якщо його оцінка може бути достовірно визначена і є вірогідність зменшення економічних вигод у майбутньому внаслідок його погашення.

Проте, варто зауважити, що франчайзі не отримує виключного права на використання торгового знаку франчайзера, а тому відображення у складі майна об'єкта, на який не перейшло право власності не є цілком правомірним. Отже, в загальному розумінні франчайзинг є орендою

товарного знаку або комерційної назви. Характерним для підприємств торгівлі є умови договору, за якими виплати роялті ґрунтуються на договірному відсотку від торгової виручки франчайзі, й тому загальна вартість франшизи заздалегідь не відома. Отже, погоджуючись з думкою Серпенінової Ю. С. [170], застосування в обліку субрахунків 127 «Інші нематеріальні активи» [89] та 124 «Права на об'єкти промислової власності» [111] викликає певні сумніви як з правової, так і з економічної точки зору. Враховуючи зазначене, пропонуємо дані операції віднести до складу орендних, й відображати їх в обліку таким чином:

- отримані права в сумі франшизи відображати на забалансовому рахунку 01 «Орнедовані необоротні активи», який передбачає облік прийнятих в оперативне користування нематеріальних активів на підставі відповідних договорів;
- суми роялті відображати на рахунку 93 «Витрати на збут» в кореспонденції з рахунком 39 «Витрати майбутніх періодів»;
- витрати, пов'язані з отаманням прав – на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» (всі автори одностайні в цьому питанні).

Подані рекомендації більш повною мірою відображають економічну сутність досліджуваних операцій шляхом інтеграції обліково-економічного та юридичного аспектів у довірчих взаємовідносинах сторін, що характеризує їх соціальну природу.

У роздрібній торгівлі за маркетинговою програмою часто використовують прийоми, спрямовані на стимулювання продажів – програмами лояльності покупців (нарахування бонусних одиниць, проведення акцій, знижки тощо). За МСФЗ 15, можливість для клієнта придбати додаткові товари або послуги безкоштовно або зі знижкою може надаватися у різних формах, зокрема, у формі акцій, кредитів (або балів) клієнту, можливості продовження договору або у формі інших знижок на майбутні товари або послуги. Виділяється три види програм надання знижок та бонусів: дисконтні програми, у рамках яких покупці отримують знижку

безпосередньо під час купівлі товару; програми відшкодування, у рамках яких клієнтам нараховують певні фінансові вигоди, що надаються згодом у грошовій формі; програми бонусів, у рамках яких клієнти за здійснені покупки отримують бонуси, що можуть бути використані для отримання інших товарів безкоштовно або зі знижкою [224]. Відповідно до МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [131], вступ якого в силу скасував норми КТМФЗ 13 «Програми лояльності клієнтів» та МСБО 18 «Дохід», щодо знижок – змінної частини компенсації, передбачено:

- коли забезпечується матеріальне право клієнтові, то клієнт платить авансом за майбутні товари, а суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності, коли ці майбутні товари або послуги передаються або коли спливає період, протягом якого можна скористатися цією можливістю;

- коли клієнт має можливість придбати додатковий товар за ціною, яка відображатиме окремо взятую ціну для такого товару, то суб'єкт господарювання має обліковувати пропозицію відповідно МСФЗ 15 тоді, коли клієнт реалізує можливість придбання додаткових товарів або послуг.

Зважаючи на норму МСФЗ 15, за якою права на придбання товарів у майбутньому безкоштовно чи зі знижкою, компанії повинні окремо відображати в звітності шляхом відстрочки визнання доходу до моменту виконання відповідного зобов'язання або закінчення терміну використання нарахованих бонусів вченими були висунуті такі рекомендації. Виникає потреба в запровадженні нового об'єкту обліку – субрахунку «Доходи майбутніх періодів від програм лояльності» до рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів», який дозволить в повній мірі та правдиво відображати торговельні операції з наданням бонусів та кеш-беків після дати первинної реалізації в обліку компаній, що отримують привілеї за бонусними програмами лояльності та програмами винагород та субрахунку «Витрати майбутніх періодів за програми лояльності» до рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» [172]. Така пропозиція є більш доцільною, ніж використання субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат і платежів», як

можна зрозуміти, керуючись нормами МСБО 37 та рекомендаціями вчених [167] у попередні роки (за Дт рахунку 93 «Витрати на збут»).

Узагальнюючи викладене, підприємствам торгівлі рекомендовано використовувати при продажах товарів за програмами лояльності покупцям такі субрахунки:

- 704/12 «Вирахування з доходу за програмами лояльності покупцям»
- контр-рахунок до субрахунку 702, при наданні знижки після дати реалізації, коли необхідно здійснити коригування вже отриманого доходу, який був відображений раніше, виходячи з ціни продажу;
- 702/12 «Доходи від реалізації товарів за програмами лояльності покупцям» уже з урахуванням наданих знижок – якщо торговельне підприємство надає знижки в момент реалізації;
- 285/12 «Націнка на товари програми лояльності покупцям». В підприємствах роздрібної торгівлі товари обліковуються за цінами продажу, тобто з урахуванням торговельних націнок, тому при продажі товарів частина націнки-знижки переводиться із субрахунку 285 до 285/12, або сторнується запис Дт 285 Кт 282 (за результатами періоду);
- 69/12 «Доходи майбутніх періодів від програм лояльності покупцям»
- відстрочка визнання доходу до моменту виконання відповідного зобов'язання або закінчення терміну використання нарахованих бонусів.

Обороти за пропонованими субрахунками дозволять визначити суму соціального ефекту від програм лояльності покупцям та будуть віддзеркалені на рахункові-екрані 0004 «Соціальні витрати – покупці й суспільство». До цього рахунку будуть додані витрати, сплачені за рахунок забезпечення, сформованого за субрахунком 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» у кореспонденції з рахунком 93 «Витрати на збут». Відповідно до П(С)БО 11, перерахунок суми сформованого забезпечення потрібно переглядати на кожну дату балансу.

Важливість розгляду питання організації бухгалтерського обліку внутрішнього гудвілу як прояву соціального капіталу на мікроекономічному

рівні є незаперечною, тому розглядалась в працях В. М. Диби, З.-М. В. Задорожного, Г. В. Уманців, В. В. Травіна, Ю. А. Судин та інших.

Економічним відображенням ділової репутації підприємства є гудвіл, що втілює в собі переваги, які одержує покупець при придбанні підприємства, коли його ціна є вищою від вартості чистих активів за справедливою (ринковою) оцінкою [179]. Гудвіл внутрішньогенерований варто визнавати, коли можна визначити капіталізацію та збільшення прибутку за рахунок невідчутних активів.

Дослідження літературних джерел щодо обліку гудвілу свідчить про відсутність належної уваги розробці цілісної системи обліку його генерування. В. В. Травін [184, с. 198] у діючу методику бухгалтерського обліку запропонував внести зміни в частині капіталізації частини витрат, які обліковуються на рахунках 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут», на субрахунку 194 «Внутрішній гудвіл» за такими аналітичними розрізами:

- 194/2 «Ділова репутація» витрати на рекламування конкурентних переваг суб'єкта господарювання;
- 194/3 «Імідж, створений персоналом» витрати на отримання технічних знань, які необхідні для забезпечення вміння використовувати нове обладнання, витрати на підвищення кваліфікації працівників;
- 194/4 «Ділові зв'язки» витрати на участь у конференції;
- 194/1 «Економічні та інші привілеї» витрати, які пов'язані з участю в професійних організаціях та асоціаціях.

Слушною є наукова позиція В. М. Диби [55, с. 15], яким виокремлено джерела утворення нематеріальних активів (в частині інтелектуального капіталу), що виникають з договірних прав:

- внески у розвиток знань, навичок та вмінь спеціалістів;
- внески у формування кадрової політики;
- внески у формування корпоративної свідомості (витрати на організацію корпоративних заходів);

- внески у розвиток організаційної структури та системи управління бізнесом (стимулюючі виплати у системі оплати праці та інші витрати, пов'язані з розвитком організаційної структури та системи управління);
- внески у підтримання та розвиток ділових зв'язків (вступні та членські внески у професійні об'єднання, представницькі витрати, комісійні витрати);
- внески у ділову репутацію (рекламні витрати, витрати на страхування професійної відповідальності та захист ділової репутації).

Вченим запропоновано витрати, пов'язані з виникненням контрактного права, капіталізувати на окремому спеціальному субрахунку рахунку 15 «Капітальні інвестиції» (наприклад, субрахунок 156 «Створення інтелектуальних активів»), оскільки за своєю суттю вони є витратами майбутніх періодів. Зважаючи на критерії визнання капітальних інвестицій та нематеріальних активів, такий підхід дещо викривлює економічну сутність даних понять з точки зору їх розуміння стандартами обліку. Тому, доцільно використовувати такий субрахунок у разі, коли достеменно є відомим факт подальшого визнання у системі бухгалтерського обліку об'єкту нематеріального активу. Замість використання рахунків витрат, пропонується варіант відкривати аналітичні рахунки до субрахунку 192 «Внутрішній гудвіл» в такому розрізі: 1921 «Торгова марка» – вартість торгової марки та окремі витрати на збут для формування іміджу компанії; 1922 «Ділові зв'язки» – проведення та організація необхідних заходів з контрагентами, укладення договорів про співпрацю; 1923 «Інтелектуальний капітал» – участь працівників у семінарах та тренінгах, спрямованих на підвищення професійної кваліфікації персоналу [73]. Окремі елементи внутрішнього гудвілу (потенційні можливості, просування на ринок нового продукту, досвід, лояльність клієнтів зацікавленість і гнучкість працівників) пропонується також відображати на позабалансових рахунках [39].

Питання оцінки й обліку нематеріальних активів, зокрема, гудвілу завжди є дискусійними серед вітчизняних та зарубіжних вчених, тому

такими, що потребують додаткового вивчення. Внутрішньогенерований гудвіл, зважаючи на принцип безперервності, може бути представлений такими об'єктами обліку:

- витрати періоду, які не капіталізуються згідно норм стандартів з обліку (витрати на розробки, дослідження, створення нової технології, інвестиції у розвиток персоналу тощо). За таких умов суми витрат варто відображати на рахунках 93 або 949, аналітичному субрахунку «Витрати на внутрішній гудвіл» й показати на рахунку-екрані 0005 «Соціальні витрати – розвиток підприємства», щоб отримати можливість бачити суми, інвестовані у капіталізацію за результатами звітного періоду;

- різниця у номінальній і ринковій вартості балансових та поза балансових нематеріальних активів (торговельна марка, ділова репутація, імідж, створений персоналом, ділові зв'язки) також варто показати на рахунку-екрані 0005 «Соціальні витрати – розвиток підприємства»;

- капітальні інвестиції у внутрішньогенерований гудвіл звітного періоду, визнані у цьому періоді нематеріальним активом у структурі майна підприємства. Відображати на рахунку 154/12 «Капітальні інвестиції на елементи внутрішнього гудвілу». Зважаючи, що гудвіл завжди є наслідком господарських операцій, визначення його приросту в системі бухгалтерського обліку дозволить визначати ефективність репутаційного розвитку.

Відповідно до чинного законодавства підприємствами торгівлі передбачається обов'язкова та добровільна сертифікація, зокрема товарів. Процедури доведення відповідності є витратними й забезпечують виконання соціальної функції – збереження здоров'я й безпеки покупців. До прикладу, у лютому 2018 р. ТОВ «МЕТРО Кеш енд Кері Україна» стала першим ритейлером в Україні, який успішно пройшов сертифікаційний аудит з якості відповідно до вимог стандарту харчової безпеки ISO 22000: 2005 «Системи управління безпечністю харчових продуктів. Вимоги до будь-яких організацій харчового ланцюга». Відтак, пропонуємо в системі обліку

відображати витрати, пов'язані із підтвердженням якості товарів, робіт, послуг таким чином:

- для товарів, на партію яких окремо отримують сертифікати – у складі первісної їх вартості, але на додатковому субрахунку «Підтвердження якості» до субрахунку 282 «Товари в торгівлі»;

- для випадків, коли витрати здійснюються не відносно конкретної партії товарів, доцільно такі витрати систематизувати на субрахунку «Підтвердження якості» до субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності». За умов накопичення великої суми на сертифікацію, вбачаємо за доцільне в момент оплати таких витрат відкривати рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів», з відповідним субрахунком з подальшим списанням сум на субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Таким чином, синтетичний та аналітичний облік складових соціального капіталу є досить багатоаспектним та вимагає цілісності й комплексності у підходах при його реалізації. Рекомендована концептуальна модель аналітичного обліку елементів соціального капіталу через фасетну систему подана на рис. 2.4. та рекомендовані субрахунки щодо обліку окремих елементів соціального капіталу систематизовано у Додатку Д.

Отже, виконання завдань соціальної відповідальності торговельних підприємств, зумовлює потребу в достовірному обліку операцій соціально-економічної системи за дотримання положень соціальної політики. Рекомендована концепція синтетичного і аналітичного обліку елементів соціального капіталу дозволяє генерувати інформацію про такі операції в системі бухгалтерського обліку для складання фінансової та нефінансової звітності.



Рис. 2.4. Загальна фасетна система аналітичного обліку складових соціального капіталу торговельного підприємства

2.3. Методичні аспекти формування показників звітності про соціальний капітал

Розвиток упровадження нефінансової звітності зумовлює поширення концепції соціальної відповідальності підприємств торгівлі. Останніми роками поступово зростає кількість підприємств торгівлі, які готують нефінансові звіти в Україні з метою взаємозв'язку із стейкхолдерами за оптимальним форматом. Нещодавно Європейська комісія висунула пропозицію щодо запровадження елементів соціального обліку до системи звітування великих компаній Європейського Союзу. Європейський Парламент прийняв відповідні доповнення до законодавств, тому великі компанії будуть розкривати дані стосовно корпоративної поведінки в галузі охорони навколишнього середовища, соціальних заходів, політики довгострокового зростання та зайнятості. Нефінансова звітність підприємства трактується як звітність, що базується на показниках його економічного, екологічного або соціального розвитку [2; 5; 54; 166; 85], інструмент відповідального бізнесу [43; 197], звітність що надає релевантні дані про етику бізнесу, ділову стратегію, участь у соціальній та екологічній політиці розвитку суспільства й економіки [17, с. 98]. Звіти про соціальну відповідальність формувались від початку на запити суспільства, тому склалась практика з різними методичними підходами та форматами. У зв'язку із відсутністю регламентації у сфері складання нефінансових звітів, підприємства постають перед низкою проблемних аспектів:

- відсутність формату звіту та можливості залучення персоналу для його формування;
- тривала підготовка такого звіту у часі;
- відсутність належного обліково-аналітичного забезпечення для розкриття інформації за багатьма сферами соціально-відповідальної діяльності;
- обмеженість впровадження соціально-відповідальної політики;

- недостатній досвід у виконанні облікових процедур для забезпечення формування такого звіту;
- складність у верифікації даних нефінансового звіту тощо.

Проблемним аспектам формування нефінансової звітності та її вдосконаленню присвячені праці багатьох вітчизняних учених, зокрема, таких як: К. В. Безверхий, А. В. Блакитна, В. А. Дерій, С. Я. Король, Р. О. Костирко, В. М. Костюченко, Н. О. Лоханова, О. В. Харламова, О. О. Нестеренко, О. Г. Сокіл, А. П. Дикий, С. В. Свірко та інші. Не дивлячись на значну кількість публікацій за цією тематикою, проблеми впровадження звітування за показниками соціального капіталу у нефінансових звітах торговельних підприємств залишаються вирішеними не повною мірою.

Серед торговельних підприємств України зростає увага до складання нефінансових звітів, здебільшого, в рамках підтвердження стійкого розвитку для забезпечення запитів інвесторів, суспільства, працівників, громадських організацій, контрагентів. У цьому зв'язку останніми роками здійснено низку наукових досліджень щодо використовуваних принципів підготовки звіту, його формату, структури та змістового наповнення розділів для можливого співставлення показників фінансових та нефінансових звітів й упередження ймовірних ризиків. Дієвими інструментами управління соціальною відповідальністю, як засвідчує міжнародна практика, є ведення соціального обліку та складання нефінансової звітності про результати виконання соціальних програм та доведення їх до заінтересованих сторін [33]. Зокрема, інформація нефінансового звіту має пояснювати вплив діяльності підприємства стосовно екології, клімату, соціальної сфери, суспільства, а не мати суто стислу інформацію про розвиток чи окремі результати діяльності. До прикладу, Звіт про корпоративну соціальну відповідальність можна визначити як «процес повідомлення про соціальні та екологічні наслідки, спричинені економічною діяльністю компанії певним групам інтересів та компанії в цілому» [221]. Найпоширенішими аспектами нефінансового

звітування в Україні є: умови праці та розвиток людського капіталу, збереження і відтворення довкілля, доброчинність і благодійництво, співпраця з місцевими громадами [207]. Проблематику визначення місця звітності про соціальну відповідальність бізнесу в системі звітності підприємства як одного з елементів методу бухгалтерського обліку піднімала С. Я. Король [86]. Вчена доводить доцільність називати нефінансовими всі звіти з соціальної відповідальності бізнесу. Інші вчені пропонують вживати поняття «звітність про соціальну та екологічну результативність діяльності суб'єктів господарювання» [56, с. 136]. Соціальну звітність розглядають як складну систему інформації, що відображає діяльність господарюючого суб'єкта в частині трудових відносин, безпеки праці, охорони здоров'я персоналу, благодійності та виконання соціальних програм [102]. Рекомендації щодо складання соціального звіту стосуються збільшення кількості фінансових показників, які можуть бути одержані з системи бухгалтерського обліку, оскільки їх кількість в соціальних звітах, які складаються українськими підприємствами, є недостатньою [22, с. 55]. Соціальну звітність розуміють також як форму документального підтвердження соціальної політики, яка проводиться бізнес-структурами відносно внутрішніх та зовнішніх груп зацікавлених осіб [67, с. 323]. Узагальнюючи наведене, можна зробити висновки, що найбільш поширеними до розкриття у нефінансових звітах є такі аспекти: персонал (людський капітал, соціальний захист, корпоративна культура), гендерна рівність, екологія та клімат, енергоефективність, якість товарів (продукції), взаємовідносини із суспільством (місцеві громади, покупці, влада). В Україні серед рітейлів лідерами, які складають нефінансові звіти варто відзначити групу компаній «Фокстрот», ТОВ «МЕТРО Кеш енд Кері Україна», ТОВ «АТБ-маркет», ТОВ «Ашан Україна гіпермаркет», ТОВ «Епіцентр К» та інші. Відповідно до проведеного аналізу літератури можемо зауважити, що переважна більшість вчених формулює думку, що нефінансова звітність, передусім як бухгалтерська, відображає показники соціального,

економічного та екологічного характеру підприємства через взаємодію із показниками фінансової звітності.

Для оцінки взаємодії власників бізнесу із зацікавленими сторонами – стейкхолдерами необхідно застосовувати критерії, які характеризують розвиненість напрямів стійкого розвитку компанії, в тому числі сферу соціальної відповідальності бізнесу [93, с. 52]. У контексті усвідомлення формування звітності сталого розвитку зазначено, що сучасна концепція бухгалтерського обліку має тенденцію нехтувати навколишнім середовищем і соціальними проблемами, що призводить до її неефективності, оскільки використання ресурсів полягає в максимізації їх цінностей в довгостроковій перспективі [174]. Порівняно із фінансовою звітністю підприємства, звітність зі сталого розвитку в частині соціальних аспектів бізнесу задовольняє інтереси різних груп користувачів та забезпечує зростання впливу позитивного характеру підприємницької діяльності на суспільство та соціально-економічні відносини [8].

Нефінансова звітність може бути на різних підприємствах за різними запитами представлена як: звітність зі сталого розвитку, звіт з інтелектуального капіталу, екологічний звіт, соціальний звіт, звіт про корпоративну соціальну відповідальність, звіт із прогресу. У міжнародній практиці існує три формати формування нефінансової звітності: довільний, не вимагає проведення соціального аудиту; комплексний; стандартизований, має перевагу над попередніми та полягає у можливостях порівняння зі звітами інших компаній, завдяки чому визначається соціальний рейтинг компанії [112]. Відповідно до Директиви 2014/95/ЄС [216, § 6] великі підприємства повинні підготувати нефінансовий звіт, який міститиме інформацію щодо як мінімум таких аспектів: охорона навколишнього середовища, питання зайнятості та соціальні питання, повага прав людини, боротьба з корупцією і хабарництвом. Відповідно, законодавчою новелою в Україні стало складання звіту з управління, у якому передбачено розкриття інформації про екологічні й соціальні аспекти та кадрову політику.

Підприємствам, середня кількість працівників яких на дату складання річної фінансової звітності перевищує критерій у 500 працівників, рекомендується включати у звіт про управління нефінансові показники діяльності [128]. Нефінансові звіти, які мають певну стандартизацію для їх формування у зарубіжній практиці, складаються на виконання принципів Глобального Договору ООН, за GRI-стандартом (наведено індикатори до розкриття) або за стандартом верифікації звітів AccountAbility (AA) 1000 (підтвердження звітності про стійкий розвиток) (Додаток Ж). Глобальний Договір відстоює десять ключових принципів соціальної відповідальності бізнесу з особливою увагою, спрямованою на досягнення цілей ООН за чотирма основними сферами, зокрема: прав людини; трудових відносин; навколишнього середовища та боротьби з корупцією. Підприємствам рекомендується підписувати Конвенцію ООН, дотримуватися принципів та публікувати щорічний звіт, щоб розкрити дані про їх прогрес та зобов'язання щодо дотримання культури доброчесності. Учасники Глобального договору зобов'язані щорічно публікувати «Звіт про прогрес», який описує, яким чином підприємство підтримує Глобальний договір і його принципи. Модульні GRI стандарти (Global Reporting Initiative – Глобальна ініціатива звітності) є останньою версією формату розкриття інформації у нефінансових звітах. При виборі спеціалізованих модулів підприємство має керуватися принципом матеріальності, тобто розкриттям тих тем, які відображають ключові напрямки діяльності у сфері сталого розвитку. Цей стандарт містить список конкретних показників для звітності з соціальної, екологічної та економічної діяльності підприємств. Організації, які використовують Стандарт верифікації AA1000 (Assurance Standard), беруть на себе зобов'язання виявляти й вивчати їхній вплив на соціальні, екологічні та економічні показники своєї діяльності. Це стандарт, за яким діяльність підприємства перевіряється з етичного боку, ґрунтуючись на процедурах і критеріях, за якими здійснюється соціальний аудит. Обов'язковими до дотримання є, при цьому, принципи суттєвості, повноти інформації та

реагування. Ще одним із міжнародних стандартів нефінансового аудиту є ISAE 3000 (International Standard on Assurance Engagements), яким встановлено рамкові умови перевірки даних про нефінансові аспекти діяльності, включаючи інформаційні системи, системи внутрішнього контролю та процесів корпоративного управління тощо. Принципами відповідальних інвестицій ООН (United Nations Principles of Responsible Investment) поставлено за мету зрозуміти інвестиційний вплив екологічних, соціальних та управлінських питань і підтримати підписантів щодо інтеграції цих питань у рішеннях щодо інвестицій та власності.

Алгоритм формування звітності зі сталого розвитку за обліковими даними, починаючи зі збору показників соціальних аспектів діяльності звітності зі сталого розвитку до визначення необхідності удосконалення облікового забезпечення звітності зі сталого розвитку, рекомендований вченими [8] за такими напрямками: документування господарських операцій; відображення операцій на облікових рахунках; відображення у звітності господарських операцій. Створення звіту про соціальну корпоративну відповідальність рекомендовано здійснювати, зокрема за таким підходом [230]:

- сфера звіту – часові періоди та розрахунок бізнес-одиниць, включених до звіту;
- методологія – опис стандартів або методів, що використовуються при створенні звітів;
- перевірка незалежною третьою стороною;
- перелік показників – реєстр опублікованих показників та обґрунтування їх вибору;
- зворотній зв'язок – користувачі інформації можуть висловити свою думку щодо звіту або її виконання;
- додаткова інформація – джерела додаткової інформації про діяльність компанії (веб-сайт, річний звіт).

При побудові графічного зображення підпорядкованості та взаємозв'язку цілей інноваційного проекту з формування інтегрованої звітності вчені [96, с. 198] радять дотримуватися особливих рекомендацій, які впливають з особливостей змістовного наповнення інтегрованого звіту та які можна використати при формуванні алгоритму складання нефінансової звітності, зокрема:

- при визначенні цілей в економічній, екологічній та соціальній сферах обов'язково мають опрацьовуватися такі позиції як корисність, значення та наслідки проекту;
- формування цілей має впливати з чітко сформульованої моделі стратегічного розвитку господарської діяльності, а цілі – відповідати вектору еволюційного розвитку економічної, екологічної та соціальної складової господарської діяльності суб'єкта господарювання;
- при розробці цілей слід враховувати особливості соціокультурного простору, специфіку соціальної, екологічної та економічної ситуації в країні, регіоні, місці, де провадиться чи планує провадитися господарська діяльність.

Запропонована нами алгоритмізація процесу підготовки нефінансової звітності представлена на рис. 2.5, через поєднання організаційних та методичних складових для повного й достовірного відображення даних.

Оскільки складання нефінансового звіту варто розглядати у взаємозв'язку з теорією зацікавлених сторін, нами на рис. 2.6 узагальнено групи стейкхолдерів – користувачів інформації нефінансового звіту торговельного підприємства в розрізі сфер екології та соціальної, що є базисом для формування соціально-відповідальної облікової моделі та складання нефінансових звітів.

Рівень зацікавленості (ключові, зацікавлені, інші) між групами стейкхолдерів, тобто рівень вимог та очікувань від звіту, кожне окреме підприємство визначає самостійно з врахуванням специфіки його діяльності та додатково описує кроки із залучення зацікавлених сторін.

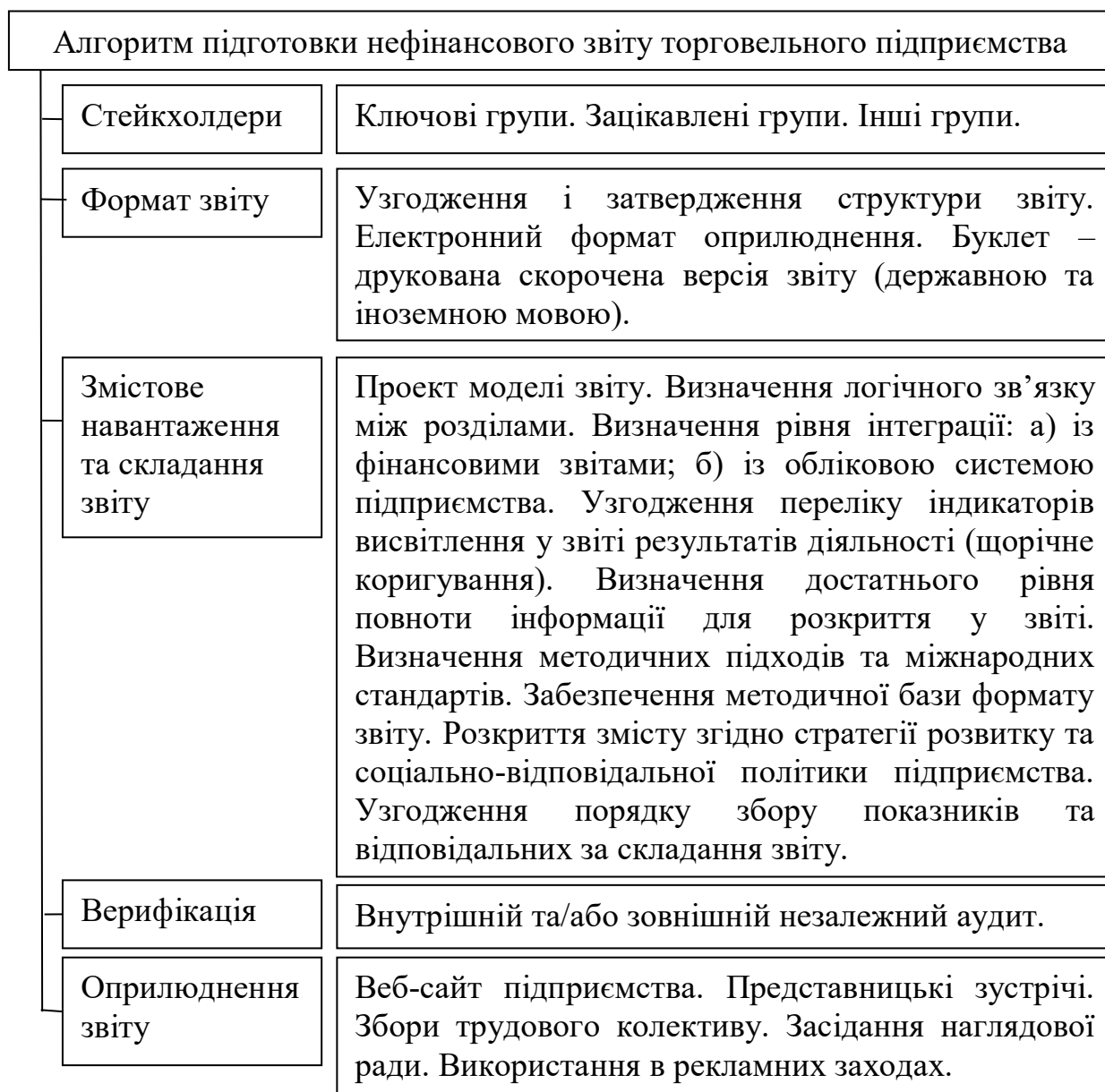


Рис. 2.5. Алгоритмізація процесу підготовки нефінансової звітності
(джерело: авторська розробка)

Підприємства мають право обирати та визначати формат нефінансового звіту відповідно до існуючих запитів стейкхолдерів та рівня розвитку соціальної відповідальності. Одночасно, загальною вимогою є логічна структурованість, зрозумілість поданої інформації широкому загалу, наявність інфографік, роз'яснення окремих даних, навігація електронним документом.

