

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

Я. Д. Крупка, І. М. Сисоєва

МОНОГРАФІЯ

**СОЦІАЛЬНИЙ АУДИТ: МЕТОДОЛОГІЧНА
ОСНОВА ТА ІНФОРМАЦІЙНИЙ СУПРОВІД**

УДК 316.4.062(02)

К 86

Рецензенти:

Воронко Роман Михайлович – д. е. н. професор, завідувач кафедри обліку, контролю, аналізу та оподаткування Львівського торговельно-економічного університету.

Іонін Євген Євгенович – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку, аналізу і аудиту Донецького національного університету імені Василя Стуса.

Лазаришина Інна Дмитрівна – д. е. н., професорка, завідувачка кафедри статистики та економічного аналізу Національного університету біоресурсів і природокористування України.

*Рекомендовано Вченою радою Західноукраїнського національного університету
(протокол № 3 від 09.11.2022 р.)*

Крупка Я.Д., Сисоєва І.М.

К 86 Соціальний аудит: методологічна основа та інформаційний супровід:

монографія – Вінниця: ФОП Рогальська І. О., 2024 – 408 с.

ISBN 978-617-8028-27-5

У монографії здійснено теоретичне обґрунтування організаційного процесу проведення соціального аудиту та запропоновано рекомендації з удосконалення методології та інформаційного забезпечення соціального аудиту з метою підвищення ефективності управління соціальними процесами на підприємстві та в суспільстві. Сформовано основні принципи соціального аудиту. Розроблено концепцію соціального аудиту. Поглиблено трактування сутності термінів «соціальний», «соціальний аудит», «соціально- орієнтований облік».

УДК 316.4.062(02)

ISBN 978-617-8028-27-5

© КРУПКА Я.Д., СИСОЄВА І.М.

© ЗУНУ

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ І СКОРОЧЕНЬ	5
ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1.	8
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ЕВОЛЮЦІЯ СОЦІАЛЬНОГО АУДИТУ	8
1.1. Сутність і концептуальні основи аудиту та його соціальної складової	8
1.2. Характеристика аудиторської діяльності на ринку аудиторських послуг в Україні	26
1.3. Розвиток аудиту в контексті соціальних запитів зацікавлених сторін	36
Висновки до розділу 1	53
РОЗДІЛ 2.	56
МІЖНАРОДНА ТА ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА АУДИТУ ТА ЙОГО СОЦІАЛЬНІ АСПЕКТИ У ПІДПРИЄМСТВАХ.....	56
2.1. Еволюція нормативного забезпечення аудиту підприємницької діяльності	56
2.2. Оцінка якості та ризиків аудиторської діяльності в країнах ЄС	66
2.3. Організація державного аудиту та його соціальна спрямованість.....	87
Висновки до розділу 2	105
РОЗДІЛ 3.	108
СОЦІАЛЬНИЙ АУДИТ У МЕНЕДЖМЕНТІ	108
3.1. Параметри та принципи соціального аудиту	108
3.2. Суб'єкти та об'єкти соціального аудиту.....	120
3.3. Інструментарій соціального аудиту	134
Висновки до розділу 3	147
РОЗДІЛ 4.	149
ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СОЦІАЛЬНОГО АУДИТУ	149
4.1. Складові інформаційного забезпечення за об'єктами аудиту	149
4.2. Соціальна складова обліку та її використання в аудиті	187
4.3. Загальна оцінка інформаційного забезпечення соціального аудиту.....	216

Висновки до розділу 4	236
РОЗДІЛ 5.	238
ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ЗА ОКРЕМИМИ ЕЛЕМЕНТАМИ СИСТЕМИ СОЦІАЛЬНОГО АУДИТУ	238
5.1. Оцінка соціальної стратегії діяльності підприємства.....	238
5.2. Соціальна складова аудиту та її вплив рівень життя населення	257
5.3. Оцінка корпоративної соціальної відповідальності на підприємствах	273
5.4. Оцінка соціальної відповідальності та використання соціального аудиту на підприємствах харчової промисловості	300
5.5. Аналіз потенційних соціальних загроз у діяльності суб'єктів господарювання	331
Висновки до розділу 5	351
ВИСНОВКИ	353
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	360

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ І СКОРОЧЕНЬ

АПУ – Аудиторська Палата України

САУ – Спілка аудиторів України

SSM – Smart Satisfaction Monitoring

РЕВ – Рада економічної взаємодопомоги

МОЗ – Міністерство охорони здоров'я

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

ESG – (Environmental, Social and Governance) – довкілля, соціальна сфера та управління

CSR – Корпоративна соціальна відповідальність

ІЛР – Індекс людського розвитку

РЛР – Регіональний людський розвиток

ПРООН INTOSAI – Програма розвитку Організації Об'єднаних Націй

СКП – Середня кількість працівників

INTOSAI – Міжнародна організація вищих органів аудиту

КТЗ ІС – Комплекс технічних засобів інформаційної системи

САД – Суб'єкт аудиторської діяльності

КА – Кваліфікаційний актив

GRI – Global Reporting Initiative

ЗВО – заклад вищої освіти

ВСТУП

Актуальність теми. Складність та багатогранність процесів реформування економіки України, особливо в умовах пандемії та військових дій, виокремлюють низку завдань в частині відпрацювання нових форм та механізмів і подальшого вдосконалення системи управління соціально-економічними відносинами. У цьому контексті необхідно забезпечити ефективний розвиток економіки, що потребує практичного застосування оптимальних і високопродуктивних управлінських технологій, спрямованих на гармонійне поєднання професійно-трудового потенціалу працівника зі стратегічними цілями діяльності підприємства (організації).

Тривалий час задля досягнення економічних цілей в основу управління українськими підприємствами покладалися управлінські технології, орієнтовані на раціональне та ефективне використання фінансових, технічних, матеріальних ресурсів. Водночас розв'язанню проблем соціальної політики та підвищенню використання людських ресурсів відводилися другорядні позиції, які часто носили декларативний характер.

Зміна підходів до розвитку української економіки протягом останніх років суттєво актуалізувала питання державної соціальної політики. Важливе місце у цих процесах відводиться соціально орієнтованому аудиту, як оптимальній і універсальній технології управління соціальними процесами.

Втім, поки що можливості соціального аудиту, як засобу досягнення інтересів стейкхолдерів, в Україні малодосліджені. Відповідно кількість публікацій у даному напрямі вкрай незначна. Лише окремим аспектам формування соціального аудиту в Україні присвячено праці В. А. Дерія, О. В. Мазурика, К. О. Назарової, Л. М. Полякової, Н. І. Демківа, О. Ю. Руденка. Серед зарубіжних вчених, які розглядають теоретичні основи соціального аудиту, його види та механізми реалізації, варто виокремити праці Убера Ландьє, Жака Інгалеса, Мартина де ля Корд, Ю. Попова, А. Шулуса, В. Мешкова. Враховуючи зазначене, а також об'єктивну необхідність розвитку соціального аудиту, як одну із умов членства України в ЄС, актуальність проведення наукових досліджень у даному напрямі суттєво активізується. Все вищезазначене обумовило актуальність підготовки монографії.

У розділі 1 «**Теоретичні основи та еволюція соціального аудиту**» досліджено ринок аудиторських послуг в Україні, розглянуто сутність і концептуальні основи аудиту та його соціальної складової, розроблено концепцію соціального аудиту, здійснено аналіз ринку аудиторських послуг.

На основі узагальнення термінологічного апарату, зокрема щодо поняття «соціальний» запропоновано авторський підхід до його трактування як особливих суспільних відносин, що виникають в ході спільної діяльності індивідів і соціальних спільнот в конкретно-історичних умовах, які проявляються у ставленні одне до одного, до свого становища в суспільстві, до явищ і процесів суспільного життя.

Доведено доцільність виділення домінуючих груп стейкхолдерів для оцінювання їх важливості для підприємства та результативності його діяльності. Встановлено, що досягнута відповідність завдань соціального аудиту запитам стейкхолдерів з врахуванням теорії зацікавлених сторін забезпечить набуття наступних переваг: підвищення рівня довіри до надавача послуг; зростання медійної популярності та ймовірність залучення додаткових ресурсів та грантів; формування дієвих способів мотивації співробітників.

У розділі 2 **«Міжнародна та вітчизняна практика аудиту та його соціальні аспекти у підприємствах»** досліджено міжнародну та вітчизняну практику аудиту, визначено його нормативне регулювання та порядок здійснення державного контролю. В процесі дослідження доведено суттєвий вплив трансформацій, що відбуваються в сфері контрольної діяльності на ефективність державного фінансового контролю. Такі трансформації стосовно державного фінансового контролю підсилюють його значення як інструмента регулювання економічних процесів, як умови підвищення ефективності використання державних коштів, зокрема й на соціальні програми.

У розділі 3 **«Соціальний аудит у менеджменті»** визначено параметри соціального аудиту, етапи його проведення та на цій основі обґрунтовано напрями подальшого розвитку, узагальнено перелік принципів соціального аудиту з урахуванням специфічних способів його здійснення, виявлено групи зацікавлених сторін, найважливіших стейкхолдерів щодо соціального аудиту з метою найбільш повного задоволення їх інтересів, удосконалено інструментарій соціального аудиту.