	ЗОВНІШНІ		ВНУТРІШНІ
ЕКОЛОГІЯ	– Громадські організації – Міжнародні організації – Державна фіскальна служба – Суспільство – Місцеві громади та органи самоврядування	Державні органи, які здійснюють контроль у сфері екології	– Директор – Керівники відділів – Працівники
СОЦІАЛЬНА СФЕРА		– Покупці – Благодійні організації – Потенційні працівники – Конкуренти – Постачальники – Державні установи з питань захисту споживачів – Державні органи, які здійснюють контроль у сфері трудового права	– Власники – Акціонери – Керівники усіх рівнів – Працівники

Рис. 2.6. Матриця груп стейкхолдерів (джерело: авторська розробка)

Слушною є думка [56], за якою звітність про соціальну та екологічну результативність діяльності суб'єкта господарювання є одним з видів бухгалтерської звітності, адже більшість показників формуються через систему бухгалтерського обліку, незважаючи на наявність поглядів, виносити дану звітність за систему бухгалтерського обліку. Узагальнення облікової інформації з метою складання бухгалтерського балансу та звітність сталого розвитку О. Г. Сокіл [173, с. 240] пропонує здійснювати за одним із двох варіантів:

1. Через формування розширеного балансу з таксономією екологічних і соціальних статей активу та пасиву (Баланс сталого розвитку) та через формування розширеного звіту про фінансові результати з таксономією екологічних і соціальних статей доходів та витрат (Звіт про фінансові результати сталого розвитку);

2. Комплексний бухгалтерський облік з додаванням допоміжних звітів. Варіація корпоративних звітів: звіт про управління, соціальний звіт,

екологічний звіт, еко-баланс, звіт матеріальних вхідних/вихідних потоків (у вартісному/грошовому виразі).

Маємо думку, що така пропозиція є доцільною за наявних певних умов, таких як: велике підприємство, підприємство з достатньо високим рівнем інформатизації та компетенцій обліково-фінансової служби, всеохоплююча інтегрована автоматизація торговельних, облікових та управлінських процесів.

Низка показників про такий елемент соціального капіталу як персонал, розрахунки з працівниками та витрати на соціальне забезпечення відображається у фінансовій звітності, яка є регламентованою й виступає складовою соціальної звітності торговельного підприємства. У той же час, К. В. Безверхим [9] виділено підходи до формування фінансової звітності, що містить дані про соціально-орієнтовану діяльність суб'єкта господарювання в Україні за такими звітними формами:

1. Балансу (Звіту про фінансовий стан) ф. № 1, щодо відображення простроченої кредиторської заборгованості з оплати праці працівникам підприємства;

2. Форми № 5 «Примітки до річної фінансової звітності», шляхом відображення інформації щодо кількості працівників, фонду оплати праці і заборгованості перед працівниками із заробітної плати та виплатах із соціального страхування у розрізі категорій працівників;

3. Форми податкового розрахунку 1 ДФ, шляхом відображення простроченої заборгованості у вигляді доходу – заробітної плати працівникам підприємства поквартально та відповідно на початок та на кінець календарного року. Доповнено Форму Д 4 відповідними показниками щодо простроченої заборгованості у вигляді заробітної плати працівникам підприємства в розрізі відповідних місяців у яких виникла така заборгованість.

Цікавою є пропозиція К. В. Безверхого щодо структурування інформації про виплати працівникам в розрізі соціальної складової у фінансовій

звітності [11], проте маємо думку, що такий підхід, у зв'язку з його трудомісткістю та розгалуженістю за рядками форми звіту, найбільш доцільно подавати у формах нефінансових звітів підприємства, або у Примітках до звітності.

Авторами [10] запропоновано форму соціального звіту – Звіт про результати соціальної діяльності підприємства, який складається із п'яти розділів: 1) підходи до організації праці; 2) благодійна діяльність; 3) права людини; 4) взаємодія із суспільством; 5) відповідальність за продукцію. У літературі зустрічаються також рекомендації щодо складання «соціального звіту» у звичайній балансовій формі, де враховуються соціальні вигоди і витрати від діяльності відповідних компаній для працівників, клієнтів, постачальників, місцевих органів у цілому.

Для вітчизняних підприємств торгівлі рекомендовано складати соціальний звіт у довільній формі за структурою, поданою у табл. 2.9 та самостійно обраними показниками, але доцільніше, відповідно до секторальних показників за індикаторами GRI G-4 системи GRI (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Систематизація показників нефінансової для торговельних підприємств у взаємозв'язку із стандартами звітності GRI, (складено за стандартами звітності GRI)

Назва розділу	Стандарти GRI	Елемент розкриття
1	2	3
Загальний	GRI 102: 1-17	Загальні елементи звітності. Профіль підприємства. Стратегія. Етика.
Корпоративне управління	GRI 102: 18-23. 102: 40-43	Структура та склад органів управління. Взаємодія із стейкхолдерами.
Економічна діяльність GRI 201	GRI G-3: ES 1-8	Економічна результативність. Створена і розподілена пряма економічна вартість, включаючи доходи, операційні витрати, виплати співробітникам, пожертвування та інші інвестиції в співтовариства, нерозподілений прибуток, виплати постачальникам капіталу і державам. Політика, практики та частка витрат на місцевих постачальників в основних регіонах діяльності. Процедури найму місцевого населення.

Продовження табл. 2.9

1	2	3
		Розвиток і вплив інвестицій в інфраструктуру та послуг, наданих, передусім, для суспільного блага за допомогою комерційної, натуральної чи благодійної діяльності.
	ES 3	Виконання зобов'язань організації щодо пенсійного плану зі встановленими пільгами
Екологія. Довкілля. Клімат. GRI 302-307	GRI G-3: EN 1-7; EN 8-9; EN 16-28	Екологічна результативність: енергія, вода, викиди, відходи. Ініціативи щодо зниження викидів парникових газів і досягнуте зниження. Грошове значення штрафів і загальне число нефінансових санкцій, накладених за недотримання екологічного законодавства і нормативних вимог. Інформація щодо підходів до управління екологічною складовою Інформація про земельні ділянки Відсоток проданих товарів та їх пакувальних матеріалів, які повертаються для переробки виробнику.
Персонал та суспільство GRI 203, 204, 401-413	GRI G-3: LA 1-3; LA 4-5; MM 4; LA 7-9; LA 10-12; LA 13- 14	Соціальна результативність: зайнятість, взаємовідношення працівників і керівництва, здоров'я і безпека на робочому місці, навчання і освіта, інші можливості. Виплати і пільги, що надаються співробітникам.
	HR 3-9	Права людини. Встановлені системи для забезпечення дотримання прав людини й вирішення виниклих проблем. Дитяча та примусова праця, дискримінація.
	SO 1-8	Взаємодія із суспільством. Антикорупційна діяльність. Благодійність. Політична позиція. Зв'язки із громадськістю.
	PR 3-9	Відповідальність за продукцію. Види інформації про властивості продукції і послуг, необхідні процедурами, і частка значущих продуктів і послуг, щодо яких діють такі вимоги до інформації. Дотримання стандартів, пов'язаних із маркетингом. Скарги покупців. Якість товарів.
	FS 1-16	Підходи менеджменту в секторі послуг
Додатки		

Звітність за GRI є найдосконалішою серед різних видів звітності, адже передбачає набір статей, які підприємство має право обирати самостійно й оцінює кожне підприємство за відповідною шкалою [54]. Інформація, яка розкривається у нефінансовому звіті повинна включати чинники, які у майбутньому можуть вплинути на репутацію підприємства або пов'язані з впливом на довкілля та враховувати ймовірні ризики. Вступна частина містить загальну характеристику підприємства, його мету й місію, звітний період, обсяг звіту тощо.

У розділі про корпоративне управління робиться акцент на організаційній структурі управління, функціоналах та підпорядкуванні у керівній ланці, наводиться інформація про власників.

Недоліком відокремленого оприлюднення нефінансової звітності вважають недостатність довіри з боку стейкхолдерів та складнощі щодо забезпечення її своєчасності та актуальності [91, с. 145]. З метою усунення такого недоліку, для торговельних підприємств у Додатку Ж рекомендовано узагальнений перелік показників нефінансового звіту відповідно рекомендованій фасетній системі аналітичного обліку соціального капіталу та не всупереч стандартам звітності GRI.

Для оцінки ефективності соціально-відповідальної бізнес-моделі торговельного підприємства, варто посилатись на показники ефективності у цій сфері, які встановлюються самостійно. Уведення в нефінансову звітність не тільки якісних, а й кількісних показників, які б вимірювали результативність інвестицій у людський капітал та вплив від реалізації цих заходів, – один із важливих кроків у вдосконаленні нефінансової звітності, оскільки в більшості українських звітів переважає їх описовість [13]. На сьогодні не існує державної регламентації будь-яких показників нефінансових звітів, які слід вимірювати у обов'язковому порядку, хоча у цьому є нагальна потреба. Нефінансові ключові показники ефективності, які стосуються бізнесу це фактори, по відношенню до яких можна ефективно оцінити розвиток, результативність або вплив діяльності підприємства. Лише Франція встановила ключові показники ефективності у законодавчому полі (наприклад, нещасні випадки на робочому місці). Звітність, яка містить нефінансові ключові показники ефективності має на меті підвищити прозорість корпоративного звітування, щоб зацікавлені сторони змогли адекватно оцінити розвиток, результативність чи позицію компаній серед конкурентів та галузі. Глобальна ініціатива звітності (GRI) визначає кілька чітких категорій, за якими ключові показники ефективності можуть бути включені до звітності:

- економічні: економічні показники, дані присутності на ринку;
- екологія: дані про використання енергії, води, викиди, відходи;
- соціальні: дані про зайнятість, охорону здоров'я та безпеку, рівень заробітної плати, навчання та освіти.

Інформація про ключові показники ефективності повинна бути збалансована в рамках звіту, надавати вичерпну інформацію для аналізу та бути достатньою для того, щоб зацікавлені сторони зрозуміли результати діяльності звітного періоду. Підприємства при оприлюдненні звіту мають обґрунтувати вибір кола показників та їх достовірність, зауважити на причинах та факторах не розкриття інформації про інші важливі показники, які розкриваються іншими підприємствами. Торговельні підприємства можуть обирати за якими ключовими показниками вони будуть звітувати, залежно від низки чинників, використовуючи різні одиниці виміру та різні критерії для порівняння. Зазвичай, нефінансовий звіт містить індикатори в динаміці за декілька звітних періодів, що вказує на вектори змін й забезпечує їх співставність.

За умови проведеної верифікації незалежним зовнішнім аудитом нефінансовго звіту, аудиторський висновок із пропозиціями щодо подальшого покращення, варто розташовувати на сторінці веб-сайту поруч з нефінансовим звітом відповідного року. За умови верифікації службою внутрішнього аудиту, необхідно повідомляти про результати на зборах акціонерів, трудового колективу та включати до щорічного звіту керівництва.

Вбачаємо, що складання нефінансового звіту для підприємств торгівлі набуде таких переваг:

1. Здійснення аналізу виконання соціально-відповідальної політики щодо побудови господарських процесів на досягнення сталого розвитку за широким колом показників;
2. Оцінка діяльності підприємства з боку економічної, соціальної та екологічної складової, зокрема в розрізі принципів соціальної відповідальності бізнесу;

3. Комунікація через корпоративну соціальну відповідальність та залучення зацікавлених сторін можуть принести спільну цінність підприємству та суспільству;

4. Забезпечення дотримання прав працівників, споживачів, власників;

5. Можливість реалізації соціальної політики та забезпечення умов створення етичного робочого місця;

6. Можливість розкрити інформацію про політику соціальної відповідальності в частині ставлення до довкілля, стійкості та виконання зобов'язань стосовно виконання зобов'язань прийнятих згідно соціально-відповідальної політики;

7. Забезпечення зростання репутаційного капіталу та моніторинг динаміки показників ефективності соціального капіталу через підвищення підзвітності й прозорості.

У той же час, варто керуватись якісними характеристиками для складання фінансових звітів за міжнародними стандартами, яких слід дотримуватися при здійсненні економічної, екологічної та соціальної діяльності. Малі та середні підприємства, зазвичай, перебувають зі своїми стейкхолдерами у більшій взаємодії, ніж великі, тому мають можливість виражати виконання своїх соціально-відповідальних зобов'язань у більш простий прямий спосіб. Великим товариствам варто використовувати такі безособові форми спілкування, як нефінансові звіти через наявність широкого кола зацікавлених сторін.

Запропоноване вище, вимагає використання технології для забезпечення збору даних в реальному часі, аналізу та звітності, а також таких процесів, як незалежна перевірка звітів, для поліпшення якості даних, надійності й порівнянності. Це також вимагає подальшої інтеграції з обліковою службою, яка складає фінансову звітність для забезпечення відповідності бізнесу й актуальності для інвесторів. Проте, складання нефінансового звіту – від найбільш стислого до найбільш ґрунтовного,

забезпечує зворотній прозорий зв'язок із зацікавленими сторонами мірою розвитку їх потреб.

Висновки до розділу 2

Дослідження питань методики і організації бухгалтерського обліку соціального капіталу та формування нефінансової звітності, дозволило обґрунтувати концептуальні аспекти формування облікової політики щодо обліку елементів соціального капіталу, розвинути методичні положення й виробити практичні рекомендації з обліку соціального капіталу, запропонувати порядок розкриття обґрунтованої інформації про соціальний капітал у нефінансовій звітності та дозволило дійти таких висновків:

1. Окреслено структуру облікової політики щодо соціального капіталу для подальшого моделювання обліку через формування ідентифікованих нами складових політики через загальну, методичну та організаційну частини. Означено взаємозв'язок чинників, які визначають вибір елементів облікової політики щодо соціального капіталу. Визначено та схарактеризовано критерії ідентифікації об'єктів обліку соціального капіталу й сформульовано організаційно-методичні аспекти розкриття за ним інформації в обліковій політиці за положеннями П(С)БО, МСФЗ та МСБО.

2. Контекст формування положень облікової політики щодо соціального капіталу, запропоновано виокремлювати через три блоки: економічний, соціальний та екологічний облік, що дозволить оцінювати корпоративну соціальну діяльність підприємства. Для цього, доцільно в обліковій політиці виокремлювати структурно соціальний та екологічний облік, які виступають підсистемами системи фінансового та управлінського обліку торговельного підприємства. Відносно кожного блоку визначено елементи облікової політики та розкрито їх облікове змістове наповнення, що забезпечить можливість розкриття інформації про елементи соціального капіталу в розрізі розділів нефінансового звіту та рекомендованих блоків.

3. За результатами дослідження виявлено дискусійні питання щодо визначення об'єктів обліку соціального капіталу та відображення в обліку операцій з ними. У зв'язку із цим, доведено необхідність якісного професійного судження щодо розвитку таких питань в бухгалтерському обліку. Рекомендовано використовувати поняття «соціальний облік» при формуванні облікової моделі операцій з елементами соціального капіталу як складової бухгалтерського обліку, яка забезпечує інформацією про соціальну відповідальність підприємства. Ідентифіковано облікові номенклатури соціального капіталу за соціальною та екологічною сферами та віднесено до відповідних фасетів аналітичного обліку через те, що елементи соціального капіталу являють собою досить різноманітні об'єкти обліку.

4. В процесі аналізу літературних джерел щодо розуміння змістового наповнення нефінансової звітності, яку визначають як соціальну, звітність сталого розвитку чи корпоративну соціальну відповідальність, встановлено, що трактують її як звітність, у котрій відображають показники соціального, економічного та екологічного характеру підприємства через взаємодію із показниками фінансової звітності. Визначено загальноприйняті формати нефінансових звітів та їх наповнюваність показниками (індикаторами), ґрунтуючись на міжнародних стандартах та умов функціонування підприємств торгівлі.

5. Обґрунтовано алгоритм формування нефінансового звіту та окреслено основні його складові: систематизовано групи стейкхолдерів; охарактеризовано ймовірні формати звіту та їх наповнення; рекомендовано розділи звіту для торговельних підприємств в узгодженні із індикаторами й розділами стандарту GRI; рекомендовано узагальнений перелік показників нефінансового звіту відповідно рекомендованій фасетній системі аналітичного обліку соціального капіталу. Визначено переваги складання нефінансового звіту для підприємств торгівлі.

Основні результати дослідження за розділом 2 опубліковані у працях: [121, 122, 123, 127].

РОЗДІЛ 3.

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ СОЦІАЛЬНИМ КАПІТАЛОМ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Управлінський облік соціального капіталу в сталих соціально-економічних системах

Підприємства за сучасних умов функціонують як відкриті системи економічного середовища на різних ринках, яке характеризується непередбачуваністю, складністю та турбулентністю. Мінливість та невизначеність спричиняють необхідність обрання такої концепції управління економічною діяльністю підприємства, яка передбачає модифікацію існуючих підходів задля збереження й забезпечення сталого розвитку. Формування сталого розвитку підприємства повинне проявлятися у трьох сферах: економічній, екологічній та соціальній, які взаємопов'язані між собою [151]. У той же час, на сьогодні організація управлінського обліку здебільшого, не передбачає виокремлення інформації та формування звітності за означеними сферами, чим унеможлиблюється отримання даних для управління соціальним капіталом. Відтак, відсутність інформації зумовлює значні ускладнення у формуванні системи збалансованих показників. Враховуючи зазначене, актуалізується питання використання методологічного підґрунтя щодо формування інформаційного забезпечення концепції управління соціальним капіталом підприємства в умовах сталого розвитку в обліковій системі торговельного підприємства.

Наукові напрацювання щодо інформаційного забезпечення управління соціальним капіталом підприємства за різними аспектами висвітлено у працях таких вчених як: В. В. Євдокимова, О. В. Фоміної, В. М. Жука, Н. В. Пилипів, Н. О. Лоханової, О. В. Височана, С. Я. Король та інших. Питанням управлінського обліку соціального капіталу підприємств

приділяли увагу незначне коло вчених, у тому числі й перелічені вище. Сфера управління соціальним капіталом з точки зору синергії економічного та облікового підґрунтя є дискусійним предметом дослідників та викликає наукові суперечності через його економічну природу, складність визнання й передбачення ризиків й втрат, формування звітності, впливу на результативність економічної діяльності та капіталізацію в цілому.

Концепції інформаційного забезпечення управління соціальним капіталом підприємства в умовах сталого розвитку, за сучасних умов, характеризується відсутністю чітко сформованої методології, яка б при застосуванні в практичній діяльності підприємств надавала інформаційну підтримку прийняття управлінських рішень щодо стратегічного розвитку. Теоретичні аспекти розвитку інформаційної функції бухгалтерського обліку досліджувались у контексті інформаційної економіки через наявне зростання економічної цінності інформації [29]. Н. О. Лоханова розвиток всіх управлінських функцій інформаційного характеру рекомендує спрямовувати на створення умов для реалізації стратегічних цілей підприємства, що передбачає забезпечення ефективності процесу прийняття рішень [116]. О. В. Височан у зв'язку із розширенням системи знань про інформаційне суспільство та інформаційну економіку систематизував низку стратегічно важливих завдань у сфері бухгалтерського обліку: вивчення особливостей інформаційних процесів, оцінка дії законів і закономірностей поширення облікової інформації; виконання обліком новітніх функцій (соціальної, координаційної тощо), обґрунтування їх трансформації відповідно до тенденцій розвитку інформаційного суспільства; забезпечення подальшого розвитку національних моделей обліку на основі міжнародного досвіду [29]. Н. О. Лоханова, провівши ґрунтовне дослідження у цій царині вважає, що удосконалення інформаційного забезпечення системи управління економічною стійкістю слід здійснювати саме за рахунок використання можливостей облікової системи, причому завдяки її розвитку на інтеграційних засадах, в частині підтримання її цілісності та поглиблення

зв'язків між функцією обліку й іншими функціями управлінського циклу: плануванням, економічним аналізом, контролем тощо [115]. Соціальний капітал є тією категорією, для управління якою необхідно мати дані про витрати й втрати на персонал, розвиток соціальної інфраструктури, забезпечення екологічної безпеки, благодійність, забезпечення репутації й соціальної відповідальності, просування товарів (послуг) в Інтернет середовищі та інше. Інформація про такі процеси і явища має бути сгенерована в системі управлінського обліку й на її основі можна розрахувати систему збалансованих показників для звітів з управління підприємством. До цього питання привертав увагу професор В. В. Євдокимов, який відзначив, що інформація конструє соціальну та економічну реальність, при цьому становлення інформаційного суспільства передбачає підпорядкування економічного зростання якісним параметрам соціального та економічного розвитку [62]. Під економічною складовою сталого розвитку розуміють скорочення витрат, збільшення розміру прибутку, збільшення рівня конкурентоспроможності підприємства та інше; під екологічною – скорочення кількості використаних ресурсів і відходів та інше; соціальна складова – із покращення якості створеного продукту, умов якості життя населення та інше [151]. Таким чином, провідними вченими наголошується на важливості побудови якісної інформаційної бази, яка, за сучасних умов, має не лише відображати стан і рух майна, а й генерувати дані, що характеризують економічні та соціальні процеси, до яких причетне підприємство. Тому, побудова моделі управлінського обліку соціального капіталу є на часі й вимагає перегляду об'єктів обліку і управління, їх взаємозв'язок та вплив на виконання стратегічної мети. Проте, в основі теоретико-методичного забезпечення формування такої моделі повинен бути цілісний підхід, який охоплює всю соціально-економічну систему торговельного підприємства. С. Я. Король метою управлінського обліку визначила спрямування на виявлення шляхів найкращого застосування обмежених ресурсів з метою максимально можливого задоволення потреб

суб'єктів економічних інтересів [87]. У продовження цієї думки вчена визначає концептуальний зв'язок соціальної відповідальності бізнесу та завдань управлінського обліку через рівноправність постановки завдань соціального характеру з іншими завданнями бізнесу. Нами розвинуто це питання та окреслено такі завдання управлінського обліку соціального капіталу на торговельних підприємствах:

- розширення інформаційно-аналітичного забезпечення управління соціально-економічною системою підприємства;
- формування показників для нефінансових звітів;
- посилення керованості за об'єктами соціального капіталу в обліковій системі підприємства;
- упередження помилкового формування даних про елементи соціального капіталу в обліковій системі підприємства;
- можливість оцінки рівня приросту капіталізації (фінансової та нефінансової) від інвестицій у соціальний капітал.

На сьогодні вченими рекомендовано та практиками розроблено численні моделі управлінського обліку або в цілому для підприємств окремих галузей, або їх фрагменти для окремих об'єктів управління. Під організацією управлінського обліку розуміють систему умов та елементів побудови облікового процесу з метою отримання достовірної та своєчасної інформації про господарську діяльність підприємства, здійснення контролю за раціональним використанням ресурсів та інформаційного забезпечення користувачів інформації, яку продукує система управлінського обліку [189]. Проте, автономна модель управлінського обліку не вбачається доцільною за умови отримання даних для управління соціальним капіталом з метою визначення капіталізації й рівня досягнення стратегічних цілей. В.В. Євдокимов запропонував інтегровану систему бухгалтерського обліку через інтеграцію облікових підсистем для реєстрації облікових даних на базі єдиного технологічного циклу фіксації, зберігання, обробки та надання інформації [62, с. 9]. Розвиток інтеграції управлінського обліку, системи

бюджетування та BSC на підприємствах, досліджувався через завдання менеджменту для раціонального розподілу обмежених ресурсів з урахуванням перспективних цілей і стратегічних ініціатив, проведення ефективного обліку витрат і здійснення контролю за виконанням плану й ступенем реалізації стратегії [27; 164; 188]. На нашу думку, моделювання в частині управлінського обліку соціального капіталу має бути детерміновано показниками соціально-орієнтованого бізнес середовища, а формування інформаційного забезпечення варто здійснювати на трьох етапах (рис. 3.1).

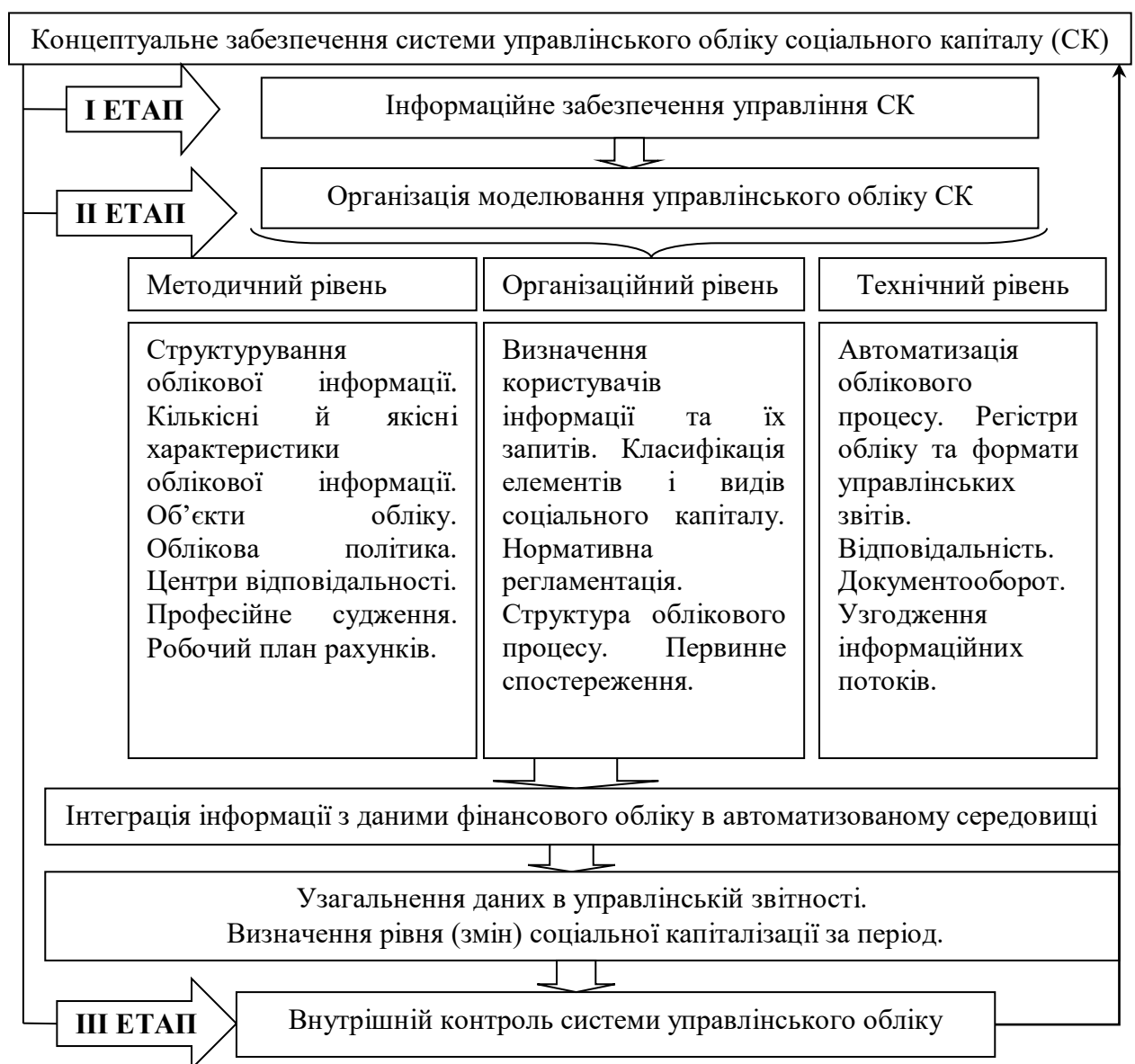


Рис. 3.1. Концепція моделювання системи управлінського обліку соціального капіталу торговельного підприємства (джерело: авторська розробка)

У моделі (рис. 3.1) використано суть інтеграції облікових систем – коли функціонування підсистеми управлінського обліку забезпечено функціонуванням системи фінансового обліку та дозволяє здійснювати внутрішній контроль. Методичний рівень є підґрунтям формування облікової інформації, тому, вибір методичних підходів, прийомів і способів є важливим при побудові моделі. Для цілей управлінського обліку соціального капіталу варто зосередитись на об'єктах, які є доволі дискусійними, розробці розділу політики з управлінського обліку та професійному судженні за окремими операціями й процесами, коли реалізується здатність обліку до інтерпретації інформації. Отже, необхідно чітко визначити процедури організації імплементації нових елементів управлінського обліку соціального капіталу для формування обліково-економічних даних, щоб розрахувати на аналітичному й контрольному етапах економічний ефект від управлінських рішень.

Організаційний рівень управлінського обліку забезпечує реалізацію методичного рівня та будується на управлінських запитах користувачів інформації. Вбачаємо доцільним на цьому рівні розробити регламент управлінського обліку соціального капіталу, де передбачити доцільні регістри обліку та управлінської звітності, класифікацію елементів і видів соціального капіталу, графік документообороту, структурування облікового процесу, інтеграцію з іншими управлінськими структурами підприємства, представлення інформації у звітності (Додаток 3, К). Визначення центрів відповідальності для формування інформації про елементи соціального капіталу доцільно здійснювати за такими видами: підрозділ управління персоналом, підрозділ охорони праці, маркетинговий підрозділ, економічні служби, підрозділ управління запасами (асортиментом), підрозділ, який формує й реалізує соціальну політику (за наявності). У регламентах з управлінського обліку визнається, зокрема: об'єкти соціального капіталу кожного центру; завдання і функції центрів; взаємозв'язок і підпорядкованість центрів; склад організаційних ланок центрів

відповідальності; перелік і форми реєстрів; контрольні точки виконання центром завдань. Кожен центр відповідальності отримує реєстри для відображення переліку операцій, визначених у регламентах з управлінського обліку і щомісяця передає їх для обробки в системі управлінського обліку. За умов інтегрованого обліку центр відповідальності отримує доступ до відповідних реєстрів у автоматизованому середовищі. Така децентралізація дозволяє отримувати достовірну інформацію у повному обсязі, відображену безпосередніми відповідальними в момент її виникнення. А. Д. Шеремет зазначав, що децентралізація управління вимагає більш формалізованого підходу до організаційної структури підприємства (сукупність різних центрів відповідальності), яка б охоплювала б всі структурні одиниці зверху донизу і яка б визначала б місце кожної структурної одиниці (підрозділу, відділу, сегменту) – «центр відповідальності», з точки зору делегування їй відповідних повноважень і відповідальності [206, с. 400]. За умов інтегрованої автоматизованої облікової системи з'являється можливість оперативно (за необхідності) порівнювати дані з бюджетними, контролювати процеси виконання проектів, розуміти результати реалізації поставлених завдань у сфері соціальної політики.

Технічний рівень рекомендовано будувати за ітологічним напрямом управлінського обліку як системи інформаційного забезпечення прийняття рішень із використанням сучасних комп'ютеризованих технологій через міждисциплінарні зв'язки [119]. Автор пропонує такі ітологічні ознаки управлінського обліку: розподільне використання комп'ютерних ресурсів, вільне маніпулювання даними, інформаційна підтримка користувача, повний електронний процес. Побудова консолідованого автоматизованого середовища є дорогим проектом, хоча дозволяє реалізувати значну кількість рішень через те, що є можливість відображати вимірювальні й не вимірювальні явища, документовані й не документовані дані, що характерно для окремих складових соціального капіталу. Інформаційна система має акумулювати інформаційні ресурси управлінського обліку, забезпечувати

виконання контрольних і аналітичних функцій та пропонувати альтернативні рішення щодо управління соціальним капіталом. Алгоритм прийняття таких рішень рекомендовано здійснювати за схемою, поданою на рис. 3.2.

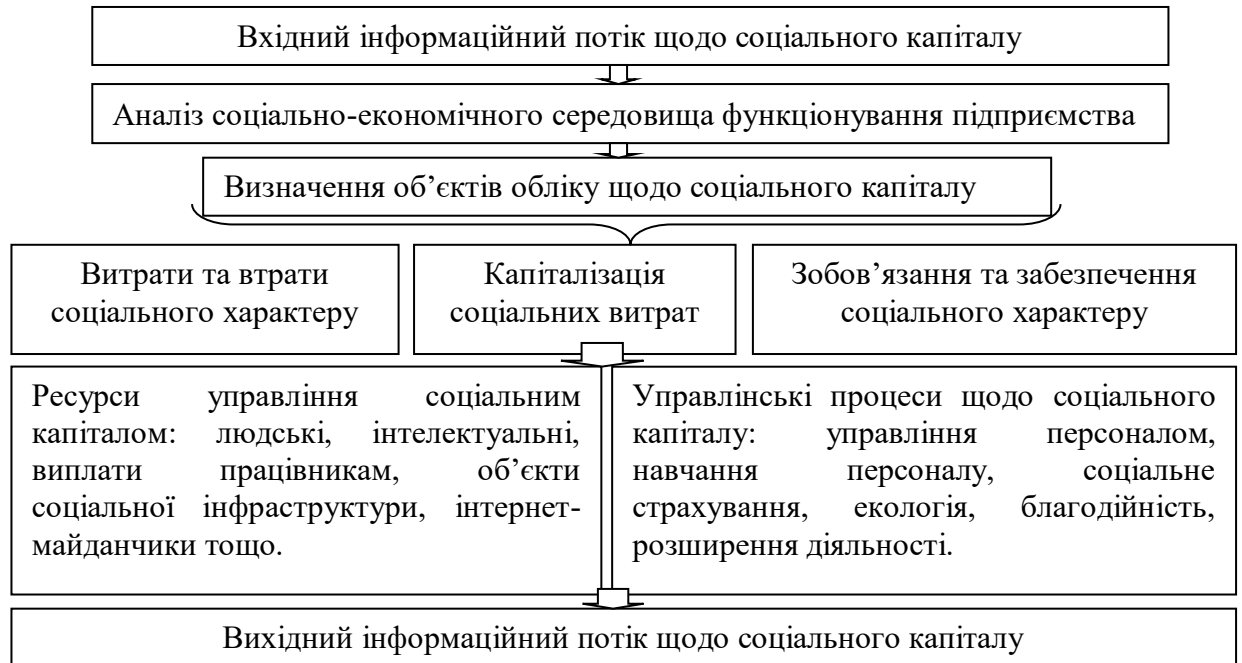


Рис. 3.2. Алгоритм прийняття рішень щодо елементів соціального капіталу в інформаційному середовищі підприємства (джерело: авторська розробка)

Зважаючи на те, що соціальний та екологічний облік не інтегровано у систему фінансового обліку, завдання щодо узагальнення даних таких облікових систем у єдину інформаційну базу покладено на управлінський облік. Узагальнення згенерованих в облікових регістрах управлінського обліку даних щодо соціального капіталу відбувається в управлінській звітності. Керівництвом компанії, яке бере участь у проектуванні системи управлінської звітності, приймається остаточне рішення про конфігурацію системи управлінської звітності на основі зіставлення своїх потреб в управлінській інформації, наявних можливостей і ресурсів, які можуть бути задіяні при формуванні та впровадженні такої інформаційної системи [189]. Відтак, постає необхідність розробки порядку формування відповідних

показників щодо соціального капіталу і рекомендацій щодо змісту та видів звітів. На цьому етапі найбільш складним завданням є визначити перелік нефінансових показників, які можуть бути й не вимірювальними, й бездокументарними, але з очевидним у майбутньому економічним ефектом. Одним із найбільш важливих для підприємства активом є людські ресурси (персонал) через складність залучення, кваліфікації, мотивації, навчання, утримання, що зумовлює підвищення продуктивності праці, зростання капіталізації, освоєння нових ринків тощо. Також, на часі є розробка показників, які характеризують ефект від використання сучасних технологій, що застосовані для зростання соціального капіталу (мобільні додатки, хмарні технології, он-лайн платформи з продажу тощо), від дотримання екологічних стандартів, від проведення благодійних заходів тощо. Таким чином, розробка концепції формування моделі управлінського обліку підприємства будується шляхом єдності мети, завдань, етапів, вимог користувачів, належного організаційного та інформаційного супроводу за раціонального підходу обліку усіх фактів.

Якщо розглядати інтегровану систему обліку як найбільш об'єктивну та таку, що надає консолідовану інформацію, то варто завершити її функціонування за період шляхом розрахунку системи збалансованих показників (BSC, за Kaplan, R. S. та Norton, D. P. «The balanced scorecard: measures that drive performance. Boston: Harvard Business Review») як інструменту управління для ефективної реалізації стратегії. За [116] застосування BSC в системі управління може суттєво змінити інформаційно-аналітичні потоки, адже оцінка ефективності діяльності компанії базується на комплексі фінансових і нефінансових показників, в яких втілені її стратегічні цілі. Традиційно, суть концепції полягає у тому, щоб при досягненні мети діяльності задіяти вплив виконання стратегічних завдань, чим збалансувати результат економічної діяльності для досягнення ефективності.

Додатковими зобов'язаннями щодо впровадження нових концепцій та різних систем звітності є такі як: міжнародна ініціатива з інтегрованої

звітності, звіти про соціальну відповідальність, звіти про сталий розвиток або звіти про інтелектуальний капітал [209]. Відсутність інтегрованої системи управління при необхідності надання різних пов'язаних між собою звітів до єдиного суб'єкта, який охоплює різні проблеми та інтереси, стане великим викликом [225]. Для забезпечення сталого розвитку необхідними є як органи управління юридичними та соціальними питаннями, так і забезпечення корпоративної рентабельності шляхом запровадження інтегрованої системи управління та звітності на основі стандарту ISO 9001: 2015 [225]. За цим стандартом передбачено такі нові теми як управління ризиками, управління змінами та управління знаннями.

Відсутність ефективної інтеграції між фінансовими та іншими показниками дає змішані сигнали про збереження довгострокового успіху [211]. Автори [225] вважають, що оскільки стійкість є важливим і успішним фактором одночасно, то інтегрована система управління може бути визначена таким чином: система управління якістю, система управління ризиками, управління знаннями, управління ІТ-безпекою, здоров'я, управління охороною праці та управління навколишнім середовищем, взаємопов'язані через стратегічне планування через систему збалансованих показників і оприлюднені через інтегровану систему звітності. У зв'язку із цим, модель управлінського обліку соціального капіталу необхідно будувати з урахуванням можливості генерувати таку інформацію в облікових регістрах та звітах. На рис. 3.3 подано рекомендовану модель управлінського обліку соціального капіталу в обліково-інформаційному середовищі торговельного підприємства, яка формується за трьома рівнями через теоретичне та практичне забезпечення.



Рис. 3.3. Організаційно-методичне забезпечення управлінського обліку соціального капіталу торговельного підприємства (джерело: авторська розробка)

Моделюванню системи управлінського обліку соціального капіталу передуює визначення етапів проектування моделі, які представлено на рис. 3.4.



Рис. 3.4. Етапи проектування моделі управлінського обліку соціального капіталу (джерело: авторська розробка)

Існує твердження [101, с. 198], що організація управлінського обліку є складним і багатоаспектним процесом, оскільки за даними світової статистики, успішним є близько 70% спроб запровадити систему управлінського обліку, а з них лише половина – відповідно вартості й термінам, запланованих у бюджеті. Відтак, інтеграція теорії, практики і

методології потребують додаткового дослідження на етапі впровадження такої системи на підприємстві.

На великих підприємствах торгівлі сьогодні в Україні організований управлінський облік у тому чи іншому організаційно-функціональному прояві, проте, решта підприємств (переважаюча більшість) не має належно організованого управлінського обліку. Особливості бізнес-процесів торговельних підприємств, економічного потенціалу, рівня розвитку соціально-економічної системи, визначають наповнення етапів моделювання управлінського обліку та безпосередньо модель його побудови й функціонування через використання методичної єдності. Важливим при побудові такої моделі є, зокрема, необхідність дотримання концепції соціального розвитку підприємства та стратегічної спрямованості. Методологічна концепція, яку покладають в основу побудови моделі управлінського обліку соціального капіталу має виходити за традиційні рамки калькулювання собівартості та управління витратами, а враховувати багатооб'єктність при формуванні соціального капіталу. Методологія повинна включати методи класичного ретроспективного обліку, методи стратегічного або перспективного обліку, методи ціноутворення, бюджетування, аналітичні та статистичні методи, методи контролю. Таким чином, обрані методи сприятимуть забезпеченню передбачених функцій управлінського обліку соціального капіталу. Відповідно, глибина аналітичних рахунків управлінського обліку та деталізація фактів про формування елементів соціального капіталу, визначається обраною методологією та рівнем запитів стейкхолдерів.

Для забезпечення сталості соціально-економічної системи підприємства, концепція системи управлінського обліку має чітко відповідати задекларованим цілям власників і оперативно реагувати на запити зовнішнього середовища. С. А. Кузнецова побудову управлінського обліку та контролю рекомендує ґрунтувати на позитивній теорії бухгалтерського обліку (РАТ – positive accounting theory), оскільки при її

формуванні враховується вплив нестабільності в економіці. Використання цієї теорії передбачає побудову системи управлінського обліку та контролю, виходячи з потреб власників бізнесу та менеджерів компаній і ґрунтується:

- 1) на методологічному індивідуалізмі (засобі пояснення будь-якого соціального явища виключно як наслідку індивідуальних процесів прийняття рішень);
- 2) неокласичній гіпотезі максимізації (кожен індивід приймає рішення при визначених обмеженнях виключно з метою максимізації особистої корисності) [98].

Зважаючи на те, що позитивна теорія бухгалтерського обліку починаючи зі специфічних політик переходить до більш загальних принципів на їх основі, ця теорія має перевагу у поясненні скоєних в минулому транзакцій або поточного економічного становища підприємства. Позитивістські теорії вивчають шляхи, згідно з якими облік вписується не лише в правлячі ідеології, але і в механізми, які мають соціальну значимість, зокрема, акцентується увага на відносинах між обліком та середовищем, у якому він функціонує [231]. В. М. Жук робить висновок, що нові теоретичні уявлення про облік розвивають його у площині організації і функціонування не лише за нормативними правилами, але і мотивами поведінки людей, що ці правила встановлюють, розповсюджують та виконують [71]. Надалі, вчений визначає відповідність явища бухгалтерського обліку критеріям інститутів в економічних та соціальних теоріях та доводить відповідність явища бухгалтерського обліку всім характерним для соціальних інститутів рисам. Зазначене доводить необхідність впровадження такої моделі управлінського обліку, яка забезпечить інтеграцію регламентованого фінансового обліку з явищами економічної та соціальної сфери підприємства та відповідно сучасним теоріям обліку (табл.3.1). Моделювання управлінського обліку соціального капіталу відповідно позитивній теорії бухгалтерського обліку за стратегічним аспектом подано в матриці у табл. 3.1.

Сформульовані у таблиці характеристики у квадрантах матриці є прикладним базисом і мають бути передбачені під час моделювання

управлінського обліку для своєчасного отримання відповідної інформації з відповідних реєстрів управлінського обліку.

Таблиця 3.1

Матриця моделювання управлінського обліку соціального капіталу

*	Економічне середовище	Соціальне середовище	Екологічне середовище
Управління змінами	Діагностика руху елементів соціального капіталу в активах і пасивах. Реінженіринг бізнес-процесів. Диверсифікація.	Прогноз рівня капіталізації при реалізації соціальних програм, соціальної й корпоративної політики підприємства.	Визначення ефектів від використання ресурсів та впливу на екологічне середовище.
Управління ризиками	Встановлення залежності між імовірністю ризику не отримання соціального капіталу та економічними втратами.	Прогноз ризиків щодо: техніки безпеки торговельних підприємств, страхові випадки з персоналом чи покупцями, звільнень, неспроможність своєчасної виплати заробітної плати тощо.	Оцінка ризиків щодо впливу на природничо-кліматичні умови, екологічне середовище, якість товарного асортименту, упаковки тощо.
Управління знаннями	Облік ефектів від інноваційних продуктів (нові асортиментні групи) та модернізації чи оновлення необоротних активів, що зумовлює приріст соціального капіталу.	Облік ефекту від зростання інтелектуального капіталу, кадрового потенціалу, підвищення споживчих цінностей покупців, участі в соціальних проектах.	Облік ефекту від зростання екологічного потенціалу (впровадження інновацій у використанні ресурсів, утилізації сміття, використанні екологічної упаковки товарів) тощо.

Результати формування інформаційного середовища в облікових системах набувають принципово нового значення в умовах побудови бізнесу на засадах соціальної відповідальності, як умова розвитку нових економічних умов та контролю облікових об'єктів, процесів, операцій щодо соціально-економічної системи.

3.2. Методично-організаційні аспекти здійснення внутрішнього контролю соціального капіталу

Формування інформаційного середовища щодо соціального капіталу вимагає постійного контролю для підвищення впевненості менеджерів у його достовірності. Цілісність процесу управління забезпечується дієвим взаємозв'язком облікової й контрольної функції, що на прикладі соціального капіталу набуває важливості через складність категорії. Виходячи з того, що соціальний капітал є досить новим об'єктом обліку, який виражається не самотійно, а через його складові, внутрішній контроль є необхідним для забезпечення достовірності облікової системи. Ефективний внутрішній контроль завжди розглядається як одна із складових репутації в менеджменті. Враховуючи той факт, що внутрішній контроль є комплексним поняттям, яке включає перевірку, забезпечує керівництво інформацією про якість управлінських процесів, надає результати аналізу та оцінки, він посідає особливе місце в системі управління соціально-економічною системою підприємства. Необхідність внутрішнього контролю соціального капіталу на торговельних підприємствах актуалізується тим, що елементами даного виду капіталу є об'єкти, які можуть бути відображені у складі майна підприємства (можуть і не бути відображені) й поза балансом. Тому, потреба у здійсненні внутрішнього контролю операцій, які продукують соціальний капітал, який має на меті капіталізацію бізнесу та підвищення доходності, вимагає наукового обґрунтування при впровадженні на підприємстві.

Зважаючи на численні дослідження щодо удосконалення організації внутрішнього контролю, як управлінської підсистеми підприємства для прийняття рішень, варто зауважити, що проблеми з питань узгодження даних різних облікової й контрольної систем щодо соціального капіталу продовжують існувати. Питання внутрішнього контролю на підприємстві загалом, та як частини системи управління підприємством зокрема, досліджували: В. Ф. Максимова, С. М. Петренко, Н. Г. Виговська,

Т. А. Бутинець, Р. О. Костирко, С. В. Бардаш, М. Д. Корінько, О. І. Дорош та багато інших вітчизняних й зарубіжних вчених. Варто відзначити, що значний доробок вчених у даному питанні, не враховує повною мірою створення системи внутрішнього контролю соціального капіталу, яка б функціонувала ефективно та взаємоузгоджено у соціально-економічному середовищі підприємства, враховуючи наявні і ймовірні ризики.

Внутрішній контроль на підприємстві забезпечує збір достовірної, повної й своєчасної інформації для фінансових та нефінансових звітів. Завданнями внутрішнього контролю на підприємстві, за сучасних умов гнучкого економічного середовища, низкою науковців визначено такі:

- забезпечити реалізацію стратегії розвитку;
- досягти ефективності бізнес-процесів;
- зберегти вартість корпоративних активів;
- забезпечити достовірність даних обліково-інформаційної системи підприємства;
- підтвердити відповідність операцій нормативно-законодавчим положенням.

У контексті здійснення внутрішнього контролю під інформаційною системою розуміють методи та записи, які використовуються для ідентифікації, збору, аналізу, розрахунку, класифікації, обліку та звітування про операції й інші події, які впливають на бізнес і для забезпечення підзвітності активів, зобов'язань, доходів і витрат [223]. Внутрішній контроль уявляють систематичним – розвиває традиційні бухгалтерські, аналітичні та інші прийоми і способи, і дозволяє виробити дієві управлінські рішення як оперативного, так і стратегічного характеру [159]. Таким чином, внутрішній контроль одночасно є невід'ємною та відокремленою складовою управління.

Здійснювати контроль операцій з елементами соціального капіталу доведеться, здебільшого за даними управлінського обліку, в якому генерується інформація про капітал з фінансового обліку та інших джерел,

що зумовлює методичні й процедурні особливості внутрішнього контролю. Незалежно від того, до якого виду об'єктів обліку віднесено елемент соціального капіталу, необхідним є достатність суттєвості за операцією для її відображення в обліку та звітності. Такі операції завжди повинні мати підтвердження події, яка спричинила її здійснення та ґрунтуватись на професійному судженні облікового персоналу.

Складність організації внутрішнього контролю на підприємствах торгівлі полягає у тому, що на ринку вони представлені більшістю малих підприємств, проте є низка рітейлів з широкою мережею, за якою і будуються облікові й контрольні системи. Малі підприємства – найбільш вразливі до шахрайства через доступність до ресурсів, а великі – через багатофункціональність та широке коло виконавців цих функцій, у тому числі економічної служби. На невеликому торговельному підприємстві, на думку переважної більшості науковців, недоцільно запроваджувати самостійну службу внутрішнього контролю, проте, для крупних рітейлів вбачається така пропозиція доцільною через велику кількість операцій, які взаємопов'язані із елементами соціального капіталу. Існують не поодинокі думки щодо аутсорсингу внутрішнього контролю, однак це може призвести до відсутності оперативності, взаємоузгодженості організаційних дій та є ризик недостовірності й несвоєчасності отриманих звітних даних.

Система внутрішнього контролю соціального капіталу на торговельних підприємствах будується, ґрунтуючись на аналізі елементів соціального капіталу, джерел їх формування та шляхів капіталізації бізнесу. На підставі цього формується перелік видів контрольних процедур та взаємозв'язок суб'єктів і об'єктів контролю (рис. 3.5).

Н. М. Поддубна наголошує, що під час розробки системи внутрішнього контролю на роздрібних торговельних підприємствах доцільно керуватися МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища», де наведено п'ять основних компонентів внутрішнього контролю: середовище контролю;

процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання; інформаційна система; заходи контролю; моніторинг заходів контролю [153].

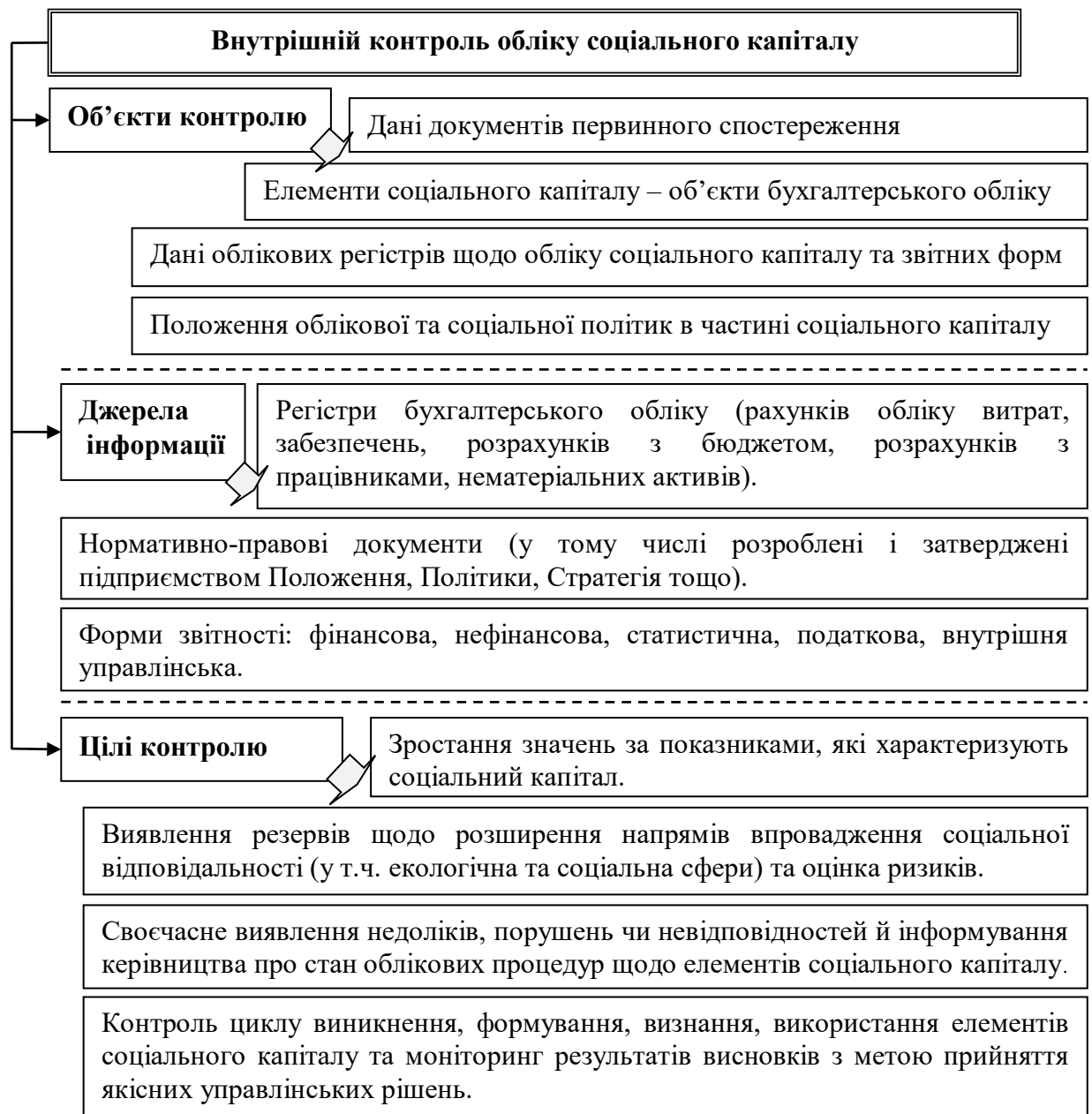


Рис. 3.5. Елементи побудови організаційної моделі внутрішнього контролю соціального капіталу (джерело: авторська розробка)

О. І. Дорош вказує на п'ять компонентів інтегрованої моделі внутрішнього контролю: середовище контролю, оцінка ризиків, процедури контролю, інформація і комунікації, моніторинг [58]. Вважаємо за доцільне підприємствами торгівлі застосовувати підхід до внутрішнього контролю,

який базується на оцінці ризику, оскільки не всі рахунки, операції та ризики мають однаковий вплив на формування соціального капіталу. Тому, за цього підходу, ключова увага зосереджена на операціях, які мають найбільший ризик через їх суттєвий вплив на вартість капіталу, зокрема, специфіку торгівлі. При цьому, під час планування контролю необхідно дотримуватись збалансованості між рівнями управління (зусилля, ресурси, час, документооборот).

Метою внутрішнього контролю соціального капіталу вбачаємо встановлення достовірності здійснення операцій з елементами капіталу, правильності відображення їх в обліку, оцінку вартості соціального капіталу й капіталізації підприємства, своєчасності виявлення помилок, ризиків й загроз. Відповідно, ключовими завданнями внутрішнього контролю при реалізації цієї мети є:

- перевірка дотримання законодавчих вимог та внутрішніх регламентів;
- перевірка правильності ведення обліку та формування показників для звітних форм;
- упередження фактів порушень різних видів;
- упередження ризиків й розробка плану усунення їх наслідків (за наявності);
- підтвердження достовірності оцінки вартості соціального капіталу (найбільш складаної частини обліку цього об'єкту обліку);
- контроль за використанням елементів соціального капіталу, своєчасним виявленням нових об'єктів й постановкою на облік, як частини соціального капіталу (фінансовий та управлінський облік);
- консультації та рекомендації щодо упередження недоліків облікової системи або виправлення порушень;
- достовірність подання у нефінансовій звітності показників розвитку соціально-економічної системи.

На основі визначеної мети і поставлених завдань внутрішнього контролю соціального капіталу пропонується його концептуальна модель (рис. 3.6), за якою визначено узгодженість й взаємозв'язок контролю і компонентів, які його забезпечують.



Рис. 3.6. Концептуальна модель внутрішнього контролю соціального капіталу торговельного підприємства (джерело: авторська розробка)

Перелік процедур контролю визначає як, чому, що, де і коли відбувається для будь-якого набору дій [223]. Пропонуємо процедури внутрішнього контролю соціального капіталу розглядати за такою структурою:

- нормативно-правове підґрунтя відображення операцій з соціальним капіталом;
- документування господарських фактів про формування соціального капіталу;
- перевірка визнання елементів соціального капіталу та відображення в обліку (активи, зобов'язання, витрати, доходи);

- перевірка достовірності оцінки елементів соціального капіталу, враховуючи, що це є найбільш складним процесом щодо таких об'єктів;
- контроль договірної дисципліни щодо формування й використання елементів соціального капіталу;
- звіряння даних управлінського обліку з фактичними даними за операціями для формування показників нефінансової звітності;
- складання звітної форми або висновків про результати контролю та надання рекомендацій.

Методичні засади проведення внутрішнього контролю не є відмінними від загальновідомих: аналітичні методи, документальні прийоми, узагальнення, оцінювання, спостереження, аналітичні процедури та інші. Здійснюється також контроль виконання бюджетів у частині елементів соціального капіталу, платіжних реєстрів, аналіз інвентаризаційних описів нематеріальних активів, оцінка виконання проєктів соціального й екологічного спрямування (етапізація реалізації проєкту, відповідність витрат-вигід, дотримання термінів виконання). Суб'єктами внутрішнього контролю слід виділити: структурні підрозділи підприємства, окремі відповідальні особи, керівників структурних підрозділів, бізнес-одиниці торговельної мережі, де формується облікова інформація щодо структурних елементів соціального капіталу. Об'єктами контролю соціального капіталу є його складові, відображені у обліковій системі: види майна (нематеріальні активи) та джерела (зобов'язання), визнані доходи і витрати. При здійсненні внутрішнього контролю соціального капіталу варто мати на увазі, що формування такого виду капіталу здійснюється за виникнення різних економічних процесів та операцій, які й зумовлюють його виникнення. Багатоаспектна природа породжує складність у оцінці елементів капіталу, тому кожен елемент соціального капіталу необхідно перевіряти окремо, й застосовувати метод суцільного контролю до кожного його об'єкту, який обліковувався у звітному періоді. Шляхи чи джерела виникнення елементів соціального капіталу у звітному періоді уточнюють в розрізі видів за даними

регістрів аналітичного обліку та внутрішніх регістрів управлінського обліку. Внутрішній контроль соціального капіталу торговельного підприємства здійснюється за такими напрямками:

- відповідність формування, використання й накопичення згідно нормативно-правової бази;
- визначення джерел формування й виникнення елементів соціального капіталу з метою встановлення правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку;
- підтвердження правильності визнання елементів соціального капіталу та відображення їх в обліку відповідно встановленого об'єкту;
- відповідність визнання об'єктів бухгалтерського обліку в частині елементів соціального капіталу відповідно положенням облікової та соціальної політики;
- перевірку використання інвестицій, спрямованих на генерування соціального капіталу згідно затвердженого бюджету та стратегії тощо.

Внутрішній контроль окремих елементів соціального капіталу варто здійснювати із залученням експертів у сфері, за якою виникли такі елементи. Внутрішній контроль доцільно проводити протягом звітного місяця за окресленими контрольними точками й відповідальними та за результатами місяця, здійснювати звітні контрольні процедури. Джерелами для контролю є якісні й своєчасні дані фінансового та управлінського обліку підприємства, тому інформаційна система має забезпечувати ведення обліку відповідно до законодавчих норм та вимог власників. С. П. Петренко розглядала побудову наукових засад загальної теорії інформаційного забезпечення внутрішнього контролю з позиції визначення взаємозв'язку між інформаційними потребами суб'єктів контролю й інформаційним забезпеченням їх діяльності та рекомендує інформаційні потреби забезпечувати через інформаційний запит [148]. Для розповсюдження та обміну інформацією про соціальний капітал між системами застосовують комунікацію через затверджений алгоритм й графік документообороту між суб'єктами контролю. Зокрема,

персонал, відповідальний за інформаційні канали, повинен знати про ймовірні ризики, його комунікаційні задачі, передачі результуючої інформації керівництву. Елементи соціального капіталу формуються на виконання імперативних норм та за ініціативи власників (керівництва) торговельних підприємств, тому, для оцінки врахування вимог різних груп стейкхолдерів рекомендовано розділити контрольні дії на умовні дві підсистеми (рис. 3.7).



Рис. 3.7. Ланцюг взаємодії контрольних точок внутрішнього контролю соціального капіталу торговельного підприємства (джерело: авторська розробка)

О. І. Дорош зазначила, що оцінка ризиків в системі внутрішнього контролю включає їх ідентифікацію та аналіз на предмет суттєвого викривлення інформації у фінансовій звітності, тому наголошує на таких стадіях управління ризиками: ідентифікація, оцінка, ранжування, розробка заходів реагування, моніторинг [58]. Чим швидше виявиться наявність ідентифікованого ризику, тим швидше можна його мінімізувати або призупинити його вплив, у результаті чого зменшаться втрати, що змушує керівництво створити систему діагностики діяльності з метою розкриття та попередження виникнення факторів ризику [219]. Оцінка адекватності показує можливість відповідного фактору ризику пов'язати з діяльністю фірми, тобто здійснити на нього негативний вплив, параметричність розкриває конкретний рівень впливу кожного окремого фактору ризику. Як частина контрольної сфери фірми, органи управління повинні передбачати заходи ознайомлення персоналу з антикризовою програмою та навчати його застосовувати розроблені методики оцінки ризику [32]. В одних випадках керівництво може не враховувати при прийнятті рішень наявність ризику й працювати без узгодження з ймовірним його впливом, в інших, може зосереджувати усі свої зусилля до виключення факторів ризику, без обліку обставин, коли немає ризику тоді, коли нічого не робиться [23]. Вибір підходу відображає стиль керівництва та його компетентність працювати в ризиковій сфері. Отже, модель, подана на рис. 3.8, враховує гармонічне функціонування необхідних елементів системи здійснення якісного внутрішнього контролю торговельного підприємства.