У розділі 4 **«Інформаційне забезпечення потреб соціального аудиту»** проаналізовано соціальну складову в обліку, аналізі та її використання в аудиті, надано загальну оцінку повноти інформаційного забезпечення соціального аудиту.

У розділі 5 **«Оцінка ефективності за окремими елементами системи соціального аудиту»** досліджено соціальний аспект діяльності підприємств харчової галузі, здійснено аналіз потенційних соціальних загроз їх діяльності.

Суттєву увагу приділено узагальненню підходів та напрямів виявлення можливих загроз фінансовій безпеці підприємств (як зовнішніх, так й внутрішніх), оцінці факторів покращення платоспроможності підприємств, проведення контрольних заходів з метою виявлення способів уникнення їх збитковості, скорочення обсягів діяльності, перетоку капіталу до «тіньового» сектору економіки, зниження негативних наслідків впливу пандемії коронавірусу на економічну та соціальну активність суб'єктів господарювання і держави загалом. Зазначені питання розглянуто в контексті необхідності посилення соціальної відповідальності діяльності та відображення її результатів у нефінансовій звітності.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ЕВОЛЮЦІЯ СОЦІАЛЬНОГО АУДИТУ

1.1. Сутність і концептуальні основи аудиту та його соціальної складової

Контроль, як стверджується в історичних джерелах, має багатовіковий період розвитку. Він пов'язаний з виникненням своєрідного обліку в державах, розташованих в долинах річок Ніл, Тигр та Євфрат. Спочатку облік вівся на папірусі, а вже пізніше на папері. У Стародавньому Єгипті через кожні два роки проводилася інвентаризація рухомого та нерухомого майна. Вважається, що першою державою, в якій виникло спеціальне законодавство про ведення обліку, був Вавилон. У Стародавній Греції особливу увагу надавали контролю за збереженням власності, зокрема – господарських засобів. В Афінах цю функцію виконували контролери, в обов'язки яких входило складання звітів про доходи і витрати держави, а в Стародавньому Римі контроль повинен був попереджувати збитки, які виникали в результаті шахрайства, помилок та невміння вести господарство [28, с. 2].

Загалом, першими користувачами бухгалтерської інформації були рабовласники й феодалі. Прагнучи, щоб управляючі забезпечували отримання якнайвищого прибутку, власники, що їх наймали, призначали контролерів, які вислуховували звіти управляючих. На державному рівні створювалися спеціальні органи, що контролювали збір податків та державні витрати. Цей вид контролю набув особливо швидкого розвитку після епохи Відродження в Європі. На цьому етапі він уже відокремився від виконавчої влади і прийняв форму Урядового контролю за рахунками [98].

З розвитком торгівлі та промисловості вирішальну роль у бюджеті країни стали відігравати надходження від податків, а отже і податкова система. Для вирішення непорозумінь між податковими органами та управляючими, які представляли інтереси власників, державного контролю вже було недостатньо, адже

він захищав тільки інтереси держави. Тому виникла об'єктивна потреба в незалежному контролі, який дістав назву – аудит.

Батьківщиною виникнення аудиту вважається Велика Британія, де, починаючи з 1844 року виходить низка законів, згідно з якими правління компаній зобов'язане було запрошувати (як правило, один раз на рік) незалежного аудитора для перевірки бухгалтерських рахунків і звітів перед акціонерами. У 1862 році набув чинності основний закон, що передбачав виникнення аудиторської діяльності – це Закон «Про британські компанії».

Також виникненню аудиту сприяв поділ інтересів між тими, хто вкладає грошові кошти в діяльність підприємства, і тими, хто безпосередньо управляє виробництвом. Аудиторській діяльності сприяло масове виникнення та активне функціонування акціонерних товариств, товариств з обмеженою відповідальністю та інших форм підприємництва на основі об'єднання капіталів декількох інвесторів.

У середині XIX століття під час масового заснування акціонерних товариств, банків, страхових компаній, засновники спочатку цілком і повністю довіряли бухгалтерам і керівникам. Однак емісія цінних паперів, біржові спекуляції, створення фіктивних підприємств і, як наслідок, масове банкрутство призвели до недовіри до найманих працівників компаній.

Приблизно в цей же період аудит почав розвиватися і в інших найбільш розвинутих країнах, де швидко проходив процес концентрації та централізації виробництва і капіталу.

У зв'язку з цим у 1867 році у Франції було прийнято Закон «Про обов'язкову перевірку та оцінку балансів підприємств і фірм незалежними аудиторами» [98].

У США аудит виник після того, як в Північній Америці разом з англійськими страховиками та іншими інвесторами побували аудитори, які приїхали з метою захисту інтересів англійських кредиторів. З огляду на це, північноамериканський аудит має англійське походження.

У 1887 році в США була створена Асоціація аудиторів, а в 1896 році законодавчим органом штату Нью-Йорк був прийнятий закон, який регулював

аудиторську діяльність і в подальшому став основою для законів в інших штатах.

Особливий поштовх для розвитку аудиторської справи дала світова економічна криза 1929 –1933 років, коли масове банкрутство акціонерних товариств і підприємств інших форм власності вимагало більш суворого порядку перевірки їх звітності з боку незалежних аудиторів. У зв'язку з цим у Німеччині в 1931 році була прийнята Урядова постанова, що передбачала обов'язкову аудиторську перевірку [446].

Також під впливом економічної кризи в США в 1934 році був прийнятий документ «Перевірка фінансових звітів незалежними аудиторами», в якому були рекомендовані такі процедури аудиту, як вивчення інвентарних відомостей та підтвердження дебіторської заборгованості.

З метою розвитку та удосконалення професії внутрішнього аудитора в 1941 році в США, був створений Інститут внутрішніх аудиторів.

На початку 70-х років XX сторіччя почалася розробка Міжнародних стандартів аудиту (МСА), які були видані Міжнародною федерацією бухгалтерів у 80-х роках. У східноєвропейських країнах (Польща, Угорщина, Румунія та інших) аудиторська діяльність почала розвиватися після розпаду Ради економічної взаємодопомоги (РЕВ). До цього вона вважалась недоцільною і не могла застосовуватися при командно-адміністративній системі господарювання.

На території України в складі царської Росії в 1911 році існував державний контроль в особі державного контролера, який входив до Ради Міністрів і губернаторських контрольних палат на місцях. У той час незалежна аудиторська діяльність на території нашої країни не знайшла поширення [3; 172; 408].

У радянські часи в Україні функціонував лише державний контроль, який здійснювали Міністерство державного народного контролю УРСР, відомчі органи контролю, а згодом – Комітет народного контролю УРСР.

У 1985 році з початком перебудови в Радянському Союзі, з переходом до умов ринкових відносин і ринкового господарювання виникла об'єктивна необхідність розвитку аудиторської діяльності [393, с. 112].

Прийняття Радою Міністрів СРСР Постанови Про організацію в країні аудиторської діяльності у 1987 році передувало виникнення в СРСР спільних міждержавних підприємств та запити іноземної сторони про аудиторське підтвердження фінансово–господарської діяльності цих підприємств.

Перша в СРСР аудиторська фірма «Інаудит» була створена в Москві з колишніх співробітників союзного Міністерства фінансів [5, с.12].

Згодом, коли іноземний капітал потрапив і до союзних республік, у Києві в 1989 році відкрилося дочірнє відділення «Інаудит», яке було названо «Інаудит - Україна». Це була перша аудиторська фірма в Україні. До її складу ввійшли колишні держслужбовці системи республіканського Мінфіну УРСР та частково апарат Контрольно–ревізійного управління.

З 1992 до 1994 року аналогічні аудиторські фірми були створені в Донецьку, Харкові, Львові, Тернополі та інших містах.

04 червня 1992 року в Києві як професійна громадська аудиторська організація була створена Спілка аудиторів України (САУ). Вона стала ініціатором розробки проекту Закону України «Про аудиторську діяльність».

22 квітня 1993 року Верховною Радою України цей Закон було затверджено і прийнято. Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» у жовтні 1993 року як незалежний і самостійний орган була створена Аудиторська палата України (АПУ), основна мета якої полягає у сприянні розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської діяльності в державі [8]. Пізніше, на підставі клопотань територіальних відділень САУ, АПУ було створено 18 регіональних відділень, головним завданням яких є сприяння розвитку аудиту в регіонах, а також виконання та впровадження рішень АПУ. Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 06 грудня 1993 року в складі Інституту підготовки спеціалістів був створений Національний центр обліку і аудиту, до завдань якого входить здійснення підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів і аудиторів, розробка та видання навчальних і методичних посібників з обліку, контролю, аналізу і аудиту.

16 травня 1994 року була створена Федерація керівників аудиторських фірм. Її основною метою є підвищення ефективності роботи фірм, розробка та удосконалення методології аудиту, його теоретичних і практичних аспектів.

Аудиторська палата України разом із Спілкою аудиторів України у 1998 році розробила і прийняла Кодекс професійної етики аудиторів України (протокол №73 від 18.12.1998 року), який було введено в дію з 01 січня 1999 року, а 01.01.2004 р. він утратив чинність [163].