З метою підвищення оперативності внутрішнього контролю соціального капіталу схематично на рис. 3.8 представлено взаємозв'язок облікових блоків – інформаційного джерела контролю та структурних одиниць внутрішнього контролю. Кожен інформаційний блок містить елементи методів – вимірювання, реєстрації, групування, узагальнення інформації про соціальний капітал.

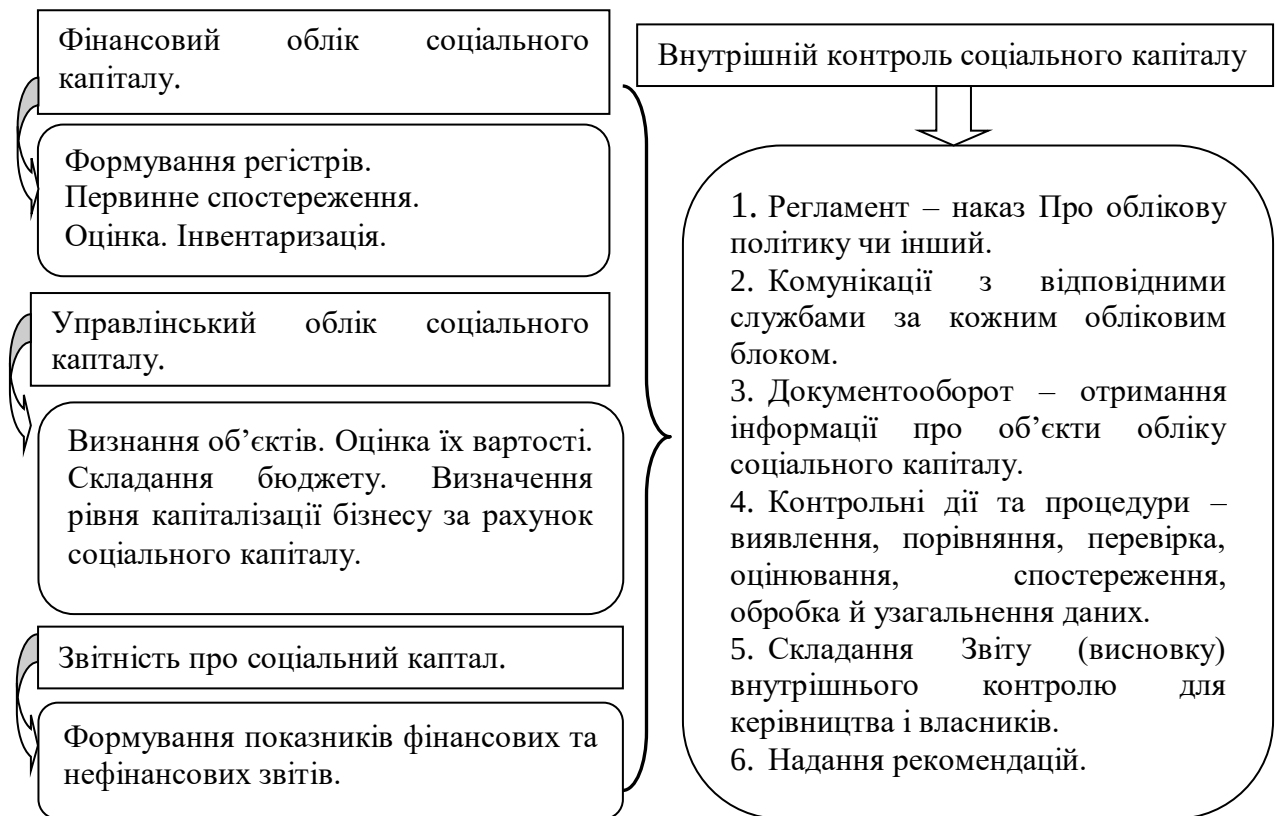


Рис. 3.8. Взаємозв'язок облікової та контрольної систем щодо соціального капіталу (джерело: авторська розробка)

Внутрішній контроль розкритий через складові, які визначають його нормативну, методичну та організаційну сторони. У розвиток визначення капіталізації цікавими є висновки Р. О. Костирко [94], який зазначив, що концепція вартості й основні постулати її реалізації в рамках управління обумовлює упорядкування інформації шляхом чіткого визначення ієрархії контрольно-оцінних показників за чотирма рівнями: 1 – показник вартості підприємства; 2 – групи показників за об'єктами внутрішнього контролю; 3 рівень – показники, згруповані за критеріями внутрішнього контролю; 4 рівень – ключові узагальнюючі та часткові контрольні показники, які складають групи попереднього рівня.

Через наявний налагоджений взаємозв'язок поданих елементів, внутрішній контроль забезпечить якісні результати та буде ефективною функцією управління. Отже, контрольні дії в рамках виконання внутрішнього контролю соціального капіталу дозволяють визначити рівень відповідності

поданих у звітності даних дійсності за контрольний період, попередити невідповідності у майбутньому, отримати своєчасні рекомендації, упередити ризики.

Для підприємств торгівлі, як суб'єктів господарювання найбільш інтегрованих у суспільне середовище, до процедур внутрішнього контролю соціального капіталу варто віднести соціальний аудит. Даний вид аудиту розглядається як специфічна форма аналізу, ревізії умов соціального середовища організації з метою виявлення чинників соціальних ризиків і вироблення пропозицій по зниженню їх впливу [20, с. 439]. Досвід показує, що більшість споживачів й інвесторів по всьому світу при оцінці діяльності компанії звертають саму пильну увагу на соціальні аспекти і робоче середовище [20, с. 111]. Соціальний аудит проводять з метою отримання інформації про соціальну сферу, яка генерує значну частину соціального капіталу торговельного підприємства, щоб відповідати зростаючим запитам стейкхолдерів за цим видом діяльності. Об'єктом соціального аудиту визначають відносини соціально-економічного характеру у сфері розробки, прийняття і реалізації договорів, планів і програм соціального розвитку, дійсних на всіх рівнях системи соціального партнерства й управління соціально-економічною сферою [20]. В управлінні соціоекономічними процесами за роллю виокремлюють внутрішній соціальний аудит, який відносять до сфери управлінського обліку, що забезпечує керівництво підприємств аналітичною інформацією [195, с. 100]. Соціальний аудит визнають й специфічною формою контролю, яка набуває важливого значення у процесі гуманізації суспільства та усвідомлення його представниками факту залежності їх добробуту від діяльності чинних інститутів [37, с. 115]. Вбачаємо за доцільне проводити соціальний аудит торговельних підприємств в рамках внутрішнього контролю соціального капіталу з метою визначення темпів та процедур впровадження й дотримання корпоративної соціальної відповідальності і соціальних стандартів. Процедури соціального аудиту

інтегровані у процедури внутрішнього контролю соціального капіталу торговельного підприємства мають забезпечити:

- можливість власникам та усім групам стейкхолдерів (внутрішнім та зовнішнім) ознайомитись у висновках з повною та достовірною інформацією про наявні й згенеровані у звітному періоді елементи соціального капіталу, які характеризують розвиток соціально-економічної системи підприємства;
- визначення міри рівноваги у соціальній (трудові відносини, кадровий потенціал, корпоративна культура, людський та інтелектуальний капітал, культура обслуговування, задоволення соціальної інфраструктури) і екологічній сферах відносно запитам та результатам діяльності підприємства;
- виявлення наявних і ймовірних ризиків, пов'язаних із формуванням та використанням підприємством соціального капіталу;
- упередження застосування помилкових записів у бухгалтерському обліку та формах звітності про елементи соціального капіталу;
- виникнення негативних наслідків з високим рівнем ризиків, виявлення потенціалу генерування та використання соціального капіталу.

У науковій літературі соціальний аудит за об'єктами дослідження поділяють на екологічний аудит, аудит охорони праці на підприємстві, аудит персоналу, аудит відносин із зацікавленими сторонами. Як підсистема внутрішнього контролю соціального капіталу, соціальний аудит в торговельних підприємствах має виконувати функцію достовірної оцінки ефективності функціонування соціально-економічної системи як за напрямками взаємодії її складових всередині підприємства, так і за напрямками взаємодії із зовнішнім середовищем – органи державної влади і місцевого самоврядування, покупці, суспільство, суміжні галузі, довкілля тощо. Відповідно до зазначеного, під час здійснення контрольних процедур соціального аудиту для торговельних підприємств рекомендовано перевіряти такі операції соціально-економічних відносин, підтверджені документально:

1. Визнання усіх елементів соціального капіталу та соціально-економічних процесів, віднесених до сфери соціальної відповідальності;

2. Відповідність існуючих структурних складових соціально-економічної системи вітчизняним та міжнародним нормам, стандартам, вимогам за будь-якими ознаками;

3. Реалізація державних та міжнародних програм соціально-економічного спрямування (збереження довкілля, енергозбереження, продаж соціальної групи товарів) в частині надходження грошових коштів, їх цільового використання, прозорість закупівель, терміни виконання тощо;

4. Ефективність виконання положень соціальної політики підприємства за напрямками соціальної відповідальності;

5. Формування й оцінка ефективності використання кадрового потенціалу, корпоративної культури, соціального забезпечення персоналу за соціально-економічними індикаторами;

6. Формування й оцінка ефективності використання екологічного потенціалу, сортування та утилізація сміття, його переробка; споживання природних ресурсів; енергоефективні та зберігаючі інвестиції (витрати); збереження довкілля; співпраця з контрагентами за вектором соціального партнерства та соціальної відповідальності тощо;

7. Формування асортиментної лінійки: структура, різноманітність, якість, терміни реалізації, екологічність товарного асортименту;

8. Забезпечення соціальної інфраструктури (інвестиції, витрати, обладнання) та соціальної безпеки для персоналу та покупців тощо.

Ураховуючи вищезазначене, внутрішній контроль соціального капіталу на торговельному підприємстві включає в себе:

- процес перевірки виконання управлінських рішень у соціально-економічній сфері та ефективності взаємодії із зовнішнім середовищем – щодо проекції соціального аудиту;

- перевірку законності та доцільності операцій і процесів, які спричинили формування соціального капіталу – щодо, власне, контролю соціального капіталу.

Узагальнено, внутрішній контроль є формою зворотного зв'язку, за допомогою якого апарат управління організації отримує необхідну інформацію про дійсний стан керованого об'єкту та реалізовує управлінські рішення [80]. Оскільки здійснення якісного внутрішнього контролю операцій стосовно формування соціального капіталу дозволяє оцінювати управлінські рішення та виконання соціальних програм і дотримання принципів корпоративної соціальної відповідальності, його здійснення є необхідною умовою оцінки ефективності соціально-економічної системи підприємства.

Побудова системи внутрішнього контролю соціального капіталу на торговельних підприємствах залежить від їх виду та розміру: малі підприємства здійснюють внутрішній контроль у рамках розширення функціоналу працівників фінансового або економічного відділу, крупні – створення служби внутрішнього аудиту. Внутрішній контроль забезпечує законність, достовірність й доцільність операцій з елементами соціального капіталу. Тому, рекомендовано здійснювати контроль за моделлю з переліком контрольних процедур, узгодженою структурою та моніторингом результатів шляхом інтеграції з соціальним аудитом. Взаємозв'язок облікової та контрольної систем щодо соціального капіталу дозволяє забезпечити всебічність контрольних заходів за різних інформаційних баз та для різних управлінських запитів щодо ефективності соціально-економічної системи підприємства.

3.3. Аналітичне забезпечення стійкості соціально-економічної системи торговельного підприємства

Традиційною метою торговельних підприємств у досягненні виконання стратегій є забезпечення ефективності усіх процесів та використання ресурсів, коли будь-які вкладення (інвестиції) приносять ефект. Сучасні умови функціонування підприємств в жорсткому конкурентному середовищі

зумовили зміну вектора цільової функції підприємств з отримання прибутку на збільшення його вартості та/або цінності на ринку. Умови господарювання на соціально-орієнтованих ринках дедалі розвиваються у бік посилення соціальної функції підприємств, яка раніше вважалась додатковою й до якої не приверталось значної уваги керівництва (власників). Проте, у ст. 42 Господарського кодексу України підприємництво визначено як господарська діяльність, що здійснюється для досягнення економічних і соціальних результатів [40]. У той же час, зростання соціального капіталу на підприємстві сприяє зростанню його цінності у зовнішньому середовищі та, як наслідок, капіталізує активи. Діяльність підприємств, за сучасних умов, обумовлено розробкою низки положень і норм до виконання світовою бізнес спільнотою, зокрема, глобальні цілі сталого розвитку, екологічні директиви, соціальна відповідальність бізнесу, відповідні директиви Європейського парламенту, кодекси, міжнародні стандарти (ISO, GRI) щодо регулювання соціальних питань, екології та економіки тощо. Зазначене зумовлює необхідність перегляду вітчизняними торговельними підприємствами об'єктів аналітичних процедур та управління, через доцільність розвитку й удосконалення соціальної та екологічної діяльності. Адже крупні ритейли та середні й малі торговельні підприємства, зокрема й інтернет-магазини, просувають на ринок товари різного рівня безпеки для людей та довкілля, контактують та споживають природні ресурси, виступають одними із найбільших роботодавців в Україні тощо. За даними Державної фіскальної служби України, п'ять торговельних компаній увійшли до топ-100 платників податків: ТОВ «АТБ-маркет», ТОВ «Епіцентр К», ТОВ «Сільпо-фуд», ТОВ «Метро кеш енд Кері Україна», ТОВ «Ашан Україна гіпермаркет» (рис. 3.9).

Такі умови функціонування торговельної галузі спричиняють необхідність виокремлення нового об'єкту управління – соціально-економічної системи та формування відповідного аналітичного забезпечення за операціями такого характеру.

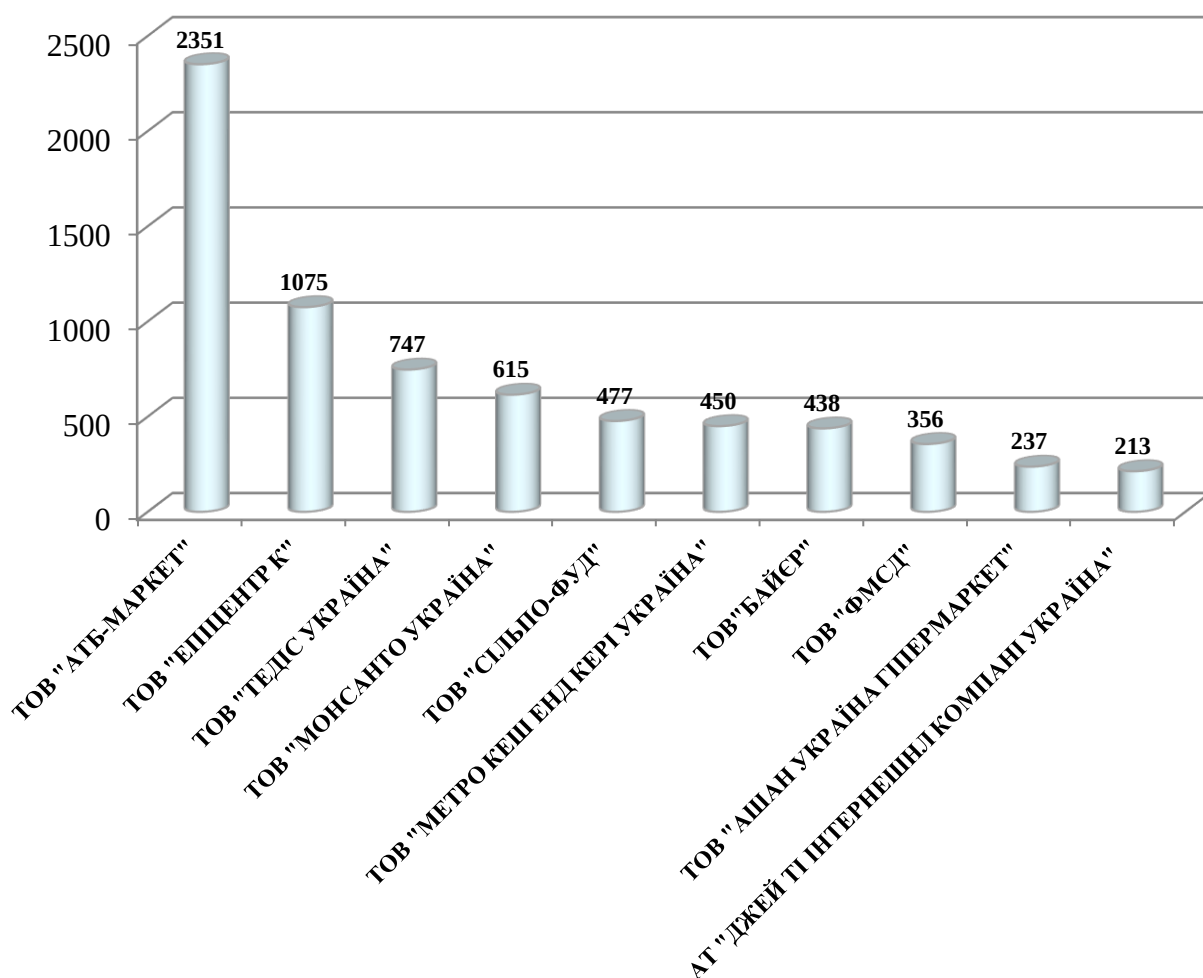


Рис. 3.9. Сплачені до бюджету податки топ-10 найбільшими платниками оптової та роздрібної торгівлі за 6 місяців 2018 року (млн. грн)
[складено за 183]

Відтак, новими напрямком у прийнятті управлінських рішень є оцінка соціальної та економічної ефективності у їх взаємозв'язку та, на цій основі, аналіз результату їх синергії і його впливу на стейкхолдерів.

Стійкість за різними теоріями розвивається як тривалий економічний розвиток [186] або як відповідність (адекватність) параметрів стану системи (підприємства) стану зовнішнього та внутрішнього середовища [140], проте за умов спроможності забезпечити соціально-економічній системі рівноваги [118].

О. М. Манойленко узагальнив існуючі визначення поняття «стійкість соціально-економічної системи» та надав таке трактування цієї дефініції:

здатність системи компенсувати коливання (флуктуації) зовнішнього та внутрішнього середовища, зберігаючи свою структурно-функціональну цілісність, та забезпечувати можливість змінювати свої властивості (свій стан) у результаті само- або вимушеного розвитку та переходити у новий цільовий рівноважний стан [118]. Оскільки соціально-економічна система не існує відокремлено від підприємства, О. В. Герега розглядав стійкість підприємства як відкритої соціально-економічної системи через систематизований інформаційний критерій, який узагальнено характеризує здатність цієї системи протистояти негативному впливу зовнішнього середовища коли стійкий розвиток позиціонується зі зростанням добробуту зацікавлених сторін [34]. Приєднуючись до наукового доробку авторів [163], які за [6], які узагальнили принципи, на дотриманні яких базується стійкий розвиток соціально-економічних систем підприємства, нами здійснено їх розвиток в площині специфіки торговельної економічної діяльності:

- екологічна стійкість (значне обмеження використання невідновлювальних ресурсів; обмеження у використанні відновлювальних ресурсів; обмеження викидів у навколишнє середовище; врахування фактора відновлювальності навколишнього середовища; оптимізація асортиментної лінійки щодо екологічних товарів; впровадження енергозберігаючих технологій);

- економічна стійкість (орієнтація економіки на перспективу; збереження матеріальних і нематеріальних активів; недопущення або обмеження «нових» боргів; ефективне використання ресурсів; оптимізація структурування витрат і доходів; зростання товарообороту в умовах соціально-відповідального бізнесу);

- соціальна стійкість (забезпечення можливості реалізації прав людини, високої якості життя споживачів та персоналу; гарантія безпеки та справедливості щодо суспільства; рівність можливостей; гарантія соціального захисту; інвестиції в освіту персоналу).

Концепція сталого розвитку все більше визначає напрямок розвитку економічної діяльності, тому, все більша кількість підприємств включають соціальні та екологічні критерії у свою діяльність. Однак, ефективна реалізація ідеї сталого розвитку вимагає нових методів та інструментів, які дозволяють інтегрувати різні сфери, які поки що розглядаються окремо [213]. Детальний аналіз сталого розвитку в управлінні соціально-економічною системою торговельних підприємств на сьогодні недорозвинений, через обмежену кількість досліджень. На мікрорівні оцінка ефективності й дієвості соціально-економічної системи здійснюється на основі якісно сформованого аналітичного забезпечення. Питанням визначення поняття та формування аналітичного забезпечення у науковій літературі приділено значної уваги через актуальність даного питання як для науки, так і для практики. Суть концепції аналітичного забезпечення управління підприємствами О. О. Гуменюк визначила у застосовуваних способах акумулювання інформації, методичної побудови показників та їх аналітичної інтерпретації в системі управління для визначення результатів управління і побудови прогнозних значень господарської діяльності [47]. Аналітичне забезпечення дозволяє визначити якісний стан облікових і аналітичних процесів, які є необхідними для задоволення інформаційних потреб керівників й достатніми для прийняття управлінських рішень [158].

Побудова ефективної системи формування аналітичного забезпечення соціально-економічної системи підприємства торгівлі має супроводжуватися налагодженими організаційними, технічними, кадровими, економічними, методичними, аналітичними механізмами комплексно й взаємоузгоджено. Зваживши на цілі формування аналітичного забезпечення, постає питання про масштабність комплексності досліджуваної системи підприємства, тобто, встановлення меж охоплення інформаційного поля і спектру управлінських рішень. Тут важливим є часовий вимір досліджень й відповідно, формування аналітичного забезпечення, короткостроковий чи довгостроковий, що визначатиме підцілі та завдання. Зазначене визначає вибір методики та

аналітичного інструментарію, формування набору показників сталого розвитку соціально-економічної системи, за якими будуть прийматись рішення в частині напрямів подальшого розвитку системи. Формування аналітичного забезпечення соціально-економічної системи підприємства доцільно здійснювати через рекомендований узгоджений алгоритм (рис. 3.10).

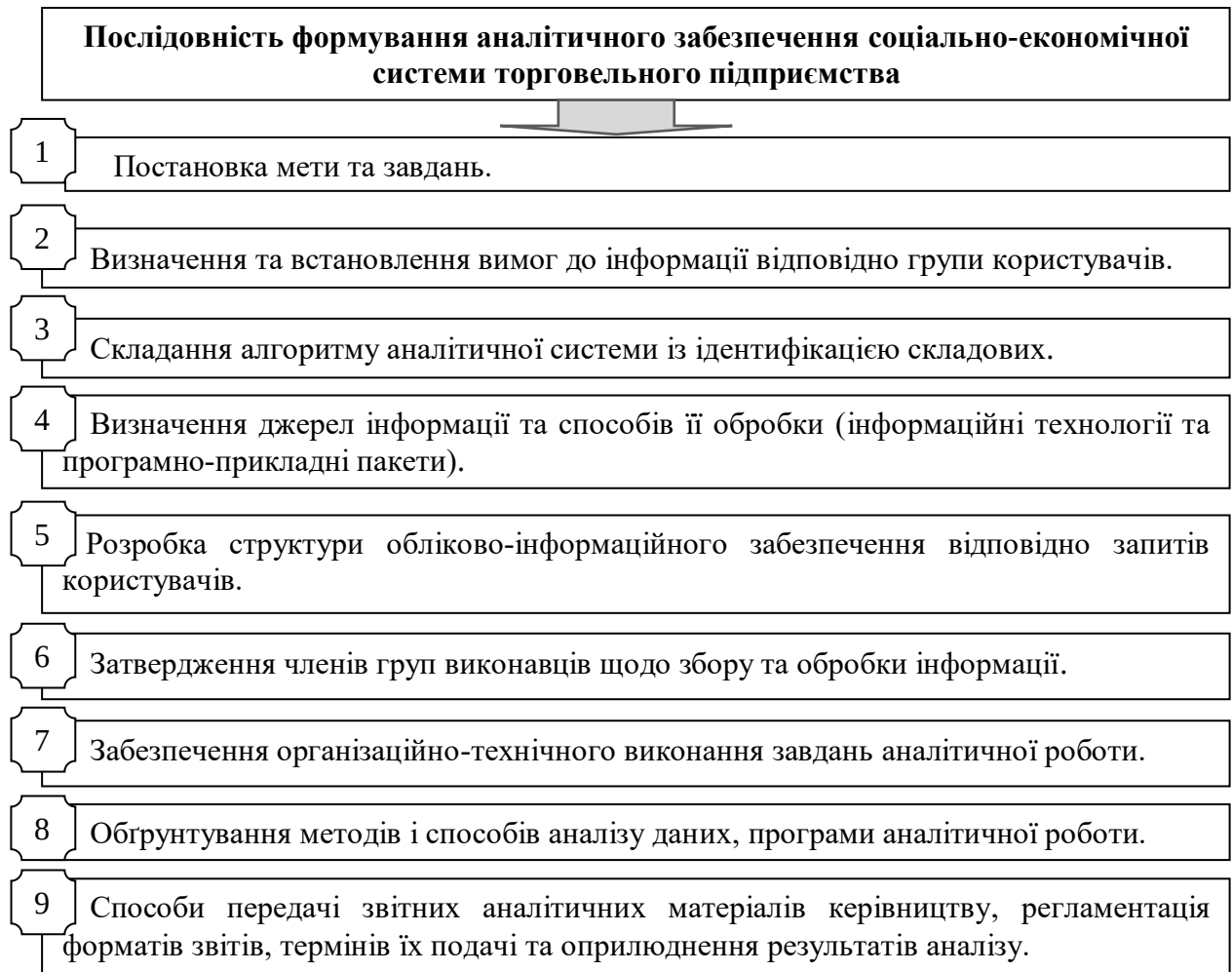


Рис. 3.10. Алгоритм етапізації формування аналітичного забезпечення соціально-економічної системи торговельного підприємства (джерело: авторська розробка)

Алгоритм передбачає формування аналітичного забезпечення шляхом послідовного виконання етапів від постановки цілі до формування інформаційного забезпечення, призначення відповідальних і виконавців,

забезпечення організаційного і технічного виконання процедур, обґрунтування методичних підходів до вибору аналітичних інструментів та узагальнення отриманих даних.

У той же час, аналітичне забезпечення соціально-економічної системи підприємства має формуватись як за даними згенерованими в обліковій системі підприємства: фінансового, управлінського та статистичного обліку, так і отриманих із позаоблікових джерел: макропоказники держави, звіти установ (організацій), які здійснювали перевірку діяльності підприємства, норми внутрішніх Положень щодо соціальної політики, нормативи щодо окремих соціальних і екологічних показників, результати переговорів з контрагентами тощо. Втім, будь-які аналітичні процедури мають здійснюватись на засадничих принципах їх здійснення та побудови аналітичного забезпечення. На основі проведеного аналізу літературних джерел [26, 35, 61, 92, 99] виокремлено такі основні принципи побудови аналітичного забезпечення для оцінки соціально-економічної системи торговельного підприємства: системності, цілеспрямованості, об'єктності, оперативності, інтегрування, об'єктивності, оптимальності, повноти, економічної доцільності, логічності, обґрунтованості, дієвості. Як свідчать наукові результати низки вчених, проаналізовані у літературних джерелах за даною проблемою, на сьогодні не спостерігається чіткого виокремлення базових показників ефективності соціально-економічної системи торговельного підприємства та алгоритму побудови аналітичного забезпечення для їх аналізу. Загальні концептуальні підходи до формування аналітичного забезпечення соціально-економічної системи підприємства нами узагальнено й представлено на рис. 3.11.

Облікова система генерації інформаційних даних є найбільш значимою, стабільною, багатоаспектною та точною. Про важливість і необхідність бухгалтерського обліку йде мова багато століть, проте, ключові функції залишаються тими ж самим – реєстрація, збір й узагальнення даних за господарськими операціями.



Рис. 3.11. Формування аналітичного забезпечення соціально-економічної системи підприємства (джерело: авторська розробка)

Проте, сучасність за умов цифрової економіки та економіки знань, зростаючих вимог суспільства та урядів, зумовила нові функціонали для облікових систем суб'єктів господарювання. Так, В. М. Жук вивчав та розробляв нові концептуальні підходи до розуміння бухгалтерського обліку та акцентував увагу на запропонованих Б. Солозано характеристиках обліку. Мова йде про один із аспектів бухгалтерського обліку – забезпечення взаєморозуміння людей (у соціально-економічних відносинах) і керуваність господарського світу, тобто як регулятору частини суспільної діяльності [66,

с. 112]. Ґрунтуючись на цьому визначенні та інших припущеннях і гіпотезах, В. М. Жук надалі трактує бухгалтерський облік як інститут соціально-економічного середовища, який опрацьовує факти господарського життя у мову цифр. Отже, бухгалтерський облік як інформаційна система формування аналітичного забезпечення соціально-економічної системи підприємства з одного боку виступає частиною суспільних соціально-економічних середовищ, а з другого – узагальнює дані про функціонування соціально-економічної системи всередині підприємства. Щодо останньої, для формування її аналітичного забезпечення підприємство повинно мати належним чином організовані такі підсистеми як: інформатизація, інтелектуалізація, екологізація, соціалізація, репутація тощо. Усі ці, та багато інших процесів на сьогодні є витратними, проте, їх ефективність зазвичай досягається додатковими капіталовкладеннями, що у подальшому, дозволяє отримувати аналітичну інформацію для прийняття виважених управлінських рішень. Здійснення аналізу в системі управління сталим розвитком О. В. Будько [19] узагальнила за такими розрізами:

- ретроспективному (ґрунтується на історичній інформації, є достовірним, забезпечує оцінку впливу зовнішніх і внутрішніх факторів на екологічну і соціальну діяльність);
- оперативному (передбачає суцільне спостереження за ключовими параметрами функціонування підприємства, які мають екологічні та соціальні наслідки);
- стратегічному (пов'язаний з реалізацією системного та ситуаційного підходів при вивченні факторів, які впливають на процес стратегічного управління).

Зазначені пропозиції можна використати при формування аналітичного забезпечення управління соціально-економічною системою у зв'язку із прагненням сучасними підприємствами сталості у своєму розвитку та необхідністю застосовувати широкий аналітичний інструментарій з різними оціночними можливостями. Ґрунтуючись на визначеній функціональній

будові аналізу соціального капіталу, рекомендовано процедурно-організаційну його побудову через моделювання етапів проектування організації економічного аналізу (рис. 3.12).