Аудиторська палата України, визначаючи відповідальність професії аудитора перед суспільством і враховуючи, що її роль полягає в забезпеченні якісних кваліфікованих аудиторських послуг, прийняла рішення запровадити Національні нормативи аудиту, які разом із Законом України «Про аудиторську діяльність» та Кодексом професійної етики аудиторів України регулюватимуть порядок проведення аудиторської діяльності на території держави. Починаючи з 01 січня 1999 року було введено обов'язкове дотримання 32 Національних нормативів аудиту, які діяли до 31 грудня 2003 року [65].

В Україні ліцензування аудиторів і аудиторських фірм проводилося до червня 2000 року, однак було тимчасово призупинено.

У жовтні 2000 року було введено в дію Реєстрацію Суб'єктів аудиторської діяльності і видано «Положення про Реєстр Суб'єктів аудиторської діяльності», затверджене рішенням АПУ (протокол №95 від 31.10. 2000 року) і чинне на даний час [304].

Черговий етап розвитку вітчизняного аудиту розпочався у 2003 році з прийняттям Аудиторською палатою України рішення про застосування Міжнародних стандартів аудиту як національних. Це обумовило перехід до принципово нової якості нормативного регулювання аудиторської діяльності.

Як правило, в організаціях використовується зовнішній аудит. Керівництво звертається до консалтингової фірми із запрошенням провести експертизу соціального характеру, наприклад, під час упровадження нової технології,

перепрофілювання виробництва, структурної реорганізації, створення тимчасових чи оперативних творчих груп, вирішення конфліктних ситуацій між працівниками і роботодавцями.

Оскільки аудит є багатовекторним поняттям, що дає відповіді на безліч запитань, вирішення яких сприятиме розвитку бізнесу, а відтак, і соціально-економічному розвитку країни в цілому. На разі важливо усвідомити, що для сучасного бізнесу головною конкурентною перевагою стає наявність потужного людського капіталу, тому бізнес має орієнтуватися на підвищення вартості робочої сили [64].

Постійне скорочення дії традиційних для України чинників набуття конкурентних переваг за рахунок отримання преференційних умов ведення бізнесу або використання дешевих матеріальних ресурсів має підвищувати зацікавленість українських компаній у конкуренції на основі моделі «дорогої» робочої сили, що передбачає гідну оплату праці. Така тенденція повністю відповідає сучасній ідеології соціальної відповідальності бізнесу.

Поняття розвитку є інтегральною характеристикою всіх об'єктів, яким притаманна зміна. Це поняття стає важливою категорією багатьох наук, в тому числі і соціології. Без цього поняття практично неможливо зрозуміти і пояснити ті процеси, які відбуваються в окремих соціальних структурах, в суспільстві в цілому [36].

Під розвитком розуміють незворотну, направлену, закономірну зміну матеріальних та ідеальних об'єктів. Саме наявність цих трьох властивостей відрізняє процеси розвитку від усіх інших змін. Соціальний розвиток – це зміна суспільства, яка приводить до появи нових суспільних відносин, інститутів, норм і цінностей.

Одним із механізмів управління соціальним розвитком є соціальний аудит.

Соціальний аудит – це перевірка процедур і методів функціонування господарської системи в контексті функціонування соціально-трудових відносин з метою оцінювання їх ефективності та відповідності законодавчо-нормативним актам. Предметом дослідження соціального аудиту є не просто матеріальні активи або фінансово-економічна та інша інформація, а людський ресурс.

Соціальний аудит може використовувати держава з метою забезпечення сталого і довгострокового соціального розвитку. Соціальний аудит можна застосовувати як інструмент налагодження повноцінного діалогу і співпраці між державою, бізнесом та інститутами громадянського суспільства [404].

Основними завданнями соціального аудиту персоналу є:

- оцінка кадрової політики, її узгодженості з цілями, завданнями та стратегією розвитку підприємства;
- оцінка відповідності планової чисельності персоналу до виробничої програми, кількісного та якісного складу працівників до тактичних і стратегічних цілей організації;
- аналіз стабільності зайнятості персоналу;
- оцінка відповідності використовуваних методів підбору і відбору персоналу вимогам законодавства, соціальної та економічної ефективності;
- аналіз використовуваних методів розташування та адаптації персоналу;
- аналіз стану організації та нормування праці, а також умов техніки безпеки;
- діагностика застосовуваної системи атестації та ділової оцінки персоналу;
- аналіз організації оплати праці персоналу, реалізації її відтворювальної, соціальної та стимулювальної функцій;
- оцінка системи стимулювання і мотивації праці, забезпечення зацікавленості персоналу в поліпшенні результатів своєї діяльності;
- аналіз використовуваних форм навчання, підвищення кваліфікації

та перепідготовки персоналу; оцінка системи обліку управлінського кадрового потенціалу та його використання в системі кар'єрного зростання персоналу;

- аналіз системи управління соціально-трудовими відносинами, формуванням сприятливого соціально-психологічного клімату в колективі;

- оцінка діяльності організації з формування організаційної культури;

- оцінка ефективності діяльності служби управління персоналом.

Внаслідок такого широкого спектра соціального аудиту компанія отримує такі можливості:

- оцінка власних поглядів на менеджмент персоналу;

- визначення рівня ефективності діяльності працівників;

- визначення внеску кадрової служби в досягнення цілей організації;

- вживання заходів щодо підвищення відповідальності працівників кадрової служби за реалізацію кадрових рішень;

- оптимізація витрат на здійснення кадрових заходів та утримання служби управління людськими ресурсами;

- здійснення прогресивних нововведень у галузі управління людськими ресурсами;

- оцінювання загального рівня функціонування системи управління персоналом;

- оцінювання системи інформаційного забезпечення кадрової роботи організації.

Соціальний аудит необхідно розуміти як концептуально ширше поняття, що охоплює різносторонні об'єкти з метою формування комплексної інформації для суспільних цілей. Соціальний аудит є особливим видом високоінтегрованого контролю, що адитивним способом об'єднує інші види аудиту (рис. 1.1.).

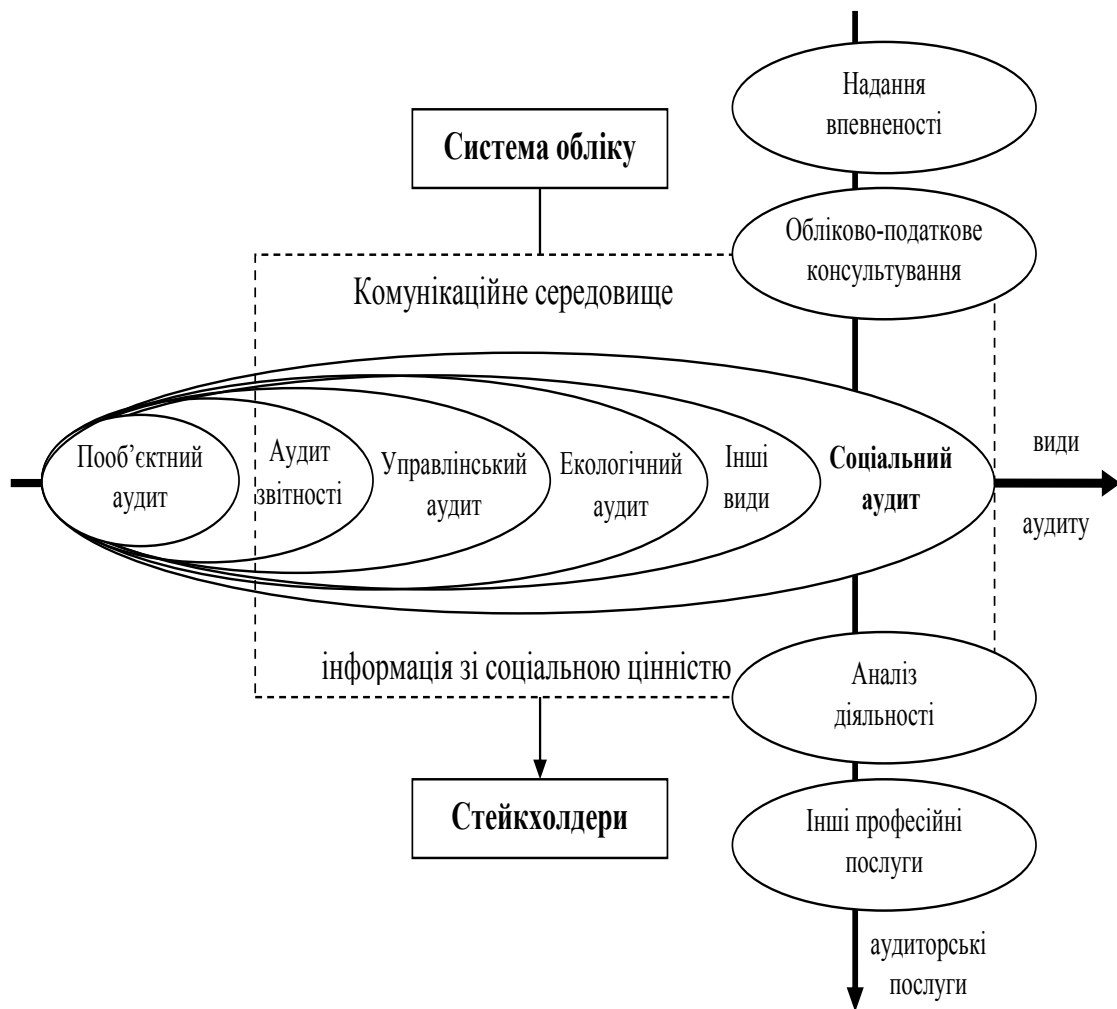


Рис. 1.1. Концептуально-видове позиціонування соціального аудиту

Джерело: розробка авторів.