Рис. 3.12. Структурно-логічна модель аналізу соціального капіталу підприємства торгівлі (джерело: авторська розробка)

Модель аналізу соціального капіталу, запропонована на рис. 3.12, забезпечує логіко-інформаційну взаємодію аналітичних задач згідно принципів структурної типізації. Задачі аналізу варто визначати згідно вищеподаних розрізів здійснення аналізу: оперативного, ретроспективного та стратегічного або перспективного, відповідно визначених функціональних комплексів задач. Таким чином, аналітичне забезпечення як підсистема управління соціально-економічною системою підприємства ґрунтується на

даних інформаційних потоків економічної, екологічної та соціальної сфер за різними аналітичними часовими розрізами та стратегічними векторами. З метою виконання подальших аналітичних процедур для прийняття коректних управлінських рішень соціально-економічного характеру за такими розрізами впливу як: зміни, наслідки і можливості, за кожною зі сфер сформовано набір показників, притаманних діяльності підприємств торгівлі (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Набір показників діяльності торговельного підприємства, який характеризує соціально-економічну систему

СФЕ-РИ	ПОКАЗНИКИ ДЛЯ АНАЛІЗУ		
	Змін	Наслідків	Можливостей
1	2	3	4
ЕКОНОМІКА	Продуктивність праці	Фінансовий результат	Економічний потенціал (індекс)
	Капіталовіддача	Накопичений знос необоротних активів	Коефіцієнт оновлення необоротних активів
	Витрати операційної діяльності	Рентабельність продажів	Аналіз резервів зниження витрат операційної діяльності
	Товарообіговість	Дохід / обсяг продажів	Рівень автоматизації праці
	Чистий грошовий потік	Структура витрат операційної діяльності	Структура товарообороту
	Чисельність персоналу	Коефіцієнт плинності кадрів	Структура доходів
	Середня кількість відпрацьованих людино/годин, днів		Втрати та фінансові санкції від недотримання екологічних норм
	Ціноутворення		Витрати на усунення наслідків порушень в екологічній сфері
	Логістичні процеси		Фінансові санкції від недотримання норм трудового права
ЕКОЛОГІЯ	Обсяги відходів і сміття	Вплив на клімат	
	Екологічний податок	Реалізація товарів «ЕКО», органіка чи «Біо»	Участь у екопрограмах
	Вартість утилізованих відходів	Участь у проектах зі збереження довкілля	Використання й продаж екологічно безпечної упаковки для товарів
	Коефіцієнт екологічності	Підтримка збалансованого способу життя покупців	
	Обсяги спожитого (проданого) пластику	Відповідальне споживання ресурсів (електроенергія, вода, пластик, пакувальні матеріали тощо)	
	Використання енергії та палива		Кількість викидів парникових газів
	Витрати на оплату праці і соціальне забезпечення працівників	Кількість нещасних випадків на виробництві	Зміни у нормативних документах з врегулювання трудових відносин

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4
СОЦІАЛЬНА СФЕРА	Рівень освіти персоналу	Кількість випадків тимчасової втрати працездатності працівників	Суми спрямовані на благодійну діяльність (у т.ч. корпоративне волонтерство)
	Коефіцієнт плинності кадрів	Реалізація товарів соціального значення за програмами державної підтримки	Програми лояльності для покупців (суми наданих знижок за усіма програмами)
	Кількість корпоративних заходів	Кількість страхових полісів працівників	Інфраструктура для людей з обмеженими можливостями
	Кількість працівників з особливими потребами	Індекс стійкості залученості працівників	
	Корпоративна соціальна відповідальність		
	Забезпеченість працівників спецодягом	Гендерні показники	
	Середній вік працівників		Навчання, стажування працівників
	Кількість заходів лояльності для покупців	Умови праці	

Кількість показників для аналізу не є вичерпною, оскільки специфіка форм торговельної діяльності, форматів і спеціалізації магазинів, регіонального розташування, організаційно-правової форми тощо, визначатиме їх перелік, виходячи із обраної мети формування аналітичного забезпечення та стратегічної цілі. Соціальна сфера підприємства є досить багатогранною та ефект від неї визначається вимірювальними і невимірювальними показниками, вартісними та кількісними, що ускладнює процес формування інформаційного забезпечення, проте, є на сьогодні необхідною умовою в якісному управлінні. При побудові такої таблиці з метою проведення аналізу, за показниками змін варто розраховувати дані за два попередніх періоди, наслідків – один попередній період та можливостей – на наступний період (табл. 3.3).

Сумарні відхилення, отримані за аналітичними розрахунками, дозволять визначити вплив змін соціальної сфери на інші сфери й на соціальну, здійснити прогноз оптимальних сум інвестицій на розвиток соціальної сфери чи енергозбереження, удосконалення асортиментної лінійки через збільшення певного сегменту товарів («Еко» чи діабетична група,

тощо), сформулювати коригування для алгоритмів реалізації стратегії та бюджетів.

Таблиця 3.3

Фрагмент звітнього реєстру аналітичного забезпечення для

ТОВ «Метро кеш енд Кері Україна»

(складено за: веб. сайт <https://www.metro.ua/about-metro/csr>)

Показники	Зміни			Наслідки	Можливості
	2017 р	2018 р	Відхилення	2019 р	2019-2020 рр.
...	...	...	...	...	...
Продуктивність праці	32551	34157	+1606	+1850	+2000
Рівень освіти персоналу:					
- вища	0,68	0,62	-0,06	-0,05	0,50
- фахова					
передвища	0,23	0,25	+0,02	+0,04	0,35
- професійна (професійно-технічна);	0,08	0,11	+0,03	+0,04	0,14
- повна загальна середня.	0,01	0,02	+0,01	-0,01	0,01
...	...	...	...	...	...

Аналіз за вичерпним переліком показників окремого торговельного підприємства дозволить сформулювати цілісне бачення стану його соціально-економічної системи та окреслити напрямки забезпечення її сталості. До прикладу, компанія METRO Cash & Carry у звіті про корпоративну соціальну відповідальність подала інформацію, що у 2015-2016 фінансовому році об'єм продажів більш екологічно чистих товарів METRO Cash & Carry Німеччина сягнули майже 51 мільйона євро за такими товарними позиціями як: товари, виготовлені з дотриманням етичних норм праці; риба, сертифікована MSC та ASC й органічна риба; органічні продукти (крім рибних). При здійсненні порівняння та відстеженні динаміки за такими показниками торговельне підприємство може прогнозувати подальше

впровадження напрямів соціальної відповідальності та оцінювати їх вплив на економічні показники діяльності підприємства й суспільний розвиток.

Проведення комплексної економічної оцінки отримують за одночасного й узгодженого вивчення сукупності параметрів, які відображають більшість аспектів зміни та розвитку соціально-економічної системи за такими основними групами показників: екологічна, соціальна та соціально-відповідальна (суспільство) результативність. Стійкість соціально-економічної системи забезпечується причинно-наслідковими зв'язками величин, пов'язаних з екологічною та соціальною діяльністю підприємства, розділених за категоріями внутрішніх та зовнішніх чинників. Проте, більш об'єктивне оцінювання можливо провести на основі аналізу внутрішніх чинників шляхом дослідження соціального та екологічного спрямування підприємства. Динаміка розвитку соціальної відповідальності підприємства залежить від створених умов, які сприяють впровадженню корпоративної соціальної відповідальності у діяльності підприємства. Оскільки кількісні багатофакторні моделі є більш об'єктивними для оцінки, формалізованими та зручними для порівняння та аналізу динаміки показників [75], використаємо аналітичний апарат розрахунку інтегрального показника, який передбачає застосування обраних восьми індикаторів певного аспекту діяльності, як складових синтетичного, узагальненого інтегрального показника (табл. 3.4 та 3.5).

Таблиця 3.4

Складові інтегрального показника екологічної діяльності торговельного підприємства

Екологічна діяльність	Показники	Розрахунок показника
	1	2
	К _{Е1} Коефіцієнт стягнень екологічного характеру	$\frac{\text{Сума нарахованого за звітний період екологічного податку (Кт субрах. 641) та фінансових санкцій за екологічні порушення}}{\text{Сума витрат, понесених на забезпечення екологізації діяльності}}$
	К _{Е2} Коефіцієнт утилізації відходів	$\frac{\text{Кількість відходів та сміття переданих на переробку}}{\text{Кількість відходів та сміття за звітний період}}$

Продовження табл. 3.4

1	2
К _{Е3} Коефіцієнт зміни рівня витрат на екологію	$\frac{\text{Рівень витрат на екологію у звітному періоді}}{\text{Рівень витрат на екологію у попередньому періоді}}$
К _{Е4} Коефіцієнт енергоефективності	$\frac{\text{Витрати на спожиті ресурси (вода, електроенергія)}}{\text{Вартість інвестицій, спрямованих на забезпечення енергоефективності}}$
К _{Е5} Коефіцієнт споживання та продажу небезпечних товарів (пластик, поліетилен, тощо)	$\frac{\text{Вартість спожитих та проданих товарів, небезпечних для довкілля у звітному періоді}}{\text{Вартість спожитих та проданих товарів, небезпечних для довкілля у попередньому періоді}}$
К _{Е6} Коефіцієнт екологічності ланцюга вартості товарів	$\frac{\text{Дохід від продажу товарів, за якими забезпечується прозорий ланцюг вартості}}{\text{Дохід (Кредитовий оборот субрах. 702 – ПДВ)}}$
К _{Е7} Коефіцієнт забезпеченості асортименту «екологічними» товарами (сертифікованих, органічних тощо)	$\frac{\text{Кількість «екологічних» товарів у асортиментній лінійці}}{\text{Загальна кількість товарів у асортиментній лінійці}}$
К _{Е8} Коефіцієнт екологічності	$\frac{\text{Вартість спожитих ресурсів (вода, електроенергія, паливно – мастильні матеріали)}}{\text{Витрати, понесені на забезпечення екологізації діяльності}}$
$I_E = \sqrt[8]{K_{E1} \times K_{E2} \times K_{E3} \times K_{E4} \times K_{E5} \times K_{E6} \times K_{E7} \times K_{E8}}$	

Таблиця 3.5

Складові інтегрального показника соціальної діяльності торговельного підприємства

Соціальна діяльність	Показники	Розрахунок показника
	1	2
	К _{С1} Коефіцієнт забезпеченості соціальної інфраструктури	$\frac{\text{Витрати на розвиток соціальної інфраструктури}}{\text{Витрати (Дебетовий оборот субрах. 91 – 94)}}$
	К _{С2} Коефіцієнт відсутності працівників через тимчасову непрацездатність	$\frac{\text{Кількість днів відсутності працівників через тимчасову непрацездатність}}{\text{Кількість робочих днів за попередній період}}$
	К _{С3} Коефіцієнт соціального забезпечення і навчання працівників	$\frac{\text{Витрати, спрямовані на соціальне забезпечення і навчання працівників}}{\text{Витрати (Дебетовий оборот субрах. 91 – 94)}}$
	К _{С4} Коефіцієнт корпоративного розвитку персоналу	$\frac{\text{Вартість інвестицій, спрямованих на корпоративні проекти}}{\text{Інвестиції у розвиток діяльності за звітний період}}$
	К _{С5} Коефіцієнт благодійності	$\frac{\text{Прибуток, спрямований на благодійність}}{\text{Нерозподілений прибуток звітного періоду}}$

Продовження табл. 3.5

1	2
К _{с6} Коефіцієнт працевлаштованості осіб з особливими потребами	Чисельність працівників з особливими потребами Загальна чисельність працівників підприємства
К _{с7} Коефіцієнт забезпеченості покупців товарами соціального значення	Сума доходу від продажу товарів соціального значення Дохід (Кредитовий оборот субрах. 702 – ПДВ)
К _{с8} Коефіцієнт плинності кадрів	Чисельність звільнених працівників за звітний період Середньоспискова чисельність працівників у звітному періоді
$I_c = \sqrt[8]{K_{C1} \times K_{C2} \times K_{C3} \times K_{C4} \times K_{C5} \times K_{C6} \times K_{C7} \times K_{C8}}$	

У таблицях 3.4 і 3.5 наведено базовий перелік показників, які характеризують екологічну та соціальну діяльність ритейлів сфери оптової та роздрібної торгівлі, зважаючи на складання ними нефінансової звітності, тобто здійснюючи попередньо збір відповідних даних.

Дослідивши показники фінансових та нефінансових звітів ТОВ «Метро кеш енд Кері Україна» та ТОВ «Ашан Україна гіпермаркет», розміщених на офіційних сайтах компаній та сформованих у відповідності положень стандарту GRI (Global Reporting Initiative), нами розраховано показники їх екологічної та соціальної діяльності (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Показники екологічної та соціальної діяльності ритейлів ТОВ «Ашан Україна гіпермаркет» та ТОВ «Метро Кеш енд Кері Україна» за 2018 рік

Показники - екологічна діяльність	ТОВ «Ашан Україна гіпермаркет»	ТОВ «Метро Кеш енд Кері Україна»	Показники - соціальна діяльність	ТОВ «Ашан Україна гіпермаркет»	ТОВ «Метро Кеш енд Кері Україна»
1	2	3	4	5	6
К _{е1} Коефіцієнт стягнень екологічного характеру	0,00012	0,0002	К _{с1} Коефіцієнт забезпеченості соціальної інфраструктури	0,003	0,002

Продовження табл. 3.6

1	2	3	4	5	6
К _{Е2} Коефіцієнт утилізації відходів	0,52	0,64	К _{С2} Коефіцієнт відсутності працівників через тимчасову непрацездатність	0,01	0,01
К _{Е3} Коефіцієнт зміни рівня витрат на екологію	1,17	1,24	К _{С3} Коефіцієнт соціального забезпечення і навчання працівників	0,033	0,021
К _{Е4} Коефіцієнт енергоефективності	0,31	0,42	К _{С4} Коефіцієнт корпоративного розвитку персоналу	0,065	0,043
К _{Е5} Коефіцієнт споживання та продажу небезпечних товарів	0,86	0,77	К _{С5} Коефіцієнт благодійності	0,065	0,047
К _{Е6} Коефіцієнт екологічності ланцюга вартості товарів	0,001	0,02	К _{С6} Коефіцієнт працевлаштованості осіб з особливими потребами	0,0518	0,028
К _{Е7} Коефіцієнт забезпеченості асортименту «екологічними» товарами	0,052	0,23	К _{С7} Коефіцієнт забезпеченості покупців товарами соціального значення	0,012	0,014
К _{Е8} Коефіцієнт екологічності	0,06	0,082	К _{С8} Коефіцієнт плинності кадрів	0,23	0,19
Кінцевий показник - інтегральний	0,052835	0,10861	Кінцевий показник - інтегральний	0,029654	0,022393

Інтегральний показник дає змогу співставити потенціал, що сприяє належній інтерпретації в певному економічному контексті стійкості соціально-економічної системи підприємства. Зведення показників у єдиний інтегральний дає змогу визначити якісну відмінність і отримати орієнтир

досліджуваної ситуації. Для визначення рівня розвитку соціально-економічної системи торговельного підприємства рекомендовано розраховувати два інтегральних показники екологічної та соціальної сфери.

На підставі розрахованих показників двох рітейлів (табл. 3.6) визначено інтегральні показники екологічної та соціальної діяльності (табл. 3.6).

Отримані результати свідчать про відмінність значень за екологічної сферою у досліджуваних рітейлів через те, що компанії мають різну специфіку щодо асортиментної лінійки, відбору постачальників, формування контингенту покупців, місця розташування тощо. Загально прийнято, що інтегральний показник приймає значення від 0 до 1, але має прагнути до 1, проте, такі специфічні види діяльності, лише починають займати відповідне місце в економічній діяльності торговельних підприємства і не набули достатнього рівня вагомості. Слід констатувати, що ТОВ «Метро Кеш енд Кері Україна» отримало кращий показник за екологічною діяльністю (0,10861 проти 0,052835 ТОВ «Ашан Україна гіпермаркет»), проте, не суттєво, але менший за інтегральний показник соціальної діяльності – 0,022393 від 0,029654 ТОВ «Ашан Україна гіпермаркет». Здебільшого, це пояснюється специфікою діяльності в цілому та стратегічних напрямів розвитку двох рітейлів, їхніми пріоритетними сферам для соціальних та екологічних інвестицій чи ініціатив. Показники, які характеризують соціально-економічну систему підприємства, в динаміці мають покращуватись та змінювати структуру соціального капіталу відповідно стратегічним цілям. При цьому, для дотримання рівноваги сталого розвитку як на макро- так і на мікрорівні, спрямування та фінансування такої діяльності має бути людино-орієнтованим, екологічним, відкритим суспільству (прозорість, якість, соціальна відповідальність). Результати аналізу також дозволяють переглядати джерела та обсяги фінансування соціально-економічної системи підприємства в короткостроковій та довгостроковій перспективі. Щодо питання інвестування у соціальну сферу,

воно завжди буде виникати перед власниками як нагальне, через превалювання потреби нарощення фінансового ефекту, над соціальним. Проте, доведеним є факт, що інвестиції у персонал підвищують ефективність використання ресурсів, а інвестиції у соціальні програми для покупців, сприяють зростанню товарообороту. Порівняння значень інтегральних показників у динаміці дозволить керівникам економічних служб проаналізувати й оцінити у подальшому вплив ефекту соціально-економічної системи на такі ключові показники діяльності: вартість середнього чеку, дохід, фінансовий результат, залучення коштів державних програм тощо. За умови отримання значення ефекту від провадження соціально-економічної діяльності вбачається доцільним розрахувати рентабельність такого виду діяльності. Отже, сьогодні підприємствам торгівлі варто визначати економічну ефективність у взаємозв'язку із соціальною, оскільки такий розрахунок ефектів посилений впливом ключових ресурсів кожного виду діяльності один на одного.

Зважаючи на той факт, що інформація для нефінансових звітів готується один раз на рік наприкінці звітного року чи на початку року наступного за звітним, дані щодо результативності функціонування соціально-економічної системи можуть бути проаналізовані після складання й ухвалення річного бюджету. У зв'язку із цим, вбачаємо доцільним передбачити можливість вносити зміни до бюджету за результатами аналізу показників нефінансової звітності, зважаючи на отримані під час аналізу значення показників розвитку соціально-економічної системи підприємства. Варто відзначити, що крупні рітейли, які здійснюють діяльність в Україні, почали з 2015 року поступово складати нефінансові звіти про стійкий розвиток та дотримуються соціально-економічного розвитку згідно 17 цілям сталого розвитку, прийнятих світовими лідерами на Саміті ООН у 2015 році. Зазначене зумовлює підприємствам торгівлі, які працюють безпосередньо із суспільством, забезпечуючи базові потреби людей кількісно та якісно, долучатись до аналізу соціально-економічної сфери, формувати відповідне

інформаційне та аналітичне забезпечення, складати звітність, яка надасть різним стейкхолдерам вичерпну інформацію про їх співпрацю із суспільством.

Враховуючи, що формування аналітичного забезпечення управлінням соціально-економічної системи залежить від низки значимих чинників, методичний рівень має відповідати запитам стейкхолдерів. Концептуально, функціонування соціально-економічної системи на підприємстві визначається на макро- та на мікрорівні через регулювання, управління та контроль. При цьому, у всьому світі посилюється значимість на підприємстві соціальної складової поряд з економічною, що виражається у приверненні уваги до впровадження соціальної відповідальності та складання нефінансової звітності за стандартом GRI. Отже, чітко вибудований алгоритм здійснення та методичні підходи до комплексного формування аналітичного забезпечення соціально-економічної системи підприємства дасть можливість достовірного оцінювання відповідних кількісних та якісних показників діяльності. Запропонований методичний підхід аналізу соціально-економічної системи торговельного підприємства за умов дотримання рівня сталого розвитку, дозволяє отримати інформацію про рівень досягнення цілей сталого розвитку й приймати виважені управлінські рішення щодо покращення таких показників.

Висновки до розділу 3

У процесі дослідження проблемних питань управління інформаційним забезпеченням обліку соціального капіталу, здійснення внутрішнього контролю та аналізу елементів соціального капіталу, обґрунтовано теоретичні положення і вироблено практичні рекомендації з удосконалення управління, контролю й аналізу елементів соціально-економічної системи торговельного підприємства, що дозволило дійти таких висновків:

1. Обґрунтовано необхідність розвитку облікових систем підприємств для формування інформаційного забезпечення управління соціальним капіталом через інтеграцію, побудовану на досягненні стратегічних цілей. Окреслено концептуальні засади моделювання управлінського обліку соціального капіталу, детермінованого показниками соціально-орієнтованого бізнес середовища, ґрунтуючись на цілісному підході, який охоплює всю соціально-економічну систему торговельного підприємства. Для якісної побудови моделі визначено завдання управлінського обліку соціального капіталу, рекомендовано регламенти та центри відповідальності, технічний рівень рекомендовано будувати за ітологічним напрямом. На цій основі запропоновано алгоритм прийняття рішень щодо елементів соціального капіталу в інформаційному середовищі підприємства, спрямований на досягнення інтеграції соціального та екологічного обліку у систему фінансового обліку.

2. Для розвитку інформаційного забезпечення управління соціальним капіталом рекомендовано модель управлінського обліку соціального капіталу в обліково-інформаційному середовищі торговельного підприємства, яка формується за трьома рівнями через теоретичне та практичне забезпечення із дотриманням концепції соціального розвитку підприємства та стратегічної спрямованості. Цьому передують проектування моделі, за якою визначено етапи та рівні, за якими передбачено її функціонування в обліковій системі підприємства. Обґрунтовано доцільність побудови моделі управлінського обліку соціального капіталу за стратегічним аспектом на позитивній теорії бухгалтерського обліку, за якою вбачається можливість відображати явища бухгалтерського обліку відповідно економічним та соціальним теоріям.

3. Рекомендовано концептуальну модель внутрішнього контролю соціального капіталу підприємствами торгівлі через обґрунтування організаційно-методичних засад та компонентів, які забезпечують їх виконання, застосовуючи підхід, що базується на оцінці ризику. Для

ефективної реалізації цієї моделі, запропоновано перелік процедур контролю соціального капіталу та розкрито їх зміст шляхом узгодженого функціонування необхідних елементів системи. Забезпечення якості внутрішнього контролю розкрито через взаємозв'язок облікової та контрольної систем.

4. Визначено взаємозв'язок облікового блоку – інформаційного джерела контролю та структурних одиниць внутрішнього контролю для досягнення підвищення оперативності внутрішнього контролю соціального капіталу. Рекомендовано як елемент внутрішнього контролю застосовувати процедури соціального аудиту та наведено завдання, які необхідно виконати під час проведення процедур соціального аудиту інтегрованих у процедури внутрішнього контролю соціального капіталу.

5. Як свідчать результати аналізу літературних джерел, на сьогодні не спостерігається чіткого алгоритму побудови аналітичного забезпечення соціально-економічної системи. Узагальнено концептуальні підходи до етапів шляхом представленого узгодженого алгоритму й механізму формування аналітичного забезпечення соціально-економічної системи торговельного підприємства. Систематизовано базовий перелік показників, які характеризують екологічну та соціальну діяльність рітейлів сфери оптової та роздрібної торгівлі та характеризують впровадження корпоративної соціальної відповідальності, зважаючи на складання ними нефінансової звітності у відповідності положень стандартом GRI (Global Reporting Initiative).

6. Обґрунтована доцільність розрахунку інтегральних показників, що передбачає застосування обраних восьми індикаторів певного аспекту соціальної (I_C) та екологічної (I_E) діяльності. Отримані в результаті аналізу результати свідчать про відмінність значень за екологічної сферою у досліджуваних рітейлів ТОВ «Метро кеш енд Кері Україна» та ТОВ «Ашан Україна гіпермаркет» через те, що компанії мають різну специфіку щодо асортиментної лінійки, відбору постачальників, формування контингенту

покупців, місця розташування тощо. Низькі показники розрахованих індексів (I_C 0,052835 та 0,10861 й I_E 0,029654 та 0,022393) обумовлені тим, що інвестиції у такі специфічні види діяльності, лише починають займати відповідне місце в економічній діяльності торговельних підприємства і не набули достатнього рівня вагомості.

Основні результати дослідження за розділом 3 опубліковані у працях: [120, 139, 201, 202, 204].

ВИСНОВКИ

Результатом дисертаційної роботи є теоретичне узагальнення та вирішення науково-практичного завдання, яке полягає в розвитку теоретико-методичного забезпечення та розробці практичних рекомендацій щодо обліку і контролю соціального капіталу підприємств торгівлі, що дозволило досягнути поставленої мети та зробити такі висновки.

1. Дослідження епістемології соціального капіталу в системі реалізації соціально-відповідальної політики торговельних підприємств дозволило ідентифікувати й узагальнити складові такого капіталу, від використання яких очікується економічна вигода та капіталізація. Доведено, що напрями соціально-відповідальної політики, спрямовані на забезпечення соціально-відповідального бізнесу визначають критерії ідентифікації складових соціального капіталу в розрізі людського, інтелектуального, репутаційного та інформаційного капіталу. На основі вивчення наукової літератури, уточнено змістове наповнення поняття «соціальний капітал» для цілей бухгалтерського обліку, який визначено як комплексну категорію, котра характеризує соціально-економічну діяльність підприємства через об'єкти обліку, що формують додану вартість майна підприємства у площині взаємозв'язку із суспільством, споживачами та персоналом.

2. Соціальний облік торговельного підприємства в процесі розвитку його цільових функцій набуває ознак невід'ємної складової інтегрованої системи бухгалтерського обліку. Варіативність соціально-відповідальної політики підвищує значення соціальних облікових даних за встановленими політикою пріоритетами їх формування. Ураховуючи зазначене та набутий практичний досвід у цій царині, спрямований на підвищення й забезпечення соціального рівня працівників, збереження довкілля, співпрацю із суспільством, доведено необхідність відображення інформації про таку діяльність в підсистемі бухгалтерського обліку – соціальному обліку. Для цього визначено концептуальні засади організації соціального обліку з метою

формування інформації про складові соціального капіталу, на основі яких забезпечується вимірювання результатів соціальної та екологічної діяльності підприємства для визначення відповідних індикаторів, які її характеризують.

3. В організаційній, методичній та технічній частинах облікової політики щодо соціального капіталу визначено та охарактеризовано критерії ідентифікації об'єктів обліку – елементів соціального капіталу й сформульовано організаційно-методичні аспекти розкриття за ним інформації в обліковій політиці згідно положень П(С)БО, МСФЗ та МСБО. Контекст формулювання положень облікової політики щодо соціального капіталу, запропоновано виокремлювати через три блоки: економічний, соціальний та екологічний, що дозволяє оцінювати корпоративну соціальну діяльність підприємства. Відносно кожного блоку визначено елементи облікової політики та розкрито їх облікове змістове наповнення, що забезпечить можливість розкриття інформації про елементи соціального капіталу в розрізі розділів нефінансового звіту та рекомендованих блоків.

4. За результатами дослідження виявлено дискусійні питання щодо визнання об'єктів обліку соціального капіталу та відображення операцій з ними, у зв'язку із чим доведено необхідність якісного професійного судження щодо розвитку таких питань в бухгалтерському обліку. Рекомендовано ведення соціального обліку при формуванні облікової моделі операцій з елементами соціального капіталу, як складової бухгалтерського обліку. Ґрунтуючись на зазначеному, удосконалено методичні засади синтетичного та аналітичного обліку операцій з елементами соціального капіталу на основі положень П(С)БО та МСФЗ. Ідентифіковано облікові номенклатури соціального капіталу за соціальною й екологічною сферами та віднесено їх до відповідних фасетів аналітичного обліку через те, що елементи соціального капіталу являють собою досить різноманітні об'єкти обліку.

5. Обґрунтовано концептуальні засади моделювання управлінського обліку соціального капіталу, детермінованого показниками соціально-

орієнтованого бізнес середовища, ґрунтуючись на цілісному підході, який охоплює всю соціально-економічну систему торговельного підприємства. Рекомендована модель формується за трьома рівнями через теоретичне та практичне забезпечення із дотриманням концепції соціального розвитку підприємства та стратегічної спрямованості. Цьому передують проектування моделі, за яким визначено етапи та рівні, що передбачають її функціонування в обліковій системі підприємства. Доведено доцільність побудови моделі управлінського обліку соціального капіталу за стратегічним аспектом на позитивній теорії бухгалтерського обліку, яка ґрунтується на можливості відображати явища бухгалтерського обліку відповідно економічним та соціальним теоріям. Для якісної побудови моделі визначено завдання управлінського обліку соціального капіталу, рекомендовано регламенти та центри відповідальності, технічний рівень рекомендовано будувати за ітологічним напрямом. На цій основі запропоновано алгоритм прийняття рішень щодо елементів соціального капіталу в інформаційному середовищі підприємства, спрямований на досягнення інтеграції даних соціального обліку у загальній системі бухгалтерського обліку.

6. Для розвитку методичних положень складання нефінансового звіту узагальнено підходи, за якими передбачається структурування обраного звіту відповідно напрямам соціально-відповідальної політики шляхом систематизації показників, які характеризують сфери співпраці із суспільством й споживачами та екологізацію довкілля й управління персоналом, що забезпечує транспарентність інформації про соціальну відповідальність підприємства. Рекомендоване структурування нефінансового звіту, згідно передбачених у GRI (Global Reporting Initiative) показників, з урахуванням економічного, екологічного та соціального критерію ефективності, що сприятиме прозорості діяльності підприємства торгівлі, як суспільно значимого суб'єкта ринку для різних груп стейкхолдерів.

7. З метою формування достовірного інформаційного забезпечення, рекомендовано концептуальну модель внутрішнього контролю соціального капіталу підприємств торгівлі через обґрунтування організаційно-методичних засад та компонентів, які уможливають їх виконання, застосовуючи підхід, що базується на оцінці ризику. Для ефективної реалізації цієї моделі, запропоновано перелік процедур контролю соціального капіталу та розкрито їх зміст шляхом узгодженого функціонування необхідних елементів системи. Забезпечення якості внутрішнього контролю розкрито через взаємозв'язок облікової та контрольної систем. Визначено взаємозв'язок облікового блоку – інформаційного джерела контролю та структурних одиниць внутрішнього контролю для досягнення підвищення оперативності внутрішнього контролю соціального капіталу. Рекомендовано використовувати процедури соціального аудиту, як елементу внутрішнього контролю та наведено завдання, які необхідно виконати під час проведення процедур соціального аудиту інтегрованих у процедури внутрішнього контролю.