Глобальна місія соціального аудиту полягає у формуванні комунікаційного середовища, на основі якого відбувається інформаційна взаємодія між системою обліку суб'єктів господарювання та стейкхолдерами, зацікавленими в соціально орієнтованій інформації.

На перетині горизонтальних та вертикальних комунікацій у процесі аудиторської діяльності підприємств формується предметне поле соціального аудиту, що полягає у реалізації державних, громадських та інших суспільних цілей. Соціальний аудит ґрунтується на використанні методики інших видів аудиту, та водночас містить специфічні методи пізнання соціально-економічних процесів,

що дає змогу ідентифікувати його як окрему економічну категорію.

На підставі дослідження визначено двоякий зміст соціального аудиту: «у широкому сенсі його використовують як моніторинг соціальних взаємовідносин на різних рівнях соціально-економічних систем, у вузькому – як оцінку господарської діяльності підприємства на предмет дотримання принципів соціальної відповідальності. На підставі побудови структурно-логічної схеми базових елементів соціального аудиту визначено, що предметом його проведення на підприємстві виступає сукупність соціально-економічних відносин підприємства із зацікавленими у його діяльності сторонами» [125, с.177]. Його об'єктами є факти господарської діяльності, що свідчать про соціально відповідальну чи безвідповідальну поведінку підприємства.

Основними критеріями класифікації соціального аудиту слід вважати ознаку його функціонального призначення (соціальний аудит відповідності, ефективності, стратегічний соціальний аудит), яка визначена завданнями цього виду контролю, та ознаку його змістового наповнення (екологічний аудит, аудит охорони праці на підприємстві, аудит персоналу, аудит відносин із зацікавленими сторонами).

Л. І. Голінач пропонує класифікацію соціального аудиту здійснювати за загальноновживаними ознаками: за місцем виникнення, формами організації, обсягом поставлених питань, часом дії тощо [56, с. 113]. Серед основних функцій соціального аудиту, крім таких традиційних, як інформаційна, констатуюча, аналітична, прогностична, світоглядна, евристична, слід виділяти комунікативно-регулювальну, захисну, контролюючу, мотиваційну, управлінську та наглядову функцію.

Сутність *інформаційної функції* зводиться до надання відомостей про результати соціально відповідальної діяльності, функціонування соціальних

процесів на підприємстві, фактичні та імовірні відхилення соціальних показників від вимог міжнародних і національних нормативно-правових актів, інструкцій, стандартів, конвенцій.

Аналітична функція соціального аудиту полягає в аналізі об'єкту дослідження, визначенні ефективності реалізації соціальних програм на підприємстві їх впливу на суспільство та економічні результати бізнесу.

Констатуюча – у передбаченні підтвердження чи спростування аудитором показників – результатів соціально відповідальної діяльності бізнесу, які є документально підтвердженими й узагальненими у звітності підприємства.

Профілактична функція соціального аудиту формує умови для попередження соціальних ризиків, які можуть виникати в процесі неефективного управління чи реалізації соціальних проєктів або в результаті безвідповідальної господарської діяльності бізнес-структур.

Світоглядна функція полягає у формуванні корпоративної етики, традицій, цінностей. Евристична функція соціального аудиту відображається у відкритті нових закономірностей методики практичної реалізації соціальних проєктів бізнесом, їх організації, способів фінансування та позиціонування.

Прогностична функція полягає в передбаченні тенденцій розвитку проєктів соціально відповідальної діяльності, вимог до корпоративної культури, відносин із зацікавленими сторонами, видів суспільних проєктів, методів управління інтелектуальним потенціалом бізнесу, актуальних у наступних звітних періодах та необхідних для формування ефективної стратегії діяльності підприємства.

Комунікативно-регулювальна функція соціального аудиту допомагає визначити рівень відповідності підприємства суспільним очікуванням за допомогою підтвердження (непідтвердження) показників соціальної звітності; шляхом

формування умови для довіри з боку місцевого населення, споживачів, громадських активістів, фінансових структур та інших зацікавлених сторін до діяльності бізнесу; встановлення діалогу між бізнесом та представниками суспільства; стимулювати.

Захисна функція соціального аудиту – забезпечення прав і можливостей осіб з інвалідністю нарівні з іншими громадянами та полягає у наданні пенсії, державної допомоги, компенсаційних та інших виплат, пільг, соціальних послуг, здійсненні реабілітаційних заходів, встановленні опіки (піклування) або забезпеченні стороннього догляду.

Контролююча функція соціального аудиту є засобом суспільного тиску для регулювання діяльності у певних нормованих соціальних межах.

Мотиваційна функція зорієнтована на стимулювання до праці до праці та охоплює сукупність міжгрупових і міжособистісних відносин, що складаються в зв'язку з трудовою діяльністю.

Управлінська функція соціального аудиту відображає склад і співвідпорядкованість різних елементів ланок управління, що функціонують для досягнення визначеної мети. Функції і структура управління є двома сторонами єдиного цілого – організації системи соціального управління і виступають відповідно як зміст і форма процесу управління.

Наглядова функція – реалізація функції втручання держави в діяльність будь-яких організацій у разі виникнення загрози безпеці людини, держави, навколишнього середовища

Евристична функція соціального аудиту відображається у відкритті нових закономірностей методики практичної реалізації соціальних проектів бізнесом, їх організації, способів фінансування та позиціонування.

У Великому тлумачному словнику сучасної української мови під евристикою

«розуміється сукупність методів дослідження, спрямованих на відкриття, пізнання нового, раніше не відомого» [39, с. 254]. Сутнісними ознаками категорії «евристика» є методи (способи), а також процес творчості (креативності), пізнання. Йдеться як про вже існуючі, загальновідомі методи дослідження, так і про методи, які застосовуються вперше для пізнання нових процесів і явищ, а також раніше не відомих властивостей і станів уже відомих об'єктів. Ознаками будь-якого методу пізнання є наявність суб'єкта, який його застосовує, очікуваного результату від використання методу, а також дотримання низки правил, процедур, якими супроводжується виконання операцій, передбачених конкретним методом для отримання очікуваного результату.

Л. Гліненко і А. Смердов евристичні (пошукові) методи класифікують за низкою ознак: за сферою придатності (методи подолання недоліків відомих технічних об'єктів, які не вдалося подолати алгоритмічними методами; методи пошуку нового); за етапом проєктування (методи аналізу та декомпозиції проєктної ситуації; методи перетворення проєктної ситуації; методи генерації ідей; комплексні методи); за механізмом підвищення ефективності та інструментами їх реалізації (методи перебору варіантів); за наявністю критерію переваги (методи, в яких є критерій переваги; методи, в яких немає критерію переваги); за спрямованістю (спрямовані методи; неспрямовані методи); за ступенем алгоритмізації (методи, які піддаються алгоритмізації; методи, які не піддаються алгоритмізації) [54, с.189].

Спеціальні евристичні методи економічних досліджень становлять такі методи аналізу соціально-економічних явищ та прийняття рішень, що базуються на інтуїції, аналогії, винахідливості та власному досвіді дослідника. Евристичні моменти виявляються тоді, коли наявні соціально-економічні умови не дозволяють досліднику знайти спосіб розв'язання певної конкретної проблеми (ситуації),

а досвід не містить готової схеми, що могла б бути застосована за даних умов. Інакше кажучи, евристичні методи соціально-економічного пізнання – це сукупність правил, прийомів, способів, спрощень, які використовує дослідник, виконуючи певне завдання на основі узагальнення власного досвіду [54, с.117]. Щодо таких сутнісних ознак евристики, як процес творчості (креативності), пізнання, то ці ознаки мають місце лише за наявності суб'єкта, який є носієм креативних ідей, а також наявності в нього внутрішніх мотивів і зовнішніх стимулів до творчості і пізнання. Творчість (креативність) в економічних системах має певні відмінності від креативності в системах, які формуються в інших сферах, наприклад, культурній, науковій тощо [57, с.43].

Соціальний аудит, навіть з урахуванням його подальшого вдосконалення, звичайно, не вирішить сучасних суспільних проблем. Однак його справедливо можна розглядати як своєрідну соціальну інновацію, здатну з часом трансформуватися в дієвий механізм регулювання соціально-економічних процесів в умовах глобалізації. Тим часом подібні дослідження можуть служити прикладом ефективного використання фрагментів інформації для отримання лише часткової картини соціальної ситуації. Повна картина могла б бути отримана за умови впровадження стандартизованих методик соціального аудиту, що передбачає:

по–перше, розробку критеріїв оцінки ситуації на підприємстві, території;

по–друге, розробку стандартів соціальної відповідальності як на підприємстві, так і на території.

Запропонована глобальна концепція соціального аудиту в довгостроковій перспективі дозволить оптимізувати процеси управління, прийняття управлінських рішень як на мікро–, так і на макрорівнях (Рис. 1.2.).