8. Аналіз літературних джерел свідчить про відсутність чіткого алгоритму побудови обліково-аналітичного забезпечення соціально-економічної системи торговельного підприємства. У розвиток зазначеного, узагальнено концептуальні методичні підходи до етапів побудови інформаційно-аналітичного забезпечення соціально-економічної системи шляхом представленого узгодженого алгоритму й механізму його формування з метою визначення впливу елементів соціального капіталу на стійкість соціально-економічної системи торговельного підприємства. Для цього систематизовано базовий перелік показників, які характеризують екологічну та соціальну діяльність ритейлів сфери оптової та роздрібної торгівлі й характеризують впровадження корпоративної соціальної відповідальності, зважаючи на складання ними нефінансової звітності у відповідності до положень стандарту GRI (Global Reporting Initiative). Для оцінювання ефективності соціально-економічної системи підприємства та

рівня досягнення поставлених завдань соціально-відповідальної політики, обґрунтована доцільність розрахунку інтегральних показників, що передбачає застосування обраних восьми індикаторів певного аспекту соціальної (I_C) та екологічної (I_E) діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Амеліна А. О., Секіріна Н. В. Сучасний стан та напрямки розвитку соціоорієнтованого обліку в Україні. Modern problems and ways of their solution in science, transport, production and education 2013 : матеріали міжнар. конф. 18–29 червня 2013 р. Sworld. 2013. URL: <http://www.sworld.com.ua/konfer31/505.pdf> (дата звернення: 28.02.2017р.).
2. Аннаев А. А. Сущность, стандарты и процесс подготовки нефинансовой отчетности. *Аудит и финансовый анализ*. 2009. № 6. URL: <http://auditfin.com/fin/2009/6/Annaev/Annaev%20.pdf> (дата звернення: 05.09.2018).
3. Архиреев С. И. Социальный капитал как элемент нематериального капитала трансформирующейся экономики. *Социальная экономика*. 2001. № 2. С. 5–11.
4. Багнюк А. Л. Соціальний капітал і квантифікація суспільних процесів у сучасному соціумі. URL: <http://intkonf.org/bagnyuk-al-sotsialniy-kapital-i-kvantifikatsiya-suspilnih-protsesiv-u-suchasnomu-sotsiumi/> (дата звернення: 21.08.2018).
5. Байрактар Ю. П. Нефінансова звітність підприємств та етапи її формування. *Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова*. 2015. Т. 20. Вип. 1/1. С. 57–61.
6. Балакай О. Б. Концепція стійкого розвитку та ринкова економіка. *Схід : зб. наук. праць*. 2004. № 2(60). С. 58–62.
7. Баранник Л. Б., Даценко В. В. Соціальний капітал: питання теорії та практики. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2019. № 1(63). С. 160–166
8. Барановська Т. В., Дикий А. П., Барановська Т. В., Баришнікова О. М. Ідентифікація об'єктів соціальної складової звітності сталого розвитку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. Вип. 1. С. 3–14. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2017_1_3 (дата звернення: 12.07.2018).

9. Безверхий К. В. Соціально-орієнтована звітність підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 2–3. С. 70–77.
10. Безверхий К. В., Пантелеев В. П. Використання звітності про соціальну діяльність для підтримки корпоративної соціальної відповідальності. Соціальна відповідальність як форма забезпечення сталого розвитку господарюючих систем: суспільство, галузь, підприємство : монографія / за наук. ред. В. С. Ніценка, Н. П. Кусик. Одеса: ТОВ «Лерадрук», 2017. С. 101–139.
11. Безверхий К. Виплати працівникам підприємства за МСФЗ в контексті соціальної складової фінансової звітності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 7. С. 34–40.
12. Білявський В. Підвищення рівня соціальної відповідальності торговельного підприємства. *Вісник КНТЕУ*. 2009. №5. С. 84–91.
13. Блакита А. В., Поляк Р. С. Нефінансова звітність як інструмент оцінювання соціальної відповідальності бізнесу. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2015. Випуск 15. Ч 4. С.126–219.
14. Блозва П. І. Соціальний капітал як психологічний ресурс становлення політичної культури: модель емпіричного дослідження. *Наукові студії із соціальної та політичної психології*. 2016. Вип. 37 (40). С. 114–125.
15. Богданова Ж. А. Развитие социального учета в Украине: определение основных понятий. *Інноваційна економіка*. 2013. № 7(45). С. 293–296.
16. Боцян Т. В., Зварич Л. В. Соціальний капітал в індустрії гостинності: обліковий аспект. *Економіка. Управління. Інновації. Серія «Економічні науки»*. 2019. Вип. 1 (24). URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2019_1_4 (дата звернення: 24.06.2018).
17. Бочуля Т. В. Інновативний розвиток обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством : монографія. Харків : ВД «Інжек», 2015. 404 с.

18. Бурдюк О. В. Облік соціально відповідальної діяльності як інформаційна основа управління сталим розвитком підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 20. С. 33–38.
19. Бурдюк О. В. Система об'єктів обліку в управлінні сталим розвитком підприємства. *Інноваційна економіка*. 2015. № 5. С. 48–55.
20. Буковинська М. П. Соціальна звітність і соціальний аудит: інструменти управління корпораціями. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2010. № 4. С. 110–114.
21. Буркинський Б. В., Горячук В. Ф. Соціальний капітал: сутність, джерела та структура, оцінка. *Економіка України*. 2013. № 1. С. 67–81.
22. Бутинець Т. А. Розвиток науки про бухгалтерський облік і господарський контроль: забезпечення стійкості розвитку економіки України : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2012. 307 с.
23. Бутинець Т. А. Управлінський контроль та його елементи. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2010. № 1. С. 31–37.
24. Бутинець Т. А., Давидюк Т. В., Жиглей І. В., Замула І. В. Розвиток науки про бухгалтерський облік і господарський контроль: забезпечення стійкого розвитку економіки України : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2012. 308 с.
25. Бутнік-Сіверський О. Б. Інтелектуальний капітал (теоретичний аспект). *Інтелектуальний капітал*. 2002. № 1. С. 16–27.
26. Василенко В. А. Диагностика устойчивого развития предприятий : монография. Киев : Центр учебной литературы, 2006. 184 с.
27. Васильева В. В., Гаврилова О. А. Методические подходы к интеграции систем управленческого учета, бюджетирования и сбалансированных показателей как эффективных инструментов управления на предприятии. *Вестник АГТУ*. 2010. № 1. С. 36–46.
28. Вигівська І. М. Тенденції розвитку бухгалтерського обліку в державному секторі: міжнародний контекст. *Проблеми теорії та*

методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2019. Вип. 2 (43). С.75–81.

29. Височан О. С., Кіш І. Р. Трансформація інформаційної функції бухгалтерського обліку як відповідь на виклики сучасної економіки. *Бізнес Інформ*. 2016. № 3. С. 160–165.

30. Войнаренко М. П., Семенов К. Л. Розвиток класифікації необоротних активів у стандартизації облікового забезпечення для прийняття управлінських рішень. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2013. № 5. т. 2. С. 175–182.

31. Волошина С. В. Архітектоніка людського капіталу підприємства. *Держава та регіони. Серія «Економіка та підприємництво»*. 2018. № 1. С. 46–52.

32. Волпото Дж. Стратегии за успех на предприятие. София, АИС «Хоризрнти», ЦИНТИ. 1989. 12 с.

33. Герасименко О. О. Соціальний облік та нефінансова звітність як інструменти реалізації соціальної відповідальності. *Вісник КНУ ім. Т. Шевченка. Серія «Економіка»*. 2012. № 137. С. 39–43.

34. Герега О. В. Сутність фінансово-економічної стійкості сучасних суб'єктів економіки. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 794. С. 250–254.

35. Гетьман О. О., Шаповал В. М. Економічна діагностика : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. Київ : Центр навчальної літератури, 2007. 307 с.

36. Годнюк І. В., Семенишена Н. В. Соціальний облік та звітність як інструменти соціальної відповідальності. *Подільський вісник: сільське господарство, техніка, економіка*. 2017. Вип. 26(2). С. 131-140.

37. Голінач Л. І. Сутність соціального аудиту в процесі утвердження соціальної відповідальності бізнесу. *Економічний аналіз: зб. наук. праць*. Тернопільський національний економічний університет. Тернопіль :

Видавничо-поліграфічний центр ТНЕУ «Економічна думка», 2015. № 2. Т. 18. С. 113–117.

38. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. Київ : Центр навчальної літератури, 2007. 522 с.

39. Голов С. Ф., Костюченко В. М., Кулага О. М. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами : метод. посібник. Федер. проф. бухгалтерів і аудиторів України. Вид. 4-те. Київ : ФПБАУ, 2013. 267 с.

40. Господарський кодекс України № 436-IV від 16.01.2003 р. (із змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?reg=436-15> (дата звернення: 26.10.2018).

41. Градюк Н. М. Корпоративна соціальна політика: підходи до формування. *Економічні науки. Серія «Економіка та менеджмент»*. Луцьк. 2011. Випуск 8 (30). С. 69–78.

42. Гриценко О. І. Екологічний облік: визначення перспектив та основних засад упровадження. *Економіка і суспільство*. 2016. № 2. С 678–683. URL: <https://cutt.ly/2eQ3QF> (дата звернення: 12.06.2018).

43. Гриценко О. І. Тенденції та проблеми формування інтегрованої звітності суб'єктами господарювання. *Молодий вчений*. 2014. № 2(05). С. 31–34.

44. Грішнова О. А. Людський, інтелектуальний і соціальний капітал України: сутність, взаємозв'язок, оцінка, напрями розвитку. *Соціально-трудова відносини: теорія та практика*. 2014. № 1. С. 34–40.

45. Грішнова О. А., Кочума І. Ю. Соціальний капітал у системі економічних ресурсів. *Соціоекономіка: зб. наук. Праць*. Донецьк: ІЕП НАНУ, 2009. С. 38–48.

46. Гросул В. А. Ресурси підприємства: теоретичне осмислення сутності. *Бізнес Інформ*. 2013. № 7. С. 236–242.

47. Гуменюк О. О. Функціонування аналітичного забезпечення діяльності підприємства. *Сталий розвиток економіки*. 2015. № 3. С. 212–216.
48. Дем'янчук О. І. Елементи соціального капіталу. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка». 2010. Вип. 14. С. 271–279.
49. Дем'янчук О. І. Формування властивостей соціального капіталу підприємства. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія»*. Серія «Економіка». 2011. Вип. 16. С. 270–276.
50. Демків О. Б. Мережева структура соціального капіталу : автореф. дис. ... канд. соціол. наук : 22.00.03. Київ. 2006. 16 с.
51. Демків О. Соціальний капітал та рентоорієнтовані соціальні мережі в умовах державного монополізму. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Соціологія*. 2013. Вип. 1. С. 28–34. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/VKNU_soc_2013_1_6 (дата звернення: 25.11.2018).
52. Демчук О. М. Вплив людського фактора на ефективність діяльності підприємств сфери послуг : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.01. Челябінськ, 2004. 21 с.
53. Державна служба статистики України. Економічна статистика. URL: <http://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 26.06.2018).
54. Дерій В. А., Дерій М. В. Облікові та аналітичні компоненти нефінансової звітності та їх роль в економічній системі. *Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету. Серія «Економічні науки»*. 2014. Вип. 2(88). С. 95–103.
55. Диба В. М. Облік та аналіз нематеріальних активів в умовах інституційних змін: теорія і методологія: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Київ, 2017. 36 с.
56. Дикий А. П., Грицишен Д. О. Соціальне звітування суб'єктів господарювання як інструмент забезпечення сталого розвитку. *Проблеми*

теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнар. збірник наукових праць. 2011. № 1 (13). С. 132–141.

57. Домбровська С. О. Стратегічні орієнтири управління структурою капіталу підприємства. *Держава та регіони. Серія «Економіка та підприємництво»*. 2018. № 4. С. 113–119. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep_2018_4_16 (дата звернення: 12.11.2018).

58. Дорош Н. І. Внутрішній контроль та аудит в управлінні ризиками на підприємстві. *Вісник Львівської комерційної академії. Сер.: Економічна*. 2014. Вип. 44. С. 148–152.

59. Дубініна М. В., Галкін В. В., Трум О. Ю., Височанська А. В. Соціальний облік: закордонний та вітчизняний досвід. *Modern economics*. 2019. № 13. С. 85–89.

60. Дунська А. Р., Жалдак Г. П. Соціальний капітал як ресурс інноваційного розвитку підприємств. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія «Економічні науки»*. 2014. № 3(3). С. 95–99. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2014_3\(3\)_21](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vchnu_ekon_2014_3(3)_21) (дата звернення: 20.12.2018).

61. Економічна енциклопедія: У 3-х т. Т.1 редкол. : С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. Київ : Видавничий центр «Академія», 2000. 864 с.

62. Євдокимов В. В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2011. 37 с.

63. Євдокимов Ф. І., Губська М. В. Соціальний капітал підприємства: методи виміру. *Економічний вісник Національного гірничого університету*. 2006. № 1. С. 78–85.

64. Єлагін В. П. Про сутність поняття «соціальний капітал» та його роль у процесі розбудови соціальної держави. *Актуальні проблеми державного управління*. 2011. № 1. С. 46–55.

65. Єрмакова О. А. Соціальний капітал як важливий фактор економічного розвитку України та її регіонів. *Вісник Національного*

університету «Львівська політехніка». *Проблеми економіки та управління*. 2016. № 847. С. 88–96.

66. Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська Л. Г. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності. ДННУ «Акад. фін. Управління». 2015. 400 с.

67. Жиглей І. В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2010. 496 с.

68. Жиглей І. В. Облікове забезпечення заходів, пов'язаних з підвищенням мотивації праці в світлі П(С)БО 26 «Виплати працівникам». *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2009. № 3. С. 60–65.

69. Жиглей І. В. Облікове забезпечення соціально відповідальної діяльності в умовах антикризового управління. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2013. № 2. С. 45–51.

70. Жиглей І. В. Суб'єктні характеристики соціальної відповідальності та їх вплив на обліковий процес. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. ЖДТУ. 2018. Вип. 3 (41). С.33–41.

71. Жук В. М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку: відповідь на виклики сучасності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 8–9. С. 14–23.

72. Журавльова І. В., Немашкало К. Р. Емпіричні дослідження формування соціального капіталу на мезорівні. *Бізнес Інформ*. 2014. № 9. С. 65–72.

73. Задорожний З.-М. В., Судин Ю. А. Витрати на формування внутрішнього гудвілу як об'єкт управлінського обліку. *Науковий вісник Полісся*. 2018. № 3 (15). С. 90–95.

74. Захарова Т. В., Камысовская С. В. Институциональные аспекты формирования социальной отчетности: российский и международный поход. *Вести Ин-та дружбы народов Кавказа «Теория экономики и управления народным хозяйством». Серия «Экономические науки»*. 2011. № 4 (20). С. 84–92.

75. Захожай В. Б., Корецька О. В. Методика розрахунку інтегрального показника інноваційної спрямованості підприємств. *Наукові праці Міжнародної академії управління персоналом*. 2015. № 44 (1). С. 158–165.

76. Ивашковская И. В. Стейкхолдерский подход к управлению, ориентированному на приращение стоимости компании. *Корпоративные финансы*. 2012. № 2. С. 14–23.

77. Камінська Т. Г. Інтелектуальний капітал як складова кругообороту капіталу підприємства в обліку і звітності. *Бізнес Інформ*. 2013. № 6. С. 289–295.

78. Карпенко Ю. В. Сутність і структура соціального капіталу сфери туризму в умовах модернізації. *Економічний вісник Донбасу*. 2017. № 1(47). С. 110–118.

79. Кашпур А. Соціальний капітал бренду. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2017. № 5. С. 86–95.

80. Кірейцев Г. Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві : наукова доповідь на міжнар. наук.-практ. конф. Подільського держ. аграрно-техніч. ун-ту, м. Кам'янець-Подільський, 24-25 вересня 2009 р. Кам'янець-Подільський, 2009. 28 с.

81. Климочкин А. К. Социальный капитал как условие осуществления трансакций. *Вестник Ленинградского государственного университета им. А. С. Пушкина*. 2014. Т. 6, № 3. С. 15–27. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/sotsialnyy-kapital-kak-uslovie-osuschestvleniya-transaktsiy> (дата звернення: 15.07.2018).

82. Ковтуненко К. В. Особливості обліку інтелектуального капіталу на підприємстві. *Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту. Серія « Економіка і менеджмент»*. 2012. № 1. С. 90–97.

83. Кодекс законів про працю України № 322-VIII від 10.12.1971 р. (із змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення: 26.10.2018).

84. Колосок А. М. Формування соціально відповідальної політики у волинській області. *Актуальні проблеми економіки*. 2014. № 9(159). С. 319–324.

85. Колот А. М. Корпоративна соціальна відповідальність, соціальна звітність та аудит як сучасні інститути та технології соціального розвитку. *Україна: аспекти праці*. 2010. № 3. С. 3–9.

86. Король С. Я. Нефінансова звітність підприємства. *Вісник КНТЕУ*. 2011. № 6. С. 102–113.

87. Король С. Я. Роль управлінського обліку в досягнення соціальної відповідальності бізнесу. *Вісник КНЕУ*. 2009. № 1. С. 80–87.

88. Король С. Я. Теоретичні засади соціального обліку. *Облік і фінанси*. 2016. № 2. С. 29–34. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2016_2_6 (дата звернення: 12.09.2018).

89. Короп О. Франчайзинг: облік операцій між резидентами. *Дебет-Кредит*. 2008. № 27. URL: <http://dtkt.com.ua/show/1cid03680.html> (дата звернення: 02.06.2018). – Назва з екрана.

90. Корягін М. В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції : монографія. Львів : ЛКА, 2012. 389 с.

91. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія. Львів : ЛКА, 2016. 276 с.

92. Костирко Л. А. Діагностика потенціалу фінансово-економічної стійкості підприємства: монографія. : 2-ге вид. перероб. і доп. Харків : Фактор, 2008. 336 с.

93. Костирко Р. О. Інтегрована звітність – інструмент соціально відповідального бізнесу. *Часопис економічних реформ*. 2014. № 1(13). С. 49–54.

94. Костирко Р. О. Внутрішній контроль в системі управління підприємства: методологічне забезпечення. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2010. № 3 (53). С. 97–99.

95. Костишин Н. С. Сутність екологічних зобов'язань як об'єкт екологічного обліку. Формування ринкової економіки : зб. наукових праць КНЕУ ім. Вадима Гетьмана. 2015. Вип. 33. С. 582–589.

96. Крутова А. С., Нестеренко О. О. Впровадження проекту формування інтегрованої звітності в обліково-аналітичний процес. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія* : матеріали міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. м. Тернопіль, 30 червня 2017 р. Тернопіль: ТНЕУ, 2017. С. 196–199.

97. Кузнецова С. А. Перспектива бухгалтерського обліку: стратегічність, електронна комерція та соціальна спрямованість. *Європейський вектор економічного розвитку*. 2014. № 1 (16). С. 73–83.

98. Кузнецова С. А., Кузнецов А. А. Фінансова система, управлінський облік і контроль майбутнього: теорія хаосу та інформаційна асиметрія. *Економічний Нобелівський вісник*. 2016. № 1 (9). С. 129–137.

99. Кузьмін О. Є., Мельник О. Г., Петришин Н. Я. Соціально-економічна діагностика діяльності підприємства в умовах глобалізації: сутність, види, принципи здійснення. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія «Логістика». 2010. № 69. С. 623–628. URL: <http://ena.lp.edu.ua/handle/ntb/11959> (дата звернення: 02.06.2018).

100. Кузьмінський А. М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Вища школа, 1993. 223 с.

101. Куцик П. О., Бачинський В. І., Полянська О. А. Управлінський облік операційної діяльності підприємств оптової торгівлі : монографія. Львів : Видавництво «Растр-7», 2015. 312 с.

102. Куцик П., Семенишина Ю. Соціальна звітність підприємств: проблеми і перспективи розвитку. *Економічний дискурс* : міжнар. збірник наукових праць. 2014. Випуск 3. С. 135–139.

103. Кушлик О. Ю., Слоньовський О. Р. Концепція соціальної відповідальності вітчизняних підприємств. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Випуск 16. Частина 2. 2016. С. 52–55.

104. Лебедєв І. Корпоративна соціальна відповідальність: концепція і модель для України. *Україна: аспекти праці*. 2014. № 5. С. 13–19.

105. Левицька С. О. Організація обліку діяльності суб'єктів як синергетичний процес інформаційного забезпечення їх менеджменту. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»*. 2016. № 1(29). С. 133–139.

106. Левицька С. О. Соціальний облік: методичний підхід та організаційне забезпечення. *Вісник національного університету «Львівська політехніка»*. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2014. № 797. С. 255–262.

107. Левицька С. О., Осадча О. О. Управлінський облік соціального забезпечення працівників на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз». 2016. Вип. 2-3. С. 214–227. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2016_2-3_14 (дата звернення: 06.08.2018).

108. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське відображення інтелектуального капіталу : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04. Київ, 2006. 20 с.

109. Легенчук С. Ф., Степанюк О. С., Ренкас Ю. Деякі проблемні питання аудиту операцій з комерціалізації нематеріальних активів у системі франчайзингових відносин. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2016. № 2. С. 20–26.

110. Ленъ В. С., Колівешко О. М. Екологічний облік: поняття та зміст. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2014. № 2 (74). С. 223–229.
111. Лиса О., Андрушко Р. Обліково-правові аспекти франчайзингу. *Вісник Львівського національного аграрного університету*. 2013. №20(1). С. 200–206.
112. Лігоненко Л. О., Тремблук М. Д. Розробка та провадження корпоративної соціальної звітності. *Молодий вчений*. 2016. № 12. С. 852–856. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2016/12.1/199.pdf> (дата звернення: 02.09.2018).
113. Лізогуб Р. П. Удосконалення інформаційної складової планування та управління екологічними витратами. *Качество экономического развития: глобальные и локальные аспекты* : матеріали IV междунар. науч.-практ. конф. 24–25 мая 2012 г. URL: http://www.confcontact.com/2012_05_25/2_lizogub.php (дата звернення: 12.09.2018).
114. Лоханова Н. О. Облікова політика як інструмент управління економічною безпекою компанії. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 11. С. 12–16. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd_2014_11_4 (дата звернення: 02.07.2018).
115. Лоханова Н. О. Поглиблення інтеграційних процесів як напрям розвитку облікової системи в управлінні економічною стійкістю підприємств. *Ефективна економіка*. 2014. № 11. URL: <http://www.economy.наука.com.ua/?or=1&z=3484> (дата звернення: 02.05.2018). – Назва з екрана.
116. Лоханова Н. О. Застосування системи збалансованих показників у системі стратегічного управлінського обліку закладів ресторанного господарства. *Ефективна економіка*. 2015. № 11. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_11_21 (дата звернення: 04.05.2018). – Назва з екрана.
117. Макконнелл К. Р., Брю С. А. Экономикс. В 2 т.: пер.с англ. т.1. Москва : Инфра-М, 1992. 399 с.

118. Маноїленко О. В., Сиром'ятникова О. В. Теоретичні аспекти визначення стійкості соціально-економічних систем. *Бізнес Інформ*. 2015. № 12. С. 8–14.

119. Матюха М. М. Ітологічна концепція організації управлінського обліку та звітності. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 4. С. 36–43. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2015_4_7 (дата звернення: 08.06.2018).

120. Мельничук М. О. Внутрішній контроль соціального капіталу торговельних підприємств. *Економічний простір*: збірник наукових праць. Дніпро: ПДАБА, 2019. № 142. С. 185–195.

121. Мельничук М. О. Облік соціального капіталу через призму взаємодії керівництва підприємства. *Фінансова система України: актуальні питання, досягнення та можливості розвитку*: матеріали XI Симпозіуму, м. Харків, 22 листопада 2018 р. Харків: ХІФ КНТЕУ, 2018. С. 423–424.

122. Мельничук М. О. Облікова політика соціального капіталу торговельного підприємства. *Вісник Приазовського державного технічного університету. Серія «Економічні науки»*: Збірник наукових праць. Маріуполь: ДВНЗ «Приазовський державний технічний університет», 2018. Випуск 36. С. 250–256.

123. Мельничук М. О. Обліково-методичні засади франчайзингових операцій. *Регіональна бізнес-економіка та управління: науковий виробничо-практичний журнал*. ВФЕУ, 2015. № 2(46) С. 103–108.

124. Мельничук М. О. Репутаційний капітал в обліковій системі підприємств торгівлі. *Соціально-економічний розвиток системи фінансів і управління в інноваційному середовищі: проблеми, ефективність, перспективи* : матеріали IX Симпозіуму, м. Харків, 25 листопада 2016 р. Харків: ХІФ КНТЕУ, 2016. С. 370–371.

125. Мельничук М. О. Соціальна складова людського капіталу в обліковій системі підприємства. *Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація* : матеріали XV всеукр. наук. конф., м. Київ, 24 березня 2017. НАСОА, Київ. 2017. С. 57–59.

126. Мельничук М. О. Соціальний капітал у системі бухгалтерського обліку торговельних підприємств. *Трансформаційні перетворення обліково-аналітичного забезпечення управління в умовах євроінтеграційних процесів* : зб. матеріалів IV Міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 25 листопада 2016 р. Київ: КНЕУ, 2016. С. 89–91.

127. Мельничук М. О. Франчайзингові операції у франчайзі: обліково-правовий аспект. *Розвиток національної економіки: теорія та практика* : зб. матеріалів Міжнар. наук.-практ. конф., м. Івано-Франківськ, 3-4 квітня 2015 р. Частина 3. Івано-Франківськ. 2015. С. 285–286.

128. Методичні рекомендації зі складання звіту про управління: Наказ Міністерства фінансів України від 07.12.2018 р. № 982. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18> (дата звернення: 20.12.2018).

129. Мизиковский Е. А. Теория бухгалтерского учёта : учебник. Київ: Економіст, 2002. 400 с.

130. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» від 01.01.2012 (зі змінами і доповненнями). URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_050 (дата звернення: 02.06.2018).

131. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» від 30.06.2017 (зі змінами і доповненнями). URL: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS%2015_ukr_2016.pdf (дата звернення: 08.06.2018).

132. Мних О. Б. Маркетинг у формуванні ринкової вартості машинобудівного підприємства: теорія і практика : монографія. Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2009. 428 с.

133. Момот Л. В., Овдій О. В. Бухгалтерський облік франшизи. *Наукові праці НУХТ*. 2010. № 35. С. 173–178.

134. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Теория бухгалтерского учета : ученик, пер. с англ. под ред. Соколова Я. В., Смирновой И. А. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.

135. Нафус І. І. Соціальний капітал як категорія економіко-теоретичного дослідження. *Бізнес-навігатор*. 2018. Вип. 1–1. С. 17–20.
136. Немашкало К. Р. Социальный капитал как фактор устойчивого развития экономической системы : матеріали Міжнар. форуму молодих вчених «Ринкова трансформація економіки постсоціалістичних країн», м. Харків, 19–20 травня 2005 р. Харків : ХНТУСГ, 2005. Том 1. С. 92–93.
137. Немашкало К.Р. Морфологічний аналіз соціального капіталу. *Комунальне господарство міст* : зб. наук. праць Харків. нац. ун-т міськ. господар. ім. О. М. Бекетова. Серія : Економічні науки, 2014, Випуск 115. С. 74–82.
138. Немашкало К.Р. Теоретико-методичне забезпечення оцінки функціонування соціального капіталу: дис. ... канд. екон. наук : 08.00.07. Харків, 2015. 241 с.
139. Облік та контроль в системі економічної безпеки державних і корпоративних фінансів : монографія / за заг. ред. О. В. Чумак; Харків. ін-т фінансів Укр. держ. ун-ту фінансів та міжнар. торгівлі. Харків : Іванченко І. С., 2015. 155 с.
140. Окладский П. В. Соотношение понятий экономической несостоятельности и устойчивости предприятий. *Лесной журнал*. 2000. № 5–6. С. 176–180.
141. Олійник Я. В. Облікова політика як інструмент вирішення методичних питань складання фінансової звітності підприємств. *Фінанси, облік і аудит. Збірник наукових праць*. Київ, ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана». 2012. № 20. С. 347–354.
142. Омецінська І. Я. Облік як інформаційна база для реалізації соціальної політики в управлінні підприємством. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017 р. № 4. С. 125–137.
143. Орищенко М. М. Формування та облік резервів щодо розрахунків з працівниками з оплати праці торговельних підприємств України. *Науковий*

вісник Полтавського університету споживчої кооперації України. 2010. № 4 (43). С. 162–167.

144. Осадча О. О. Інтелектуальний капітал як об'єкт генерування доходу фінансово-господарської діяльності. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»*. 2016. № 1(29). С. 55–59.

145. Осадча О. О. Обліково-аналітичне забезпечення соціального капіталу в сучасних економічних умовах. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2016. № 1. С. 31–38. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2016_1_6 (дата звернення: 03.09.2018).

146. Пацула О. І. Облік і контроль соціальних витрат підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ, 2008. 20 с.

147. Перчук О. Особливості обліку операцій франчайзингу у підприємства – франчайзі. *Економічний вісник університету ДВНЗ. Переяслав*. 2010. Вип. 14. С. 144–152.

148. Петренко С. М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем : монографія. Донецьк : Донецький НУЕТ, 2007. 290 с.

149. Петренко С. М., Бесарабов В. О. Формування об'єктів соціально орієнтованого обліку та розкриття інформації про них у фінансовій та соціальній звітності. *Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. Серія «Економічні науки»*. 2013. № 4. С. 183–192.

150. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2005. 420 с.

151. Пилипів Н. І., П'ятничук І. Д., Максимів Ю. В. Забезпечення сталого розвитку підприємства сучасним інструментарієм стратегічного управління: концепція бізнес-адміністрування. *Теорія і практика стратегічного управління розвитком галузевих і регіональних суспільних*

систем : Матеріали VI міжнар. наук.-практ. конф., м. Івано-Франківськ, 11-13 жовтня 2017 р., Івано-Франківськ : ІФНТУНГ. 2017. С. 376–379.

152. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Інструкція про застосування від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 08.09.2018).

153. Поддубна Н. М. Організація та функціонування системи внутрішнього контролю роздрібних торговельних підприємств споживчої кооперації. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 11. С. 359–363. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2015_11_44 (дата звернення: 02.09.2018).

154. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» від 31.01.2000 р. № 20 (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00> (дата звернення: 02.07.2018).

155. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» від 28.10.2003. (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03/print1447496000227706> (дата звернення: 12.09.2018).

156. Потрашкова Л. В. Модель зв'язку соціально відповідальної поведінки та соціального капіталу підприємства. *Економіка розвитку*. Харків. 2016. № 3 (79). С. 72–78.

157. Правдюк Н. Л. Соціальні аспекти бухгалтерського обліку. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 12. С. 91–102.

158. Пуцентейло П. Р. Особливості функціонування аналітичного забезпечення підприємств. *Інноваційна економіка*. 2015. № 1. С. 194–198.

159. Разборська О. О. Внутрішній контроль як модель дослідження кругообігу капіталу підприємств. *Фінанси, учет, банки*. 2016. Вип. 1. С. 162–171. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Fub_2016_1_19 (дата звернення: 02.08.2018).

160. Реслер М. Облікова політика – основа методичного забезпечення обліково-аналітичного механізму. *Економічний аналіз*. 2012. Вип. 11. Частина 4. С. 278–280.