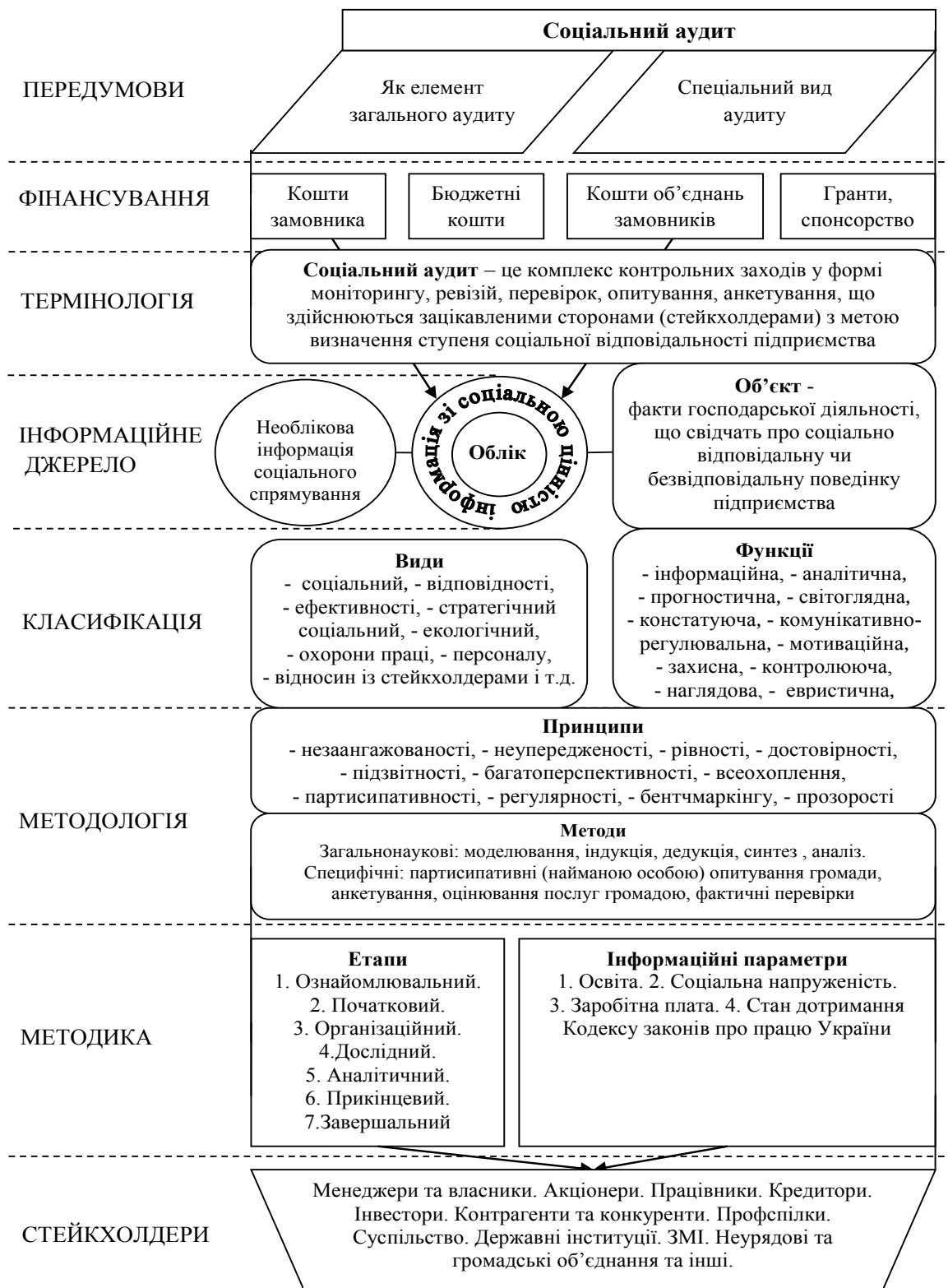


Рис.1.2. Глобальна концепція соціального аудиту

Джерело: розробка авторів.

Трактування дефініції «концепція» є неоднозначним. У філософському розумінні концепція (лат. *conceptio* – розуміння, єдиний задум, провідна думка) – це система поглядів, яка виражає певний спосіб бачення, розуміння, трактування яких-

небудь предметів, явищ, процесів і провідну ідею чи конструктивний принцип, що реалізують певний задум у тій або іншій теоретичній системі знань [12].

У економіці концепція визначається як:

1) генеральний задум, що визначає стратегію дій при здійсненні реформ, проєктів, планів, програм;

2) сукупність поглядів на явища і процеси в суспільстві і природі. Вивчення теорії соціального аудиту неможливе без визначення базових концепцій, покладених в основу цієї науки.

Розроблена концепція соціального аудиту є синтезом елементів, що дозволяє цілісно представити систему методології, організації соціального аудиту за допомогою виокремлення методів, функцій, принципів та джерел. Соціологічне теоретизування щодо соціального аудиту відбувається переважно на перетині теорій соціального контролю, концепцій соціальної відповідальності бізнесу та теорій зацікавлених сторін.

Основу концепцій, які визначають цілі і задачі аудиту та його роль в економіці і суспільстві, складають відомі теорії, концепції та постулати аудиту, сформульовані під впливом різних груп зацікавлених користувачів інформації. Крім теоретичних концепцій аудиту, які формуються під впливом різних груп зацікавлених користувачів або внаслідок еволюції і з урахуванням досвіду, деякі зарубіжні автори виділяють концепції, які є основою для формування правил (стандартів) практичного аудиту. Це етика поведінки, незалежність, професіоналізм, доказовість, точність представлення.

Еволюційний розвиток аудиту в різних країнах відбувається нерівномірно. Економічно розвинені країни, в яких аудит існує протягом 100-150 років (Велика Британія, США, Франція, Німеччина), дотримуються концепції ризик-орієнтованого аудиту. Ця концепція серед інших вважається раціональною, оскільки дозволяє

мінімізувати витрати клієнтів аудиторських фірм при дотриманні високих стандартів якості робіт. Зарубіжний соціальний аудит значною мірою спирається на правові норми, зафіксовані в низці універсальних міжнародних договорів: Статут ООН (1945), Загальна декларація прав людини (1948), Міжнародний пакт про економічні, соціальні і культурні права (1966), Заключний акт Наради з безпеки і співробітництва в Європі (1975) та ін. (табл.1.1). Із соціальним аудитом тісно пов'язані питання нефінансової звітності.

Спроби соціального регулювання нефінансової звітності здійснювалися в різних країнах, але лише в окремих з них вони досягли деякого законодавчого закріплення. У тому чи іншому вигляді на законодавчому рівні вимагається нефінансова інформація в Данії (з 1995 року «Green Act»), Швеції, Норвегії, Голландії, Франції (з 2002 року), Великобританії і Південній Африці (the King Report on Corporate Governance). Введення нормативних вимог стало відповіддю деяких європейських держав на прийняту в 2001 році Європейською комісією «Зелену книгу про корпоративну соціальну відповідальність». Основний перелік та характеристика основних моделей нефінансової звітності відображена у додатку А та додатку Б. Слід зазначити, що ні в одній з країн державне регулювання не носить силового характеру і не має на меті тотальний контроль з боку держави за діяльністю приватного сектору. Як правило, закони не містять жорстких вимог щодо форм звітності (компанії можуть публікувати необхідну інформацію у своїх річних звітах на сайтах або вибирають інший спосіб її надання). До змісту звітів також не пред'являється жорстких вимог. У Бельгії в 1996 році був прийнятий законодавчий акт, який зобов'язує як державні, так і приватні організації надавати регулярні соціальні звіти зовнішній аудиторії; мінімальні показники звітності вказувалися прямо в законі. Вимога була пов'язана з проведенням в Європі низки болючих соціальних реформ в 90-х роках.

Таблиця 1.1

Зарубіжний досвід соціального аудиту

Країна	Особливості еволюції СА	Сучасний етап СА
Франція	Відмінною особливістю французького досвіду в соціальному аудиті є нерозривний зв'язок з практикою соціальної відповідальності бізнесу, соціально відповідальних інвестицій в рамках концепції сталого розвитку. На думку різних експертів, у Франції ринок професійного соціального аудиту (і в більшості західноєвропейських країн) знаходиться на початковому етапі свого формування, оскільки наявна мала кількість спеціалізованих агентств і кабінетів із соціального аудиту.	Хоча соціальний аудит Франції в даний час набув популярності і дуже затребуваний, проте фірми соціального аудиту залишаються невеликими порівняно з агентствами фінансового моніторингу. На практиці це пояснюється тим, що підприємствам, які бажають отримати доступ до фінансових ринків, необхідно в обов'язковому порядку отримати відповідну оцінку їх фінансового рейтингу. Відомими агентствами із соціального аудиту є: французьке <i>Vigeo</i> , американське <i>Innovest</i> і швейцарське <i>SAM</i> .
США	Американська система управління на рівні господарюючих суб'єктів має особливе значення, оскільки менеджмент як наука і мистецтво зародився на початку XX ст. Історична еволюція соціального аудиту в США свідчить про різноманіття його форм і певної закономірності їх розвитку. Аудиторське дослідження починалося з найбільш простої його форми - соціального рейтингу. Потім відбувся перехід до соціальної звітності. Ще пізніше соціальна звітність стала спиратися на соціальні стандарти.	Основною особливістю американської моделі соціальної відповідальності є слабе державне регулювання цієї сфери. Уряд, зацікавлений в посиленні системи соціального забезпечення, перекладає вирішення частини соціальних проблем на місцевий рівень, на некомерційний сектор і бізнес.
Німеччина	Становлення німецької моделі соціального аудиту співпало з розвитком теорії соціальної держави, відповідно до якої Німеччина повинна стати демократичною і соціальною федеративною державою, що забезпечує справедливість і соціальну захищеність громадян. Це положення в 1949 р було закріплено Основним законом (Конституцією) ФРН.	Розвиток соціального аудиту в Німеччині за останні роки показує велику зацікавленість у його проведенні як з боку роботодавців, так і працівників. Більш того, він всіляко підтримується державною владою.

Джерело: сформовано авторами на основі літературних джерел [24; 35; 36; 65; 298].

Сучасний розвиток соціального аудиту обумовлено двома групами факторів.

Перша з них визначається прагненням використовувати соціальний аудит з метою

отримання економічної вигоди.

Ця особливість надає американській моделі соціального аудиту суто прагматичний характер. Практика також показала, що соціальний аудит - інструмент, який допомагає менеджерам краще зрозуміти і прогнозувати потреби стейкхолдерів.

Цей інструмент забезпечує істотну інформацію про інтереси, потреби та очікування стейкхолдерів, полегшуючи взаємозалежність, яка існує між бізнесом і його стейкхолдерами, заохочуючи взаємність, тобто забезпечує двосторонній розвиток та має здатність надати велику ефективність менеджменту. Він інтегрується із сформованими системами управління і завдяки цьому менеджери, відповідальні за щоденне прийняття рішень, можуть більш ефективно використовувати інновації і реінжиніринг.

Соціальний аудит використовується як технологія контролю стратегічних цілей компанії і сприяє усвідомленню стратегії підприємства, виявленню неузгодженості тактики і стратегії.

Друга група чинників пов'язана з громадським тиском на корпорації. Суспільство зацікавлене в підвищенні прозорості діяльності корпорацій. Соціальний аудит, проведений самостійно або за зовнішнім замовленням, передбачає більш високий рівень точності оцінок та інформації, одержуваних у процесі аудиту.

Крім того, соціальний аудит має можливість стати ефективним інструментом соціального партнерства, що дозволяє здійснювати діалог між зацікавленими сторонами на основі достовірних результатів добровільного, незалежного і об'єктивного аудиторського обстеження, що має на меті досягнення консенсусу в регулюванні соціоекономічних відносин.

1.2. Характеристика аудиторської діяльності на ринку аудиторських послуг в Україні

Слід зазначити, що аудит – надійний спосіб підтвердження даних фінансової звітності, що є необхідним як підприємству, так і його акціонерам, постачальникам,

кредиторам, інвесторам, фіскальним органам, страховим компаніям і суспільству в цілому (стейкхолдерам), тому питання перспектив розвитку аудиторських послуг в Україні є досить актуальним.

Теперішній стан розвитку та структурних трансформаційних перетворень національної економіки вимагає суттєвих змін суспільних відносин. Це торкається безпосередньо й удосконалення методики та порядку проведення аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту. Вагомий внесок для розвитку вітчизняного аудиту зробили: С. В. Бардаш [23], В. В. Головач, Н. І. Дорош [90], Г. М. Давидов [76], Т. Г. Камінська [393], Я. Д. Крупка [166], М. Р. Лучко, О. А. Петрик, Л. М. Пилипенко [110], Н. М. Проскуріна [295], О. Ю. Редько [305; 306], В. С. Рудницький [313; 314], Л. О. Сухарева [391; 392], Н. С. Шалімова [519], М. М. Шигун, І. К. Дрозд [94], Л. В. Гуцаленко [74; 75] та інші.

Праці вищезгаданих науковців присвячені питанням розвитку аудиторської діяльності, пошуку шляхів удосконалення аудиторських перевірок, проблемам контролю якості аудиторських послуг в Україні тощо. Проведений аналіз наукової літератури свідчить про спрямованість досліджень на визначення сутності аудиту та його видів, використання методики аудиту окремих видів підприємницької діяльності, дослідження відповідності вітчизняного аудиту міжнародним стандартам та удосконалення методології аудиту, розвиток системи контролю якості аудиторських послуг.

Проте питання, що стосуються розвитку та реформування аудиту, потребують нині більш детального та глибокого дослідження, враховуючи ситуацію, що склалася сьогодні.

Задля приведення норм національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність до законодавства Європейського Союзу, зокрема положень Директиви 2006/43/ЄС та Регламенту 537/2014, 21 грудня 2017 р. Верховною Радою України прийнято Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-III. Закон став чинним в день опублікування,

а саме 7 лютого 2018 р., а 1 жовтня 2018 р. його було введено в дію відповідно до його перехідних положень [270].

Відповідно до Закону аудит фінансової звітності – це аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи чи представництва іноземного суб'єкта господарювання або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи задля висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам [270].

Так, згідно із Законом «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» результатом проведення аудиту фінансової звітності є аудиторський звіт, а не висновок, як було раніше. Крім того, Законом встановлено основні вимоги, що мають бути визначені в аудиторському звіті та обмеження щодо одночасного надання послуг з обов'язкового аудиту та неаудиторських послуг підприємствам, що становлять суспільний інтерес. Також уточнено перелік неаудиторських послуг, встановлено їх граничну вартість.

На виконання вимог частини четвертої статті 47 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII АПУ щорічно отримує від суб'єктів аудиторської діяльності звіти про надані ними послуги, здійснює їх аналіз та подає до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю узагальнену інформацію про діяльність цих суб'єктів та стан аудиторської діяльності в Україні [270]. На рис 1.3. відображено порівняльну характеристику аудиторського ринку за загальною кількістю суб'єктів аудиторської діяльності (далі – САД) за період з 2014 по 2020 рр.

Показники стану ринку аудиторських послуг в Україні за 2014–2020 рр. засвідчують відтік суб'єктів господарювання з професії внаслідок дії низки факторів, у тому числі й кризових явищ у суспільстві, і посиленні вимог до

аудиторської професії з боку регуляторів та змін у законодавстві.

Разом з тим, незважаючи на зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності, протягом аналізованого періоду спостерігається стійка тенденція до збільшення їхнього доходу [303].

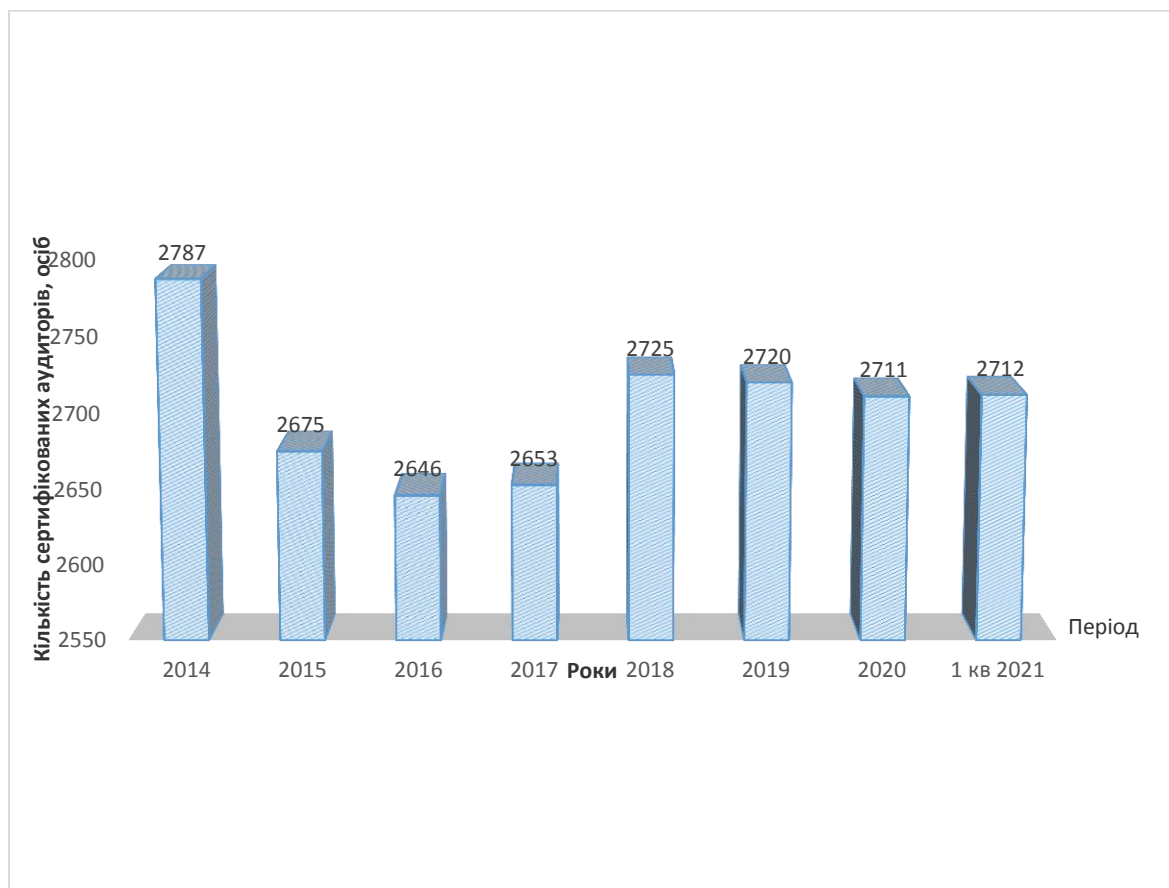


Рис.1.3. Кількість аудиторів в Україні за період 2014-2021 рр.