161. Ровенець Т. О. Методика обліку соціальних витрат підприємств торгівлі. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Серія «Економіка»*. 2014. Вип. 1. С. 339–348. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vnuvgr_ekon_2014_1_40, с. 342 (дата звернення: 02.07.2018).

162. Рудич О. О., Герасименко І. О., Ткаченко К. В. Сутність економічної стійкості підприємств та процесу її забезпечення. *Інноваційна економіка*. 2016. № 11-12 (66). С. 74–79.

163. Руднєва О. Ю., Заглада Р. Ю., Чеченєва Е. Р. Оцінка екологічної складової стійкого розвитку підприємств вуглевидобувної галузі. *Вісник Запорізького національного університету*. 2012. №4(16). С. 62–68. URL: [http:// web.znu.edu.ua/herald/issues/2012/eco-4.../062-68.pdf](http://web.znu.edu.ua/herald/issues/2012/eco-4.../062-68.pdf) (дата звернення: 17.07.2018).

164. Рудницький Т. В. Організація збалансованої системи стратегічних показників на сучасному підприємстві. *Торгівля, комерція, підприємництво: збірник наукових праць*. Львів: вид-во Львівської комерційної академії, 2009. С. 175–180.

165. Садеков А. А. Механизмы эколого-экономического управления предприятием : монография. Донецк : ДонГУЭТ им. Туган-Барановского, 2002. 311 с.

166. Сапрыкина М. КСО-практика: 12 шагов при подготовке нефинансового отчета. URL: http://delo.ua/business/kso-praktika-12-shagov-pripodgotovke-nefinasovogo-otcheta-185313/?supdated_new=1407152162 (дата звернення: 15.07.2018).

167. Сахаров, П. О. Відображення програм лояльності з використанням бонусів у бухгалтерському обліку. *Бізнес Інформ*. 2013. № 10, С. 316–321.

168. Сахно Л. А. Екологічний облік і аудит в реформуванні традиційної системи обліку на підприємстві. *Облік і фінанси АПК*. 2009. № 1. С. 89–92.
169. Семенова Л. Ю., Шаповал А. Ю. Соціальна політика підприємства як складова соціальної політики держави. *Молодий вчений*. 2016. № 10. С. 413–416 URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2016_10_96 (дата звернення: 15.06.2018).
170. Серпенінова Ю. С. Франчайзинг: сутність та порядок відображення в обліку. *Вісник Хмельницького Національного Університету. Серія «Економічні науки»*. Хмельницький. 2014. № 1. С. 256–260.
171. Сивак О. Б. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами на надання благодійної допомоги як елементом соціального капіталу підприємства : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2016. 18 с.
172. Соболева-Терещенко О. А., Жарнікова В. В. Особливості бухгалтерського обліку розрахунків з покупцями в умовах застосування програм лояльності. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2017. №2(50). С. 325–332. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/handle/lib/18221> (дата звернення: 12.09.2018).
173. Сокіл О. Г. Теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку сталого розвитку сільськогосподарських підприємств : монографія. Мелітополь : ТОВ «Колор Принт», 2018. 454 с.
174. Сокіл О. Г. Парадигмальне моделювання обліково-аналітичного забезпечення звітності зі сталого розвитку сільськогосподарських підприємств. *Облік і фінанси*. 2017. № 4. С. 81-89. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2017_4_14 (дата звернення: 08.06.2018).
175. Сотник М. І., Кулик Л. А. Декаплінг-аналіз економічного зростання та впливу на довкілля в регіонах України. *Економічний часопис-XXI*. 2014. № 7–8 (2). С. 60–64.

176. Соцький О. О. Інформаційний капітал у сучасному суспільстві: до концептуалізації поняття. *Грані*. 2015. № 5. С. 11–16. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Grani_2015_5_4 (дата звернення: 09.06.2018).

177. Сталий розвиток. URL: <http://uk.wikipedia.org/wiki> (дата звернення: 09.06.2018). – Назва з екрана.

178. Стрибулевич Т. О. Зарубіжний та вітчизняний досвід ідентифікації соціальних витрат в обліково-аналітичних системах. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування*. 2007. № 3 (39). С. 281–289.

179. Судин Ю. А. Облік гудвілу підприємств: теорія і практика. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія «Економіка»*. 2015. Вип. 2 (46). С. 368–371.

180. Судин Ю. А. Облік гудвілу як чинник забезпечення релевантності інформації. *Вісник Волинського інституту економіки та менеджменту*. 2015. Вип. 11. С. 271–279.

181. Тарасова Т. О. Професійне судження бухгалтера як основа інноваційного розвитку системи обліково-аналітичного забезпечення управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. Вип. 1. С. 260–280. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2017_1_19 (дата звернення: 03.07.2018).

182. Ткачук С. В., Стахурська С. А. Інтелектуальна діяльність у контексті подвійної природи інтелектуальної власності. *Наукові праці НУХТ*. 2015. Том 21. № 5. С. 82–90.

183. ТОП – 100 найбільших платників за I півріччя 2018 року. URL: <http://officevp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/344387.html> (дата звернення: 12.07.2018). – Назва з екрана.

184. Травін В. В. Особливості організації бухгалтерського обліку внутрішнього гудвілу як прояву соціального капіталу на мікроекономічному рівні. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки»*. 2010. № 2 (52). С. 197–201.

185. Уэбстер Ф. Теории информационного общества. Москва : Аспект Пресс, 2004. 400 с.
186. Філіпенко А. С. Економічний розвиток сучасної цивілізації. Київ: Либідь, 2000. 234 с.
187. Фоменко Г. Г. Формування соціальних витрат підприємств у процесі реалізації соціального захисту працівників. *Економіка промисловості*. 2012. № 3-4 (59-60). С. 356–360.
188. Фоміна О. В. Моделювання функціональних систем управлінського обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2017. Вип. 3. С. 126–132. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ptmbo_2017_3_20 (дата звернення: 01.06.2018).
189. Фоміна О. В. Організація управлінського обліку на підприємстві торгівлі. *Бізнес Інформ*. 2015. № 7. С. 295–299. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2015_7_47 (дата звернення: 26.06.2018).
190. Фостолович В. А., Агапова М. В. Екологічний облік як елемент інноваційного підходу еколого-економічної системи управління сільськогосподарських підприємств. *Інноваційна економіка*. 2013. № 1. С. 141–144.
191. Фролова А. С. Формування концепції інтелектуального капіталу підприємства. Електронне наукове фахове видання. 2011. Вип. 3. С. 132–145. URL: http://ea.donntu.edu.ua/bitstream/123456789/4019/1/s8_42_frolova.pdf (дата звернення: 22.07.2018).
192. Фукуяма Ф. Доверие: социальные добродетели и путь к процветанию. Москва : ООО «Издательство АСТ»; ЗАО НПП «Ермак». 2004. с. 19.
193. Фукуяма Ф. Соціальний капітал. *Незалежний культурологічний часопис «І»*. 2008. № 53. URL: <http://www.ji.lviv.ua/n53texts/fukuyama.htm> (дата звернення: 22.07.2018). – Назва з екрана.
194. Хмелевська А. В., Хмелевський О. В., Семенов К. Л. Формування алгоритмів ідентифікації необоротних активів в інформаційному

забезпеченні управління підприємством. *Вісник Хмельницького національного університету. Серія «Економічні науки»*. 2017. № 5. С. 148–155.

195. Хрущ В. О. Розвиток соціального аудиту в системі соціального управління. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2013. Вип. 2. С. 98–102.

196. Цаль-Цалко Ю. С., Мороз Ю. Ю. Фонд доходів фізичних осіб підприємства: облікова політика, статистична звітність та вплив на вартість робочої сили. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. URL: [силwww.nbu.gov.ua/portal/Soc.../zmist.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc.../zmist.pdf) (дата звернення: 05.06.2018).

197. Чалдаева Л. А., Красикова А. С., Федчин И. Н. Нефинансовая отчетность в России: проблемы становления и развития. *Финансы и кредит*. 2015. № 13(637). С. 21–31.

198. Черчик Л., Коленда Н. Соціальний капітал: підходи до вивчення : зб. наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія «Економічні науки». 2013. Вип. 35(1). С. 34–39.

199. Чижевська Л. В. Поява та розвиток соціально орієнтованого обліку. *Качество экономического развития: глобальные и локальные аспекты* : матеріали І міжнарод. науч.-практ. конф., г. Житомир, 24–25 мая 2007 г., Житомир. 2007. URL: <http://www.confcontact.com> (дата звернення: 02.10.2018).

200. Чижевська Л. В. Реалізація положень соціального захисту працівників у системі бухгалтерського обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* : міжнар. зб. наук. праць. Житомир : ЖДТУ, 2013. Вип. 3(27). С. 376–384.

201. Чумак О. В., Мельничук М. А. Аналитическое обеспечение устойчивого развития социально-экономической системы предприятия. *Вестник Полоцкого государственного университета. Серия «Экономические и юридические науки»*. Беларусь. 2019. № 16. С. 81–88.

202. Чумак О. В., Мельничук М. О. Аналіз соціально-економічної системи торговельного підприємства. *Фінансові механізми сталого розвитку України* : матеріали II міжнар. наук.-практ. конф., м. Харків, 18 жовтня 2019 р. Харків: ХДУХТ, 2019. С. 171–173.

203. Чумак О. В., Мельничук М. О. Економічний та обліковий зміст соціального капіталу підприємства. *Проблеми і перспективи економіки та управління: науковий журнал*. Чернівці: Національний технологічний університет, 2018. № 4(16). С. 36–42.

204. Чумак О. В., Мельничук М. О. Концепція інформаційного забезпечення управління соціальним капіталом підприємства в умовах сталого розвитку. *Інноваційна економіка: Науково-виробничий журнал*. Тернопіль: СМП «ТАЙП», 2019. 3-4'(79). С. 86–92.

205. Швець Л. І. Узагальнення соціальних витрат у звітності підприємств. *Галицький економічний вісник: науковий журнал*. 2013. № 4 (43). С. 164–172.

206. Шеремет А. Д. Управленческий учет: учеб. пособие. Москва : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. 512 с.

207. Шигун М. М., Давидюк Т. В. Корпоративна соціальна звітність як перспектива інформування про людський капітал вітчизняних компаній. *Вісник Запорізького національного університету. Серія «Економічні науки»*. 2011. № 1(9). С. 173–178.

208. Яворська О.Г. Соціальний капітал підприємств середнього та малого бізнесу сфери туризму та індустрії гостинності. *Бізнес-навігатор*. 2018. Випуск 4 (47). С.134–138.

209. Abeysekera I. A template for integrated reporting. *Journal of Intellectual Capital*, 2013. № 14(2). P. 227–245.

210. Agranoff R., Mc Guire M. Big questions in public network management research. *Journal of public administration research and theory*. 2001. № 11(3). P. 295–326.

211. Bisbe J., Barrubés J. The balanced scorecard as a management tool for assessing and monitoring strategy implementation in health care organizations. *Revista Española de Cardiología (English Edition)*. 2012. № 65(10). P. 919–927.
212. Bourdieu P. The forms of capital. *Handbook of theory and research for the sociology of education*. N.Y. : Greenwood, 1985. P. 241–258.
213. Brzustewicz, P. Zarządzanie łańcuchem dostaw a cykl życia produktu–Perspektywa rozwoju zrównowzonego. *Mark. Rynek*. 2013. № 12. P. 8–13.
214. Burt R. Structural holes the social structure of competition. Cambridge (MA), 1992. 9 p.
215. Coleman J. Foundations of social theory. Cambridge (MA), 1990. 307 p.
216. 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 URL: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=OJ:L:2014:330:FULL&from=E N#L_2014330 EN.01000101.doc (дата звернення: 02.10.2018).
217. Elkington J. Cannibals with Forks: the triple bottom line of 21st century business. Capstone : Oxford, 1997. 424 p.
218. Glaeser E. L., La Porta R., Lopez-de-Silanes F., Shleifer A. Do institutions cause growth? *NBER Working Paper*, June, 2004.
219. Gleim I. Audit role in governance, risk & control. Gleim Publikations, Inc., Gainesville, Florida. 2004. 128 p.
220. Gray R. The social accounting project and Accounting Organizations and Society. Privileging engagement, imaginings, new accountings and pragmatism over critique? *Accounting, Organizations and Society*. 2002. 27 (7). P. 687–708.

221. Gray, R. Taking a long view on what we now know about social and environmental accountability and reporting. *In electronic journal of radical organizational theory*. 2005. vol. 9, no. 1. 31p.

222. Grootaert C. Understanding and measuring social capital: a synthesis of findings and recommendations from the social capital initiative. *Social capital Working Paper Series*. Washington: The World Bank Social Development Department, 2001. № 24. 31 p.

223. Internal controls for small business UPDATE National Office CPA Australia. 2008. 30 с. URL: <https://www.cpaaustralia.com.au/~media/corporate/allfiles/document/professional-resources/business/internal-controls-for-small-business.pdf?la=en> (дата звернення: 15.10.2018).

224. Loyalty analytics exposed: What every program manager needs to know. *Pricewaterhouse Coopers LLP*. 2013. URL: <http://www.pwc.com/us/en/insurance/publications/assets/pwc-loyaltyanalyticsexposed.Pdf> (дата звернення: 02.11.2018).

225. Nagel-Picioruș C., Nagel-Picioruș L. and Sârbu R., Milestones in implementation of an integrated management system in the health sector. Case study Radiologische Netzwerk Rheinland. *Amfiteatru Economic*, 2016. № 18(42). P. 432–445.

226. National policy consensus center. Retrieved from the National Policy Consensus Center website at. 2012. URL: http://www.policyconsensus.org/publicsolutions/ps_2.html (дата звернення: 04.06.2018).

227. Prove improve account guide to social accounting and audit. *Social Audit Network*. 2011. URL: <http://www.socialauditnetwork.org.uk/learn-more/sroi-and-social-accounting/> (дата звернення: 02.10.2018).

228. Richard Stone Functions and Criteria of a System of Social Accounting. *Review of income and wealth*. 1951. URL: <http://www.roiw.org/1/2.pdf> с. 1 (дата звернення: 12.09.2018).

229. Schaltegger S. and Burritt R. L. Corporate Sustainability in Folmer H and Tietenberg T. The international yearbook of environmental and resource economics 2005/2006. *A survey of current issues Cheltenham*. Edward elgar publishing. 2005. P. 185–222.

230. Vexlerova, M. Koncept CSR v praxi-pruvodce odpovednym podnikanim, 2008. 27 p.

231. Waymire G., Basu S. Accounting as an evolved economic institution. *Emory university school of law. Law&Economics Research paper Series*. Research paper. № 08-33. P. 151–159.

232. Wensen K., van Broer, Klein, W., Knopf, J. The state of play in sustainability reporting in the european union. 2011. 173. p. URL: www.ec.europa.eu/social/BlobServlet?docId=6727&langId=en (дата звернення: 08.11.2018).

Додатки

Додаток А

Трактування дефініції «соціальний капітал» в літературних джерелах

№ з/п	Автор	Трактування соціального капіталу
1	Немашкало К. Р. [137]	Соціальний капітал – соціально-економічна категорія для позначення системи відносин між економічними суб'єктами з приводу створення умов для координації і кооперації, налагодження господарських відносин, мобілізації додаткових ресурсів, залучених до системи соціально орієнтованої економіки, сформованих і розвинутих у результаті інвестування, що є власністю соціальної мережі, використовуються в економічній діяльності, сприяють зростанню доходів, якості життя, морального задоволення своїх власників, а також створенню суспільного блага.
2	Дем'янчук О. І. [49]	Соціальний капітал підприємства варто розглядати як сукупність мережі соціальних зв'язків, норми взаємності та довіри, навички колективних дій, соціальні цінності, через призму концепції, що відома під назвою «радіус довіри».
3	Грішнова О. А., Кочума І. Ю. [45]	На рівні організації соціальний капітал виступає в ролі нематеріального активу, що створюється організацією через систему соціальних взаємовідносин на 210між організаційному й організаційно-інституціональному рівнях. На макрорівні соціальний капітал можна визначити як сукупність норм, традицій, цінностей та довіри, що, через систему специфічних структурних форм та інституцій, визначає характер суспільної взаємодії.
4	Баранник Л. Б., Даценко В. В. [7]	Соціальний капітал – це «відносини, що виникають у суспільстві між окремими людьми, групами людей та в процесі функціонування суб'єктів економіки...».
5	Фукуяма Ф. [193]	Соціальний капітал можна визначити як певний набір неформальних цінностей чи норм, яких дотримуються члени групи, що дає їм змогу співпрацювати один з одним. Якщо члени групи очікують, що інші будуть поводитися чесно, і на них можна покластися, вони почнуть довіряти один одному. Довіра діє як мастило, що дає змогу будь-якій групі чи організації працювати більш ефективно.
6	Буркинський Б. В., Горячук В. Ф. [21]	Запропоновано розглядати його у двох аспектах – як ресурс і як інституційне середовище. Відповідно: – соціальний капітал як ресурс – це сукупність реальних або потенціальних ресурсів, пов'язаних з наявністю стійкої мережі відносин взаємного знайомства і визнання, яка забезпечує своїм членам опору у вигляді колективного капіталу; – соціальний капітал як інституційне середовище – це сукупність діючих формальних і неформальних норм (правил) та організацій, які дозволяють соціальним групам і суспільству в цілому організувати своїх членів для вирішення спільних економічних (на основі ефективного використання ресурсів) і соціальних (на основі соціальної справедливості) завдань.

7	Євдокимов Ф. І., Губська М. В. [63]	Соціальний капітал як складова фінансового потенціалу підприємства, сформованого всією інвестиційною та господарською діяльністю.
8	Черчик Л., Коленда Н. [198]	Соціальний капітал – це ресурс у формі соціального статусу чи владних повноважень, що формується за умов наявності відповідних соціальних структур, вміння та бажання діяти колективно і підпорядкувати свої інтереси інтересам групи, а його реалізація приносить економічний і соціальний ефект та зумовлює стратифікаційний поділ суспільства.
9	Кашпур А. [79]	Розвивав ідею соціального капіталу бренду, тому запропоновано розглядати соціальний капітал як одну з форм репутаційного капіталу суб'єкта.
10	Нафус І. І. [135]	Соціальний капітал можна визначити як економічний нематеріальний ресурс, що формується як сукупність структурно оформлених соціальних відносин на різних рівнях функціонування економіки завдяки соціальним мережам, довірі цінностям і нормам взаємної поведінки та забезпечує його власникам доступ до різноманітних благ, а також додаткові можливості підвищувати ефективність колективної діяльності та отримувати економічні вигоди у вигляді соціальної ренти.
11	Боцян Т. В., Зварич Л. В. [16]	За своєю сутністю «соціальний капітал» є не капіталом, а радше соціальний нематеріальний ресурс.
12	Барт Р.	Соціальний капітал – це приятельські контакти між колегами по службі та більш широкі контакти, через які використовується власний фінансовий і людський капітал
13	Коулмен Дж. [215, с. 35]	Соціальний капітал – це будь-який прояв неформальної соціальної організації, котра виступає як продуктивний ресурс для одного або більше акторів
	Багнюк А. [4, с. 44]	Соціальний капітал як і будь-яка інша форма капіталу передбачає процес обміну, що відбувається певними порціями (дозами), де порція отриманого має перевищувати порцію вкладеного
	Дунська А. Р., Жалдак Г. П. [60]	Соціальний капітал – це все, що уможливорює, підтримує та спрямовує індивідуальну та колективну дію, породжену мережами стосунків, взаємодією, довірою, соціальними нормами та цінностями.

Додаток Б

Трактування поняття «соціальний облік» в літературних джерелах

№ з/п	Автор	Трактування соціального обліку
1	2	3
1	Левицька С. О. [106]	Соціальний облік як відображення фактів господарської діяльності в рамках економічних та організаційних заходів використання, збереження, розвитку трудових ресурсів підприємства з урахуванням еколого-економічного забезпечення їх реалізації.
2	Годнюк І. В., Семенишена Н. В. [36]	Соціальний облік є процесом формування та надання внутрішнім і зовнішнім користувачам інформації про економічний, екологічний і соціальний вплив суб'єкта і його діяльності на суспільство метою якого є формування даних для підготовки нефінансової звітності, що є складником звітності про сталий розвиток.
3	Богданова Ж. А. [15]	Социальный учет – новое направление в учете, расширяющее границы традиционного учета, способствующее регулированию экономики и являющееся информационной системой для принятия управленческих решений относительно влияния деятельности предприятия на общество.
4	Король С. Я. [88]	Соціальний облік є одним з видів бухгалтерського обліку. Його метою є підготовка нефінансової звітності.
5	Дубініна М. В., Галкін В. В., Трум О. Ю., Височанська А. В. [59]	Соціальний облік – окремий вид бухгалтерського обліку, що є процесом формування та надання внутрішнім і зовнішнім користувачам інформації про економічний, екологічний і соціальний вплив суб'єкта і його діяльності на суспільство.
6	Омеціньська І. Я. [142]	Соціальний облік не є окремим видом обліку, а функціонує в межах фінансового та управлінського і надає відповідну інформацію про соціальну орієнтованість господарської діяльності підприємства. Доцільним є використання терміну «соціально-орієнтований облік», який слугує інтересам не лише власників, але й у певній мірі інтересам персоналу, контрагентів, суспільства, держави.
7	Кузнецова С. А. [97]	Соціальний облік не може виступати як самостійна облікова система та має розглядатися виключно в контексті додаткової вимоги щодо аналітичності бухгалтерської інформації.
8	Будько О. В. [19]	Облік соціально відповідальної діяльності – це процес формування систематизованих, корисних даних з метою складання звітності, яка характеризує діяльність суб'єкта господарювання, спрямована на вирішення соціальних і екологічних завдань.
9	Мизиковський Є.А. [129]	Соціальний (соціально-направлений) облік – напрямок в бухгалтерському обліку, який показує ступінь впливу діяльності організації на оточення.

Продовження додатку Б

1	2	3
10	Грей Р. [220]	Соціальний облік – це відкриття нових меж бухгалтерського обліку, а не просто адаптація старих підходів до ведення обліку; це концепція, яка описує взаємозв'язок соціального і екологічного впливу діяльності фірми на визначені групи користувачів і на суспільство в цілому.
11	Метьюс М. Р., Перера М. [134, с. 264]	Соціальний облік – надання інформації про співробітників та продукцію, послуги суспільству, запобігання або зниження забруднення довкілля.
12	Амеліна А.О., Секіріна Н.В. [1]	Інструмент обліку, який дозволяє комплексно представляти громадськості економічні, екологічні та соціальні результати діяльності компаній; виробляти самооцінку за цими трьома напрямками; вести діалог з усіма зацікавленими сторонами, виявляти їх оцінки та очікування; запобігати можливим звинуваченням; отримувати додаткові конкурентні переваги; зміцнювати довіру співробітників, акціонерів, партнерів, клієнтів, місцевих співтовариств, органів влади, засобів масової інформації; створювати основу для розробки стратегії розвитку компанії.
13	Захарова Т.В. [74, с. 91]	Формування повної і достовірної інформації про результати соціальної політики компанії.

Додаток В

Виплати працівникам у сфері здійснення соціальної діяльності підприємства

Вид діяльності	Форма виплати	Складові витрат
1	2	3
<u>Ініціативна соціальна діяльність</u>	<i>Грошова форма</i>	Внески роботодавця на недержавне пенсійне страхування працівників
		Внески підприємства згідно з договорами добровільного медичного страхування працівників і членів їхніх сімей
		Позики (поворотна фіндопомога), видані працівникам підприємств для поліпшення житлових умов, на індивідуальне будівництво, заведення домашнього господарства
		Добові понад неоподатковувані розміри
	<i>Негрошова форма</i>	Витрати на перевезення працівників до місця роботи як власним, так і орендованим транспортом (крім оплати праці водіїв)
		Вартість подарунків до свят і квитків на видовищні заходи для дітей працівників
		Витрати на платне навчання працівників і членів їхніх сімей, не пов'язане з виробничою необхідністю, згідно з договором між підприємством і навчальним закладом
		Витрати підприємств на оплату послуг з лікування працівників, які були надані установами охорони здоров'я (цільова благодійна допомога на лікування чи реабілітацію)
		Вартість житла, переданого у власність працівникам
	<i>Змішана форма</i>	Соціальні допомоги та виплати за рахунок коштів підприємства, встановлені колективним договором (працівникам, які перебувають у відпустці для догляду за дитиною, на народження дитини, сім'ям з неповнолітніми дітьми)
		Надання нерухомості в оренду, житловий найм (піднайм)
		Пільги, на медичне обслуговування, надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг для теперішніх працівників;
		Вартість путівок на лікування і відпочинок або суми компенсацій, видані замість путівок
		Екскурсії і мандрівки
		Здешевлення вартості харчування працівників як готівкою, так і за безготівковими розрахунками в їдальнях, буфетах, профілакторіях
		Витрати на погашення позик, виданих працівникам підприємств для поліпшення житлових умов, включаючи кошти для погашення первинних внесків для вступу в житловий кооператив та на індивідуальне будівництво, придбання садових будинків і обзаведення домашнім господарством
		Витрати на підготовку, перепідготовку та підвищення кваліфікації кадрів
		Вартість придбаних підприємством проїзних квитків, які персонально не розподіляються між працівниками, а видаються їм у міру потреби для виконання виробничих завдань (у зв'язку зі специфікою роботи)

Продовження додатку В

1	2	3
<u>Обов'язкова соціальна діяльність</u>	<i>Грошова форма</i>	Одноразова допомога працівникам, які виходять на пенсію, згідно з чинним законодавством і колективним договором (включаючи грошову допомогу державним службовцям і науковим (науково-педагогічним) працівникам)
		Суми вихідної допомоги при припиненні трудового договору
		Суми, нараховані працівникам за час затримки розрахунку при звільненні
		Видатки підприємств на покриття витрат Пенсійного фонду України на виплату та доставку пільгових пенсій
		Компенсація моральної шкоди працівникам за рахунок коштів підприємства, яка виплачується за рішенням суду
		Матеріальна допомога разового характеру , що надається підприємством окремим працівникам у зв'язку із сімейними обставинами, на оплату лікування, оздоровлення дітей, поховання
	<i>Негрошова форма</i>	-
	<i>Змішана форма</i>	Вартість виданих спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту, мийних і знешкоджувальних засобів, молока та лікувально-профілактичного харчування або відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу та інших засобів індивідуального захисту в разі невідачі їх адміністрацією за переліком і в межах норм, установлених КМУ та/або галузевими нормами

Додаток Д

Пропозиції щодо робочого плану рахунків обліку номенклатур соціального капіталу торговельного підприємства

№ з/п	Синтетичні рахунки (субрахунки)	Синтетичні субрахунки (рекомендовані)
1	661 «Розрахунки з оплати праці»	661/11-01 «Розрахунки з оплати праці з працівниками адміністрації», 661/11-02 «Розрахунки з оплати праці з працівниками торговельного залу», 661/11-03 «Розрахунки з оплати праці з працівниками HR-відділу», 661/04 «Розрахунки з оплати праці з працівниками відділу маркетингу та реклами», 661/11-05 «Розрахунки з оплати праці з працівниками відділу якості, сертифікації», 661/11-06 «Розрахунки з оплати праці з працівниками відділу безпеки праці» тощо
2	663 «Розрахунки за іншими виплатами»	663/11-02 «Розрахунки за компенсаціями з працівниками торговельного залу» 663/12-02 «Розрахунки з працівниками торговельного залу за мотиваційними оплатами» 663/13-02 «Матеріальна допомога працівникам торговельного залу»
3	471 «Забезпечення виплат відпусток»	471/02 «Забезпечення виплат відпусток працівникам торговельного залу»
4	482 «Кошти з бюджету та державних цільових фондів»	482/01 «Кошти з бюджету для виплат компенсацій працівникам»
5	377 «Розрахунки з іншими кредиторами»; 183 «Інша дебіторська заборгованість»	377/11 «Розрахунки за позиками з працівниками» 183/11 «Дебіторська заборгованість працівників за позиками»
6	949 «Інші витрати операційної діяльності»	949/15 «Благодійна діяльність»
7	704 «Вирахування з доходу»	704/12 «Вирахування з доходу за програмами лояльності покупцям»
8	702 «Доход від реалізації товарів»	702/12 «Доходи від реалізації товарів за програмами лояльності покупцям»
9	285 «Торгова націнка»	285/12 «Націнка на товари програми лояльності покупцям»
10	69 «Доходи майбутніх періодів»	69/12 «Доходи майбутніх періодів від програм лояльності покупцям»
11	154 «Придбання (створення) нематеріальних активів»	154/12 «Капітальні інвестиції на елементи внутрішнього гудвілу» 154/13 «Капітальні інвестиції на екологізацію»

Додаток Е

Міжнародні стандарти щодо складання нефінансових звітів

Вид документу	Характеристика	
	Загальна	Структура звіту за документом
1	2	3
Стандарт верифікації AA1000 (Accountability 1000)	– оцінює повноту розуміння організацією показників її власної діяльності і її вплив на навколишнє середовище, а також враховує думки про це зацікавлених сторін; – особливо виділяє істотність змісту звітності для зацікавлених сторін і точність інформації, що розкривається, а також звертає увагу на політику організації й дотримання обов’язкових норм; – закладає основу для публічних заяв про відповідність, які сприятимуть зростанню довіри до опублікованих звітів щодо забезпечення стійкості; – оцінює здатність організації реагувати на запити зацікавлених сторін і, тим самим, розглядає звітність як частину постійної взаємодії з ними; – враховує не тільки поточний стан справ, а й можливу зміну ситуації (не тільки те, як організація виконує заявлену політику і досягає поставлених цілей, а й те, наскільки вона здатна відповідати майбутнім стандартам і очікуванням); – підтримує і об’єднує різні підходи до верифікації якості, в яких задіяні численні верифікуючі організації, підходи і стандарти, і, в тому числі, забезпечує відповідність «Рекомендаціям по звітності сталого розвитку», що запропоновані Глобальною ініціативою зі звітності (Global Reporting Initiative Sustainability Reporting Guidelines);	Охоплює весь діапазон показників діяльності організації (показники стійкості)

1	2	3
	– може застосовуватися організаціями різних видів і розмірів, використовуватися верифікованими організаціями в різних географічних, культурних і соціальних умовах; вимагає від верифікуючої організації підтвердження її компетентності і надання інформації про характер відносин з організацією, що звітує (тобто клієнтом).	
Стандарти GRI	Складаються з 36 модулів: 3 універсальних 33 спеціалізованих, що стосуються конкретних аспектів діяльності компанії. При виборі спеціалізованих модулів організація керується принципом матеріальності, тобто розкриттям тих тем, які відображають ключові напрямки компанії в сфері сталого розвитку. При цьому, інформація повинна враховувати інтереси не лише акціонерів, але й інших залучених до діяльності компанії осіб.	Основні елементи звітності: 1. Характеристика організації (опис компанії та її стратегії); 2. Інформація про підходи до управління; 3. Показники результативності за <i>економічною</i> (характеризує вплив організації на економічне становище груп впливу, а також на економічні системи місцевого, національного і глобального рівнів. Показники GRI повинні відображати аспекти економічної результативності на ринках присутності та непрямого економічного впливу), <i>екологічною</i> (пов'язана із впливом організації на живі та неживі природні системи, включаючи екосистеми, землю, повітря і воду. В свою чергу, при звітуванні компанія може розкрити аспекти використання матеріалів, енергії, води, біорізноманіття, викидів і відходів, продуктів і послуг, надати інформацію про відповідність екологічним вимогам, про використання транспорту та інші загальні аспекти) та <i>соціальною</i> діяльністю компанії (виражає вплив організації на соціальні системи, в рамках яких вона функціонує. Показники соціальної результативності, котрі компанія відображає у нефінансовому звіті, можуть вміщувати такі аспекти результативності, як підходи до організації і гідної праці, права людини, показники стосовно суспільства, відповідальність за продукцію).