Джерело: побудовано авторами на основі джерела [303].

Наприклад, в Україні за 2018 рік надано аудиторських послуг на загальну суму 2438,1 млн грн., а у 2019 році даний показник зріс до 2 870,9 млн грн. Упродовж 2014 – 2020 років з урахуванням зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності, збільшився щорічний середній дохід на одного суб'єкта аудиторської діяльності. Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності (станом на 01.02.2021 року) налічує 2 712 аудиторів. Суб'єктів аудиторської діяльності – 893.

У таблиці 1.2 систематизовано суб'єкти аудиторської діяльності України за їх територіальною ознакою.

Таблиця 1.2

Суб'єкти аудиторської діяльності за регіонами України (станом на 01.02.2021 року)

№ з/п	Регіон	Кількість САД, (в т.ч. приватні підприємства, ТОВ, ФОП)	Питома вага до загальної САД, у %
1	2	3	4
1.	м. Київ	429	48,04
2.	Київська область	22	2,46
3.	Вінницька область	17	1,9
4.	Волинська область	9	1,01
5.	Дніпропетровська область	45	5,04
6.	Донецька область	16	1,79
7.	Житомирська область	15	1,68
8.	Закарпатська область	10	1,12
9.	Запорізька область	32	3,59
10.	Івано-Франківська область	10	1,13
11.	Кіровоградська область	9	1,01
12.	Луганська область	6	0,67
13.	Львівська область	46	5,15
14.	Миколаївська область	16	1,79
15.	Одеська область	48	5,38
16.	Полтавська область	16	1,79
17.	Рівненська область	12	1,34
18.	Сумська область	11	1,23
19.	Тернопільська область	5	0,56
20.	Харківська область	65	7,28
21.	Херсонська область	9	1,01
22.	Хмельницька область	12	1,34
23.	Черкаська область	15	1,68
24.	Чернівецька область	7	0,78
25.	Чернігівська область	11	1,23
Разом:		893	100

Джерело: побудовано авторами на основі джерела [303].

Встановлено, що найбільше аудиторських фірм знаходиться у м. Київ – 429 або 48%, а також у Харківській (65 або 7,28%), Львівській (46 або 5,15%), Одеській (48 або 5,38 %) та Дніпропетровській (45 або 5,04%) областях України. Надані

суб'єктами аудиторської діяльності аудиторські послуги розподіляються по Україні досить нерівномірно [8]. У таблиці 1.3 досліджено територіальну належність суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес (їх в Україні налічується 81) та тих, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств (їх виявлено 229). Термін «підприємства, що становлять суспільний інтерес» у Законі «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради (ВВР), 2018, № 9, ст.50) використовується у значеннях, наведених у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [270].

Відповідно до Ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», підприємства, що становлять суспільний інтерес, – це підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи та підприємства, які відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» належать до великих підприємств [271].

Структура розподілу замовлень за видами аудиторських послуг у 2018 році мала такий вигляд:

- завдання з надання впевненості – 47% (1 152 503 900 грн);
- супутні послуги – 8% (189 970 700 грн);
- інші професійні послуги – 45% (1 091 192 800 грн);
- організаційне та методичне забезпечення аудиту менше 1% (4 432 700 грн).

Таблиця 1.3

**Суб'єкти аудиторської діяльності, яким дозволено проводити обов'язковий
аудит фінансової звітності в Україні**

№ з/п	Регіон	Суб'єкти аудиторської діяльності	
		які мають право проводити обов'язковий аудит підприємств, що становлять суспільний інтерес	які мають право проводити обов'язковий аудит підприємств
1.	м. Київ	52	112
2.	Київська область	-	2
3.	Вінницька область	1	3
4.	Волинська область	-	2
5.	Дніпропетровська область	5	10
6.	Донецька область	-	1
7.	Житомирська область	-	5
8.	Закарпатська область	2	2
9.	Запорізька область	3	12
10.	Івано-Франківська область	1	5
11.	Кіровоградська область	-	4
12.	Луганська область	-	-
13.	Львівська область	4	7
14.	Миколаївська область	-	2
15.	Одеська область	4	13
16.	Полтавська область	2	5
17.	Рівненська область	-	2
18.	Сумська область	-	2
19.	Тернопільська область	-	3
20.	Харківська область	6	22
21.	Херсонська область	-	5
22.	Хмельницька область	1	3
23.	Черкаська область	-	5
24.	Чернівецька область	-	-
25.	Чернігівська область	-	2
Разом:		81	229

Джерело: побудовано авторами на основі джерел [8; 303].

За видами замовлень у 2018 році найбільшим попитом користувалися консультаційні послуги – 50% (на суму 302 217 400 грн), з них 22% - консультування з питань оподаткування на суму 244 749 700 грн) та ведення

бухгалтерського обліку – 30% (на суму 331 438 900 грн).

Згідно зі Ст. 4 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», «.. аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності при наданні аудиторських послуг зобов'язані дотримуватися принципу професійного скептицизму, що передбачає допущення можливості суттєвого викривлення інформації, яка розкрита у фінансовій звітності, внаслідок виявлених при проведенні аудиту фактів чи поведінки, що вказують на порушення, у тому числі шахрайство або помилку, незважаючи на попередній досвід аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності щодо чесності та порядності посадових осіб юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється» [270]. Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язані вживати належних заходів для забезпечення незалежності під час надання аудиторських послуг у випадках, передбачених міжнародними стандартами аудиту, зокрема, недопущення існуючого або потенційного конфлікту інтересів, а також впливу договірних або інших відносин, у яких беруть участь аудитор, суб'єкт аудиторської діяльності, аудиторська мережа, власники (засновники, учасники), посадові особи і працівники суб'єкта аудиторської діяльності, інші особи, залучені до надання аудиторських послуг, та пов'язані особи суб'єкта аудиторської діяльності.

Проблемні аспекти з надання аудиторських послуг стають предметом дослідження сучасних науковців.

Наприклад, Л. В. Гуцаленко визначає наступні проблемні питання:

- недосконалість методичних та теоретичних розробок з аудиторського контролю;
- відсутність достатнього досвіду аудиторської діяльності;
- недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів;
- недотримання аудиторами якості аудиторських послуг;
- відсутність штрафів та покарань за недостовірність звіту аудитора;
- низька довіра до аудитора;

- відсутність чіткого механізму формування ціни аудиторських послуг;
- відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту [75,с. 3].

Інша група науковців, К. О. Павленова, О. В. Томчук, Н. Г. Здирко, окрім вищезазначених, виділяють ще значний негативний вплив «тіньового» бізнесу; недостатню кількість кваліфікованих аудиторських кадрів, що зумовлено передусім невідповідністю підготовки українських бухгалтерів та аудиторів сучасним вимогам практики; відсутність єдиної загальноприйнятої і обґрунтованої економічної методики розрахунку цін за аудиторські послуги; суперечність положень МСА українським принципам обліку.

В. М. Соболев та Т. Л. Слюніна вважають, що однією із основних проблем в аудиті є недостатній контроль якості аудиторських послуг [373, с. 324].

Варто погодитись з думкою А. І. Платонової, яка акцентує увагу на наступних проблемних аспектах, а саме:

- відсутність типових форм документів з аудиту;
- відсутність розробленого економічного механізму щодо регулювання аудиту, який включає в себе великі штрафні санкції за не- якісні аудиторські перевірки, страхування аудиторської відповідальності (страхові фірми не здатні і не підготовлені до масового страхування аудиторської відповідальності), розвиток цивілізованої конкуренції на ринку аудиторських послуг тощо;
- недосконалі законодавча база і досвід судового розгляду позовів щодо аудиторів(аудиторських фірм);
- відсутність методики оцінки розмірів збитку користувачів від неякісного аудиту [297].

Упровадження аудиту в сферу підприємницької діяльності має в цілому для держави істотні переваги порівняно з іншими формами контролю, зокрема:

- 1) економія державних коштів на утримання контрольно-ревізійного апарату;

2) надходження додаткових коштів у бюджет за рахунок сплати аудиторськими фірмами (аудиторами-підприємцями) податків;

3) незалежність, конкурентна боротьба, відповідний професіоналізм аудиторів, що сприяє підвищенню якості перевірок;

4) можливість вибору аудитора замовником тощо.