1	2	3
Звіт про прогрес реалізації принципів Глобального договору (ГД) ООН	Звіт про прогрес – це: – канал інформування груп впливу (клієнтів, співробітників, трудових організацій, інвесторів, ЗМІ, уряду тощо) про прогрес у впровадженні десяти принципів ГД в щоденну бізнес діяльність; – інструмент постійного вдосконалення; – депозитарій корпоративних практик у сфері СВБ; – механізм забезпечення цілісності Ініціативи Глобального договору.	Основні елементи звіту: а) заяву про підтримку Глобального договору у формі звернення за підписом генерального директора, голови правління або іншої вищої керівної особи в компанії; б) опис практичних дій (зобов'язань, політик, систем, заходів і проектів) для реалізації принципів ГД та партнерських проектів для досягнення Цілей розвитку тисячоліття з моменту приєднання до Ініціативи або з моменту опублікування останнього Звіту про прогрес; в) результати, оцінені, наскільки це можливо, із використанням показників GRI.

Додаток Ж

Показники нефінансового звіту торговельного підприємства відповідно фасетній системі аналітичного обліку

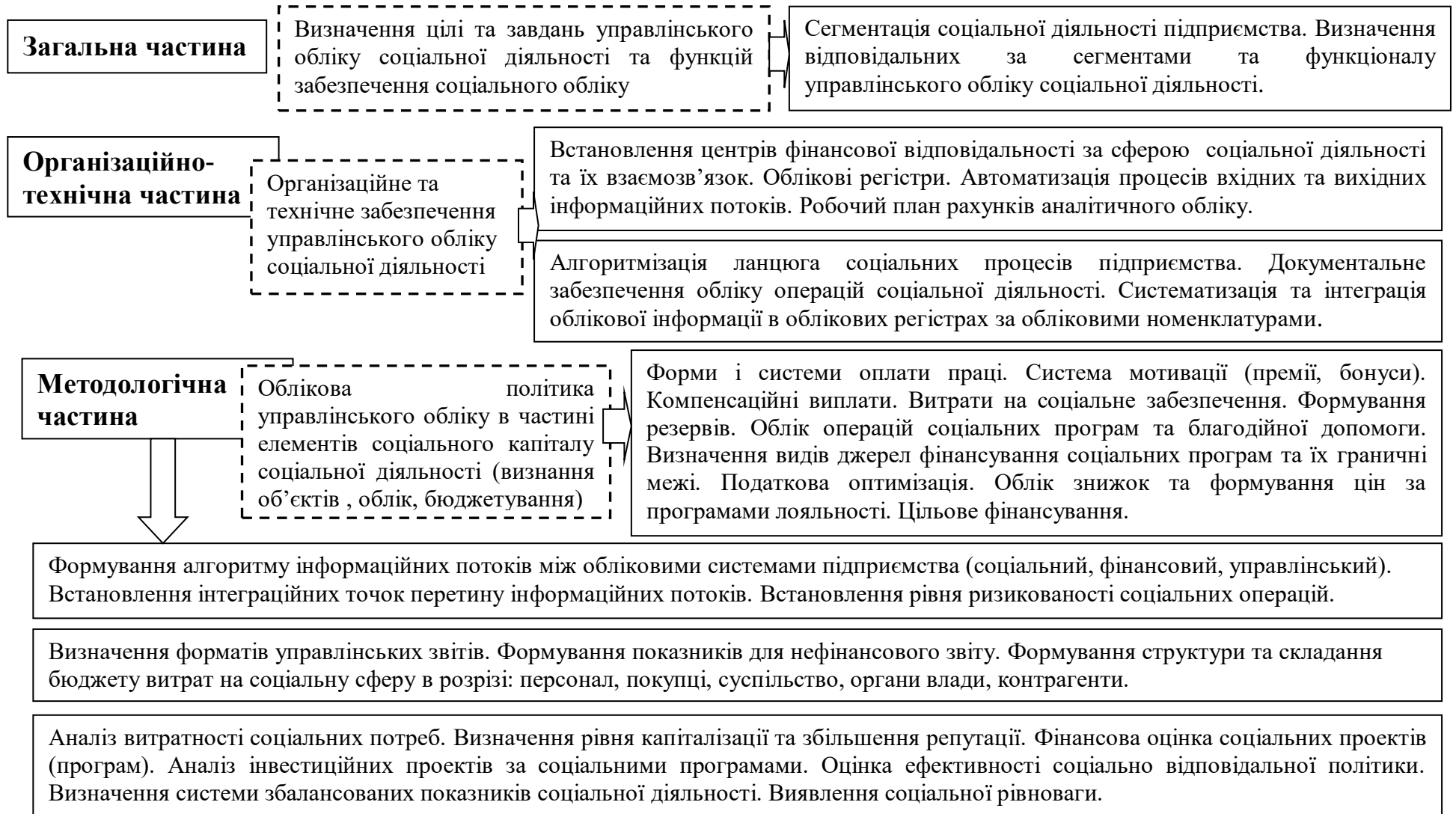
Розділ фасету	Показник / індикатор
1	2
Фасет 1 «Трудові взаємовідносини»	Середня заробітна плата в розрізі категорій працівників та порівняння з галузевою. Питома вага у загальних витратах витрат на оплату праці. Преміювання керівництва та працівників. Облікова чисельність працівників загальна та в розрізі категорій. Питома вага у витратах на оплату праці витрат на допомогу з тимчасової втрати працездатності. Інформація про забезпечення майбутніх виплат і платежів працівникам. Відсоток працівників, охоплених колективними договорами. Використання відпустки працівниками та питома вага використаного резерву на відпустки за рік. Надана фінансова допомога працівникам. Сума відрахувань членських внесків до профспілки. Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування на додаткові блага (грошові та негрошові). Плинність кадрів. Кількість відкритих трудових спорів. Понаднормові години. Рівність в оплаті праці. Стандарти працівників. Структура робочої сили в гендерному та віковому розрізі. Співвідношення базової ставки чоловіків і жінок за категоріями працівників. Кількість робітників-інвалідів. Інформація про кількість проведених корпоративних заходів. Відсоток працівників служби безпеки, які пройшли навчання з політики та процедур компанії щодо прав людини, пов'язаних із діяльністю компанії.
Фасет 2 «Соціальне забезпечення – персонал»	Відсоток загальної робочої сили, представленої в офіційних комітетах з охорони праці та здоров'я працівників. Коефіцієнт втрачених днів і коефіцієнт відсутності на робочому місці. Витрати та їх питома вага у загальних витратах на соціальний захист та інфраструктуру працівникам. Існуючі програми освіти, навчання, консультування. Сума витрат та їх питома вага на навчання, підвищення кваліфікації, стажування. Підготовка персоналу у людино-курсах. Витрати на корпоративні заходи та їх кількість протягом року. Питома вага таких витрат. Соціальні послуги і пільги: харчування у їдальні, виготовлення візитних карток, організація новорічних заходів і подарунків для дітей, страхування водіїв, медогляд. Пільги, які надаються працівникам.
Фасет 3 «Безпека і охорона праці»	Викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря. Використання господарчо-питної та технічної води. Обсяг утворених відходів. Обсяги утилізованого сміття. Обсяги зданих на переробку відходів та сміття. Обсяги вивезеного сміття. Обсяги використаного пластику. Сума сплаченого екологічного податку. Випадки виробничого травматизму. Витрати на охорону праці. Витрати на впровадження енергоефективних технологій. Енергоспоживання.
Фасет 4 «Екологія»	Вплив та витрати на навколишнє середовище. Відсоток використаних матеріалів, які є переробленими. Пряме використання енергії із зазначенням первинних джерел відходами. Енергія, зекономлена в результаті дій зі зниження енергоспоживання і підвищення енергоефективності. Ініціативи для забезпечення енергоефективних продуктів та

1	2
	послуг, вироблених із відновлювальних джерел енергії, а також зменшення потреб в енергії як результат цих ініціатив впродовж звітнього періоду. Частка і загальний обсяг води, яка багаторазово і повторно використовується. Місцезнаходження і розмір земельних ділянок власних, орендованих, в розпорядженні чи прилеглих до, захищених чи ділянок із високою природничою цінністю, які знаходяться поза межами захищеної території. Стратегії, поточні дії та майбутні плани управління впливами на біорізноманіття. Витрати на утилізацію відходів. Ініціативи зменшення впливу продуктів та послуг на навколишнє середовище, а також ступінь зменшення впливу. Відсоток проданих товарів та їх пакувальних матеріалів, які повертаються для переробки виробнику (з розбиттям за категоріями). Сума штрафних санкцій за невиконання екологічних нормативів.
Фасет 5 «Взаємовідносини зі споживачами (покупцями)»	рекламації покупців, скарги на недобросовісну рекламу, штрафні санкції антимонопольного комітету, надання споживачам кращого сервісу. Частка у товарообороті товарів маркування «Еко», «Біо» тощо. Маркування товарів. Сертифікація товарів. Витрати на забезпечення санітарно-гігієнічних умов зберігання товарів. Стандарти якості товарів. Розширення доступу до товарів. Стадії життєвого циклу продукції та послуг, на яких оцінюється їх вплив на здоров'я і безпеку для виявлення можливостей покращення, і відсоток основних продуктів і послуг, які підлягають таким процедурам. Загальна кількість обґрунтованих скарг на порушення недоторканності приватного життя клієнта та втрати даних про клієнтів. Практики, пов'язані із задоволенням потреб споживачів, включаючи результати досліджень щодо оцінки задоволення споживачів.
Фасет 6 «Взаємовідносини із суспільством»	Характер, сфера охоплення і результативність програм і практичних підходів, які оцінюють вплив діяльності організації на громади, враховуючи початок діяльності, її здійснення і завершення. Відсоток і загальна кількість бізнес-одиниць, проаналізованих за ризиками, пов'язаними з корупцією. Суми наданої благодійної допомоги та куди вона була спрямована. Участь у соціально-відповідальних проектах громад з кількісними та вартісними показниками (спорт, мистецтво, культура тощо). Позиція щодо державної політики та участь у формуванні та лобіюванні державної політики. Загальна вартість фінансових і натуральних внесків політичним партіям, політикам та пов'язаним з ними організаціям (з розбиттям за країнами). Програми забезпечення дотримання законів, стандартів і добровільних кодів поведінки, пов'язаних із маркетинговими комунікаціями, включаючи рекламу, просування і спонсорство. Грошова вартість значних штрафів та загальна кількість не грошових санкцій за недотримання законів і нормативних актів.
Фасет 7 «Взаємовідносини із контрагентами»	Підтримка вітчизняних товаровиробників. Кількість порушень договірних відносин. Ланцюги поставок. Трудові ризики ланцюга поставок. Відсоток значних постачальників і підрядників, які пройшли оцінку з точки зору прав людини. Загальна кількість юридичних дій, застосованих щодо неконкурентної поведінки, антитрастові та монополіні дії та їхні наслідки.

1	2
Фасет 8 «Репутація (капіталізація)»	Дивіденди. Міжгалузеве співробітництво. Заходи із підвищення рівня життя працівників. Заходи із захисту здоров'я споживачів. Загальна кількість годин навчання працівників політиці та процедурам щодо аспектів прав людини. Загальна кількість випадків дискримінації та вжиті заходи.

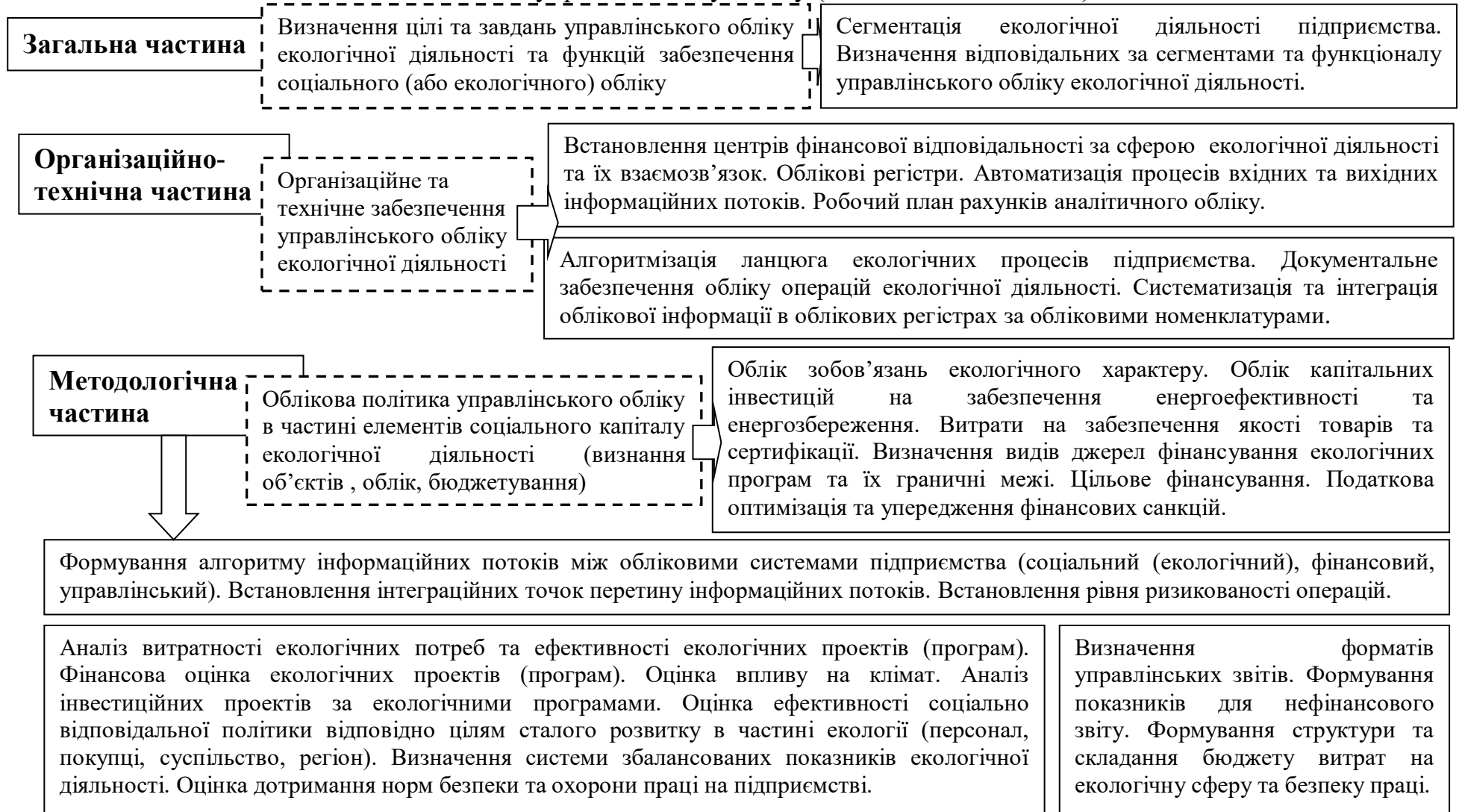
Додаток 3

Регламенти в управлінському обліку (соціальна діяльність)



Додаток К

Регламенти в управлінському обліку (екологічна діяльність)



Додаток Л

АКТИ ВПРОВАДЖЕННЯ



ТОВ «Акватерм-Київ ГМБХ»

Центральний офіс:
вул. Анни Ахматової, 7/15
м.Київ, 02068
Україна

тел.: +38 (044) 572-32-32
факс: +38(044)572-35-35
www.aquatherm.kiev.ua
info@aquatherm.kiev.ua

ДОВІДКА № 59 від 4.09.2018 р.

про впровадження результатів дисертаційної роботи
Мельничук Марини Олексіївни

Довідкою підтверджується те, що результати дисертаційної роботи Мельничук Марини Олексіївни, в ході якої досліджувалися проблеми обліку соціального капіталу підприємств торгівлі, були розглянуті й прийняті в облікову практику ТОВ «АКВАТЕРМ-КИЇВ ГМБХ».

У діяльності ТОВ «АКВАТЕРМ-КИЇВ ГМБХ» використовуються розроблена М.О. Мельничук модель бухгалтерського обліку, яка дозволяє сформувати систему показників для складання звітності про складові соціального капіталу з метою прийняття перспективних рішень щодо соціальної відповідальності діяльності та аналізу структури складових соціального капіталу для оцінки рівня соціального забезпечення працівників та покупців.

Практичне значення для облікової практики у цій площині має рекомендована методика аналітичного обліку елементів соціального капіталу на основі фасетів та рекомендації щодо складання звітів за даними фінансового й управлінського обліку, на підставі чого визначається сукупно згенерований соціальний капітал за звітний період у різних аналітичних розрізах. Це дозволяє виміряти соціальний внесок підприємства на адресу працівників, покупців, суспільства в цілому.

Довідка видана для подання у Спеціалізовану вчену раду для захисту дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності).

Головний бухгалтер
ТОВ «АКВАТЕРМ-КИЇВ ГМБХ»



Д.М. Явтушенко

**Товариство з обмеженою відповідальністю
«ВІЖН ПАРТНЕР»**

*До спеціалізованої вченої ради
із захисту дисертацій*

**ДОВІДКА
від 11 червня 2018 року
про впровадження результатів дисертаційної роботи
Мельничук Марини Олексіївни**

ТОВ «Віжн Партнер» підтверджує, що розроблені у дисертаційній роботі пропозиції Мельничук Марини Олексіївни впроваджено у діяльність підприємства, зокрема:

1. Запропоновані методичні аспекти відображення в обліку окремих господарських операцій з елементами соціального капіталу за нормами національних і міжнародних стандартів, які дозволяють формувати достовірні показники для управлінської та фінансової звітності.

2. Розроблені форми внутрішньої бухгалтерської та управлінської звітності звітності, яка своєчасно у повному обсязі генерує інформацію про елементи соціального капіталу для прийняття відповідних управлінських рішень.

Апробація результатів дослідження М.О. Мельничук забезпечила формування облікової інформації про окремі елементи соціального капіталу з метою оцінки рівня соціальної відповідальності підприємства для потреб поточного та стратегічного управління економічною діяльністю підприємства. Це свідчить про реальність розроблених пропозицій та ефективність їх використання в умовах ведення соціально-відповідального бізнесу.

Головний бухгалтер



Р.Д. Черкашина

Ф-4.2.0-05-00



ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «КАПСУЛАР»

пров. Залізничний, ¾, м. Дергачі, Харківська область, Україна, 62300

Код ЄДРПОУ 38128375

Тел./факс: +38(057) 780-62-29, +38(05763) 200-09, +38(05763) 206-36

www.capsular.com.ua E-mail: info@capsular.com.ua

Вих. №

43

від

24.05.2018р

ДОВІДКА

про використання результатів та окремих пропозицій,
поданий у дисертації Мельничук Марини Олексіївни
на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

За результатами дисертаційної роботи щодо обліку і контролю соціального капіталу в підприємствах торгівлі виконаної Мельничук М.О., прийняті для впровадження в діяльність ТОВ «Капсулар» методичні рекомендації щодо організації обліку соціального капіталу, через обґрунтування вибору елементів облікової політики.

З метою підвищення інформативності облікової системи підприємства при організації обліку соціального капіталу використано науково-практичні положення, отримані за результатами дисертаційної роботи Мельничук М.О.:

- удосконалення форм реєстрів управлінського обліку, що дозволили формувати структуровану інформацію про соціальний капітал та здійснювати складання управлінської звітності за повними даними про об'єкти обліку – складові соціального капіталу;

- побудова організаційно-методичного забезпечення внутрішнього контролю операцій зі складовими соціального капіталу шляхом визначення документування та звітування за процесом контролю.

Подані до впровадження науково-практичні рекомендації дозволили покращити якість інформаційного забезпечення щодо формування соціального капіталу підприємства. Апробація результатів дисертаційного дослідження Мельничук М.О. свідчить про їх вагомість для використання на практиці.

Директор ТОВ «КАПСУЛАР»



О.Ю. Нагорний

УЗГОДЖЕНО

Декан факультету обліку та
організації управління персоналом
Харківського інституту фінансів
Київського національного торговельно-
економічного університету
к.е.н., доцент

«15» червня 2016 р.

О.В. Майборода

ЗАТВЕРДЖУЮ

Директор
Харківського інституту фінансів
Київського національного торговельно-
економічного університету
к.е.н., доцент

«15» червня 2016 р.

К.Г. Сердюков

АКТ ВПРОВАДЖЕННЯ у навчальний процес

Замовник Харківський інститут фінансів Київського національного торговельно-економічного університету, к.е.н., доцент К.Г. Сердюков

Дійсним актом підтверджується, що результати дисертаційної роботи на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук Мельничук Марини Олексіївни, що виконується у Харківському державному університеті харчування та торгівлі на тему «Бухгалтерський облік і контроль соціального капіталу в підприємствах торгівлі»

впроваджені у навчальний процес інституту кафедри обліку, аудиту та економічного аналізу

найменування структурного підрозділу, де здійснювалось впровадження

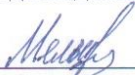
1. Вид впроваджених результатів тексти лекцій, завдання для індивідуальної і самостійної роботи та тематики дипломних робіт студентів.
2. Форма впровадження удосконалено методичне забезпечення навчального процесу: лекцій та завдань індивідуальної й самостійної роботи студентів, поширено інформаційну базу для дипломних робіт.
3. Новизна результатів дисертаційної роботи, впроваджена у навчальний процес полягає в 1) обґрунтовано структурування соціального капіталу за його видами в системі бухгалтерського обліку та для формування показників звітності підприємств; 2) систематизовано об'єкти бухгалтерського обліку, які є носіями інформації про соціальний капітал та, відповідно до класифікаційних ознак, віднесено до складу певного виду звітності підприємства.
4. Перелік курсів і дисциплін, у рамках яких викладені результати дисертаційної роботи «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами» та «Звітність підприємств».

5. Соціальний і науково-економічний ефект Результати дисертаційної роботи впроваджено у навчальний процес інституту, а саме: доповнено курс лекцій, розроблено додаткові завдання для індивідуальної й самостійної роботи студентів, розширено тематику дипломних робіт та забезпечено інформаційне підґрунтя за окремими напрямками для їх виконання, що сприяє підвищенню рівня якості підготовки фахівців.

Завідувач кафедри обліку, аудиту та економічного аналізу, д.е.н., доцент

 А.В. Янчев
«15» червня 2016 р.

Відповідальний за впровадження

 М.О. Мельничук
«15» червня 2016 р.



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ХАРКІВСЬКИЙ ТОРГОВЕЛЬНО-ЕКОНОМІЧНИЙ ІНСТИТУТ КНТЕУ
61045, м. Харків, пров. О. Яроша, 8, тел./факс (057) 340-45-87

15.10.2019

№ 1127

ДОВІДКА

**про впровадження в навчальний процес результатів, окремих
 пропозицій та рекомендацій, отриманих в ході дослідження
 в дисертаційній роботі Мельничук Марини Олексіївни
 за темою «Бухгалтерський облік і контроль соціального капіталу в
 підприємствах торгівлі»**

Наукові положення, які складають наукову новизну кандидатської дисертації старшого викладача кафедри економіки та обліку Мельничук Марини Олексіївни «Бухгалтерський облік і контроль соціального капіталу в підприємствах торгівлі» впроваджені у навчальний процес в Харківському торговельно-економічному інституті Київського національного торговельно-економічного університету, а саме:

- для здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти, які навчаються за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» при викладанні навчальних дисциплін:

1. Дисципліна «Фінансовий облік». Використано пропозиції автора щодо методичних засад обліку складових соціального капіталу підприємства торгівлі в частині обліку виплат працівникам та забезпечень.

2. Дисципліна «Бухгалтерський облік». Матеріал тем дисципліни уточнено врахуванням особливостей організаційно-методичного забезпечення формування складових елементів соціального капіталу: визнання та ідентифікація об'єктів в обліку й їх оцінка.

- для здобувачів другого (магістерського) рівня вищої освіти, які навчаються за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» при викладанні навчальної дисципліни:

3. Дисципліна «Управлінська звітність». Використано пропозиції автора щодо методичних положень формування показників нефінансової

звітності, які характеризують складові соціального капіталу, сформованого протягом звітного періоду.

**Заступник директора
з науково-педагогічної роботи
Харківського торговельно-економічного
інституту КНТЕУ,
к.п.н., доц.**



Н. Ю. Олійник

**Директор
Харківського торговельно-економічного
інституту КНТЕУ,
к.е.н., доц.**



К. Д. Гурова

Додаток М

Список публікацій

НАУКОВІ ПРАЦІ, В ЯКИХ ОПУБЛІКОВАНІ ОСНОВНІ НАУКОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДИСЕРТАЦІЇ:

1. Облік та контроль в системі економічної безпеки державних і корпоративних фінансів : монографія / за заг. ред. О. В. Чумак; Харків. ін-т фінансів Укр. держ. ун-ту фінансів та міжнар. торгівлі. Харків : Іванченко І. С., 2015. 155 с. (заг. обсяг 7,5 друк. арк., особисто автора 0,2 друк. арк.: обґрунтовано побудову інформаційних потоків економічного, соціального та екологічного характеру для системи управлінського обліку).
2. Мельничук М. О. Обліково-методичні засади франчайзингових операцій. Регіональна бізнес-економіка та управління: науковий виробничо-практичний журнал. ВФЕУ, 2015. №2(46) С. 103–108. (0,3 друк. арк.)
3. Мельничук М. О. Франчайзингові операції у франчайзі: обліково-правовий аспект. Розвиток національної економіки: теорія та практика: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, м. Івано-Франківськ, 3-4 квітня 2015 року. Частина 3. 2015. С. 285–286. (0,17 друк. арк.).
4. Мельничук М. О. Соціальний капітал у системі бухгалтерського обліку торговельних підприємств. Трансформаційні перетворення обліково-аналітичного забезпечення управління в умовах євроінтеграційних процесів: збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції, м. Київ, 25 листопада 2016. К.: КНЕУ, 2016. С. 89-91. (0,12 друк. арк.).
5. Мельничук М. О. Репутаційний капітал в обліковій системі підприємств торгівлі. Соціально-економічний розвиток системи фінансів і управління в інноваційному середовищі: проблеми, ефективність, перспективи: Матеріали IX Симпозіуму, м. Харків, 25 листопада 2016. Х.: ХІФ КНТЕУ, 2016. С. 370–371. (0,1 друк. арк.).
6. Мельничук М. О. Соціальна складова людського капіталу в обліковій системі підприємства. Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні:

теорія, методологія, організація: матеріали XV Всеукраїнської наукової конференції, м. Київ, 24 березня 2017. НАСОНА, 2017. С. 57–59. (0,17 друк. арк.).

7. Чумак О. В., Мельничук М. О. Економічний та обліковий зміст соціального капіталу підприємства. Проблеми і перспективи економіки та управління: науковий журнал. Чернівці: Національний технологічний університет, 2018. №4(16). С. 36–42. (включено до Index Copernicus, ResearchBib, Bielefeld Academic Search Engine, РИНЦ, НБУ ім. В. І. Вернадського, ROAD, Уран, Google Scholar) (заг. обсяг 0,5 друк. арк., особисто автора 0,3 друк. арк.: розкрито обліково-економічний зміст соціального капіталу та визначено напрями його впливу на сталий розвиток).

8. Мельничук М. О. Облік соціального капіталу через призму взаємодії керівництва підприємства. Фінансова система України: актуальні питання, досягнення та можливості розвитку: Матеріали XI Симпозіуму, м. Харків, 22 листопада 2018 р. Х.: ХІФ КНТЕУ, 2018. С. 423–424. (0,1 друк. арк.).

9. Мельничук М. О. Облікова політика соціального капіталу торговельного підприємства. Вісник Приазовського державного технічного університету. Серія: Економічні науки: Збірник наукових праць. Маріуполь: ДВНЗ «Приазовський державний технічний університет», 2018. Випуск 36. С. 250–256. (включено до Index Copernicus) (0,4 друк. арк.).

10. Чумак О. В., Мельничук М. О. Концепція інформаційного забезпечення управління соціальним капіталом підприємства в умовах сталого розвитку. Інноваційна економіка: Науково-виробничий журнал. Тернопіль: СМП «ТАЙП», 2019. 3-4'(79). С. 86–92 (включено до Index Copernicus, РИНЦ) (заг. обсяг 0,5 друк. арк., особисто автора 0,25 друк. арк.: сформовано модель управлінського обліку соціального капіталу та обґрунтовано необхідність розвитку облікових систем підприємств для формування відповідного інформаційного забезпечення)

11. Чумак О. В., Мельничук М. А. Аналитическое обеспечение устойчивого развития социально-экономической системы предприятия.

Вестник Полоцкого государственного университета (серия D: экономические и юридические науки) – Научно-теоретический ежемесячный журнал (Беларусь), 2019. № 16. С. 89–93. (заг. обсяг 0,45 друк. арк., особисто автора 0,25 друк. арк.: визначено алгоритм здійснення аналітичного забезпечення управління соціально-економічною системою підприємства та методичні підходи до його формування).

12. Мельничук М. О. Внутрішній контроль соціального капіталу торговельних підприємств. Економічний простір: збірник наукових праць. Дніпро: ПДАБА, 2019. №142. С. 185–195. (включено до Index Copernicus, Google scholar) (0,4 друк. арк.).

13. Чумак О. В., Мельничук М. О. Аналіз соціально-економічної системи торговельного підприємства. Фінансові механізми сталого розвитку України: Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції, м. Харків, 18 жовтня 2019 р. Х.: ХДУХТ, 2019. С. 171–173. (0,15 друк. арк.).