Щоб знайти вирішення цих проблем, варто використовувати різні шляхи їх подолання та розробляти перспективи розвитку аудиторської діяльності в Україні, а саме:

1) розробити механізм ціноутворення на аудит та аудиторські послуги шляхом вивчення міжнародного досвіду з цього питання;

2) зменшити обсяги «тіньового» бізнесу;

3) підвищити престиж аудиторської професії;

4) розробити внутрішньо-фірмові методики аудиту, робочої документації;

5) удосконалити навчальні плани підготовки обліковців у закладах вищої освіти, адаптувати їх знання до потреб практики реального життя;

6) забезпечити безперервність функціонування системи регулювання аудиторської діяльності;

7) розвивати нову систему регулювання аудиторської діяльності;

8) забезпечити еволюційність переходу з однієї системи регулювання на іншу;

9) мінімізувати ризики можливої некомпетентності нових персоналій в системі регулювання, що відповідає вимогам європейського законодавства у сфері аудиторської діяльності;

10) інтелектуалізувати аудит. Інтелектуалізація у загальному розумінні – це процес посилення ролі інтелекту та привнесення інтелектуального початку, що спрямований на людський потенціал, який приводить до підвищення рівня інтелекту в протіканні соціально-економічних процесів. Підвищення рівня інтелекту відбувається шляхом збільшення частки творчої розумової праці в суспільстві, економіці, на підприємстві, виробництві та за рахунок збільшення частки штучного

інтелекту в соціально-економічних процесах.

Аудиторська діяльність в Україні розвивається досить швидкими темпами. Незважаючи на низку пов'язаних з цим проблем, їх глибоке дослідження сприятиме визначенню пріоритетних напрямів удосконалення аудиторської діяльності з огляду на перспективи розвитку ринкової економіки в Україні, а їх розв'язання сприятиме подальшому впровадженню професії аудитора в господарську практику й формуванню високої довіри та впевненості у високій компетентності вітчизняних аудиторів.

Таким чином, підвищенню якості аудиту в Україні сприятиме система цілісних і комплексних заходів, які будуть спрямовані на розвиток правового поля аудиту, запровадження якісної системи автоматизації аудиту, здійснення контролю над рівнем зростання компетентності аудиторів і якості наданих послуг, забезпечення реальної незалежності аудитора та запровадження санкцій і покарань аудиторів щодо недостовірності надання аудиторських послуг.

Більш глибоке дослідження цих проблем може стати основою для визначення пріоритетних напрямків удосконалення аудиторської діяльності з огляду на перспективи розвитку ринкової економіки і відносин власності в Україні, а їх розв'язання сприятиме подальшому впровадженню аудиторської професії в господарську практику і формуванню в громадськості впевненості у високій професійній майстерності аудиторів.

1.3. Розвиток аудиту в контексті соціальних запитів зацікавлених сторін

На даний час в Україні застосування соціального аудиту та його елементів має місце в поодиноких випадках. Причин такої ситуації багато. Перш за все, це об'єктивні суперечності у взаємовідносинах всередині трикутника «влада-бізнес-громадянське суспільство».

Дослідження соціального аудиту необхідно розпочати із вивчення сутності поняття «соціальний». Якщо це благодійність (вона ж філантропія), то її оцінки

потрібують безпосередньо компанії, за умови, що бізнесу цікаво, як витрачаються його гроші.

Відомий вітчизняний Український науковець С. Пальчевський зазначає, що «..слово «соціальний» (від лат. *socialis* – суспільний) вказує на залучення особистості до певної групи людей з метою організації спільної життєдіяльності, фізичного та духовного розвитку» [241, с. 5].

У тлумачному словнику із соціальної педагогіки та соціальної роботи Л. В. Лохвицька розглядає соціальне явище (*social thing*), як елемент соціальної реальності, який володіє повнотою соціальних властивостей та ознак:

- все те, у соціальній дійсності, що виявляє себе;
- соціальним явищем також виступають предмети, люди, їхні стосунки, дії, почуття та ін., тобто, матеріальні й духовні продукти людської діяльності;
- соціальне явище – соціальний зв'язок, що має психічну природу та суттєві характеристики соціальної дійсності й реалізується через свідомість індивідів та їхньої взаємодії [186, с. 160].

Майже в усіх фундаментальних словниках української мови, а це зокрема: Словник української мови, 11 томів; Великий тлумачний словник сучасної української мови за редакцією В.Т. Бусел, – наводиться ідентичне тлумачення терміну «соціальний» (табл. 1.4) [186, с. 200 ; 39, с. 1360]. Сьогодні більшість фахівців уживають термін «соціальний» у значенні «суспільний», тобто, відмінний від біологічних, природних явищ і процесів. У такому випадку все, що охоплює життєдіяльність людського суспільства в цілому, має соціальне походження.

По суті поняття «соціальне» відображає становище і роль людини в суспільстві (соціумі) і виражається у відношеннях взаємозв'язку, взаємодії різних груп, які існують у суспільстві (нації, класи, покоління, професійні групи і т.д.).

У процесі спілкування, взаємодії (як в складі тієї чи іншої групи, так й міжгрупове спілкування і взаємодія) формуються соціальні якості кожної людини, що визначають і характеризують її поведінку.

Таблиця 1.4

Трактування «соціальний» у тлумачних словниках української мови

Термін «Соціальний» (лат., товариський, громадський)	Можливі значення
Соціальний	Пов'язаний із життям і стосунками людей у суспільстві; суспільний, громадський
Соціальний	Породжений умовами суспільного життя, певного середовища
Соціальний	Існуючий у певному суспільстві
Соціальний	Здійснюваний у суспільстві
Соціальний	Зумовлений поділом суспільства на класи
Соціальний	Який має на меті зміну суспільних виробничих відносин

Джерело: розроблено авторами на основі джерел [39;186].

У той же час поняття «соціальний» розкриває відносини нерівності, які існують між людьми. Адже суспільство розпадається на верстви, групи, що різняться між собою матеріальними статками, рівнем освіти, кваліфікацією, обсягом влади, соціальним становищем у суспільстві і т.д. Та й самі індивіди надто різні - талановиті і менш здібні, працездатні й хворі тощо.

Термін «соціальне» охоплює й сукупність проблем людського життя - стосунки між індивідами та різними спільнотами, умови побуту, праці, відпочинку, забезпечення матеріальними та духовними благами, специфічні проблеми молоді, жінок, дітей, людей похилого віку, інвалідів тощо.

Соціальні відносини поєднуються з іншими за характером відносинами, тому говорять про соціально-економічні, соціально-політичні, соціально-культурні відносини, процеси, проблеми.

Таким чином, термін «соціальне» доцільно розуміти як особливі суспільні відносини, що виникають під час сумісної діяльності індивідів і соціальних спільнот в конкретних історичних умовах, проявляються у ставленні один до одного, до свого становища в суспільстві, до явищ і процесів громадського життя.

Соціальне явище або процес виникає тоді, коли поведінка одного індивіда

потрапляє під вплив іншого або їх груп. Тобто, соціальне виникає під час взаємодії людей і проявляється в різному ставленні індивідів і груп (спільнот) до явищ та процесів суспільного життя.

Соціальний контроль (аудит) є складовою соціальної політики держави. Соціальна політика – складова частина внутрішньої політики держави, яка реалізується в соціальних програмах і спрямована на регулювання відносин у суспільстві в інтересах соціальних груп.

Єдиного трактування поняття «соціальний аудит» не існує. Часто його розуміють як соціальну звітність (social reporting), як правило зовнішню. Компанії звітують перед значущими для них зовнішніми стейкхолдерами (stakeholders).

Висвітленню проблемних питань теорії зацікавлених сторін (стейкхолдерів) присвячені роботи таких зарубіжних учених, як Е. Фріман [474; 475], Т. Гілба [476], Д. Ньюбоулд, Д. Луффман [495], Р. Мітчелл [500], А. Менделоу [498], Т. Доналдсон, Л. Престон [469] тощо. Науковцями визначено зміст теорії зацікавлених сторін, її місце в системі поглядів на підприємство, сформовано концептуальні підходи до класифікації зацікавлених сторін, розкрито питання визначення основних стейкхолдерів та кола їх інтересів. Проте актуальним нині залишається питання щодо узгодження інтересів стейкхолдерів із стратегією діяльності підприємства.

Відомий консультант із бізнес-стратегії Том Гілб зазначає, що «..стейкхолдерів завжди на одного більше, ніж ви знаєте, а ті, яких ви знаєте, мають, як мінімум, на одну потребу більше, ніж вам зараз відомо» [476, с.469].

Основним у теорії зацікавлених сторін є поняття «стейкхолдери». Уперше термін «стейкхолдери» (stakeholders) був використаний у працях науковців Стенфордського науково-дослідного інституту в 60-х роках, але широкого застосування набув лише в 90-х роках минулого століття.

У 1984 році Р. Е. Фріман (R. Edward Freeman) розробив та представив на розгляд спільноті теорію стейкхолдер-менеджменту. Ця теорія звертає увагу бізнесу на існування всередині та ззовні компанії груп впливу, які необхідно враховувати

при здійсненні діяльності. Стейкхолдерів можна розглядати як єдине ціле рівнодіючих інтересів частин, які будуть визначати розвиток організації [474].

У науковій праці «Стратегічне управління: підхід зацікавлених сторін» Фріман повернув поняття «стейкхолдерів» у стратегічний менеджмент [475]. Він визначив стейкхолдерів як (будь-яку) «групу чи індивідуума, які можуть впливати (або бути під впливом) діяльності фірми» і залишився вірним цьому визначенню у наступній праці, присвяченій даній тематиці, – «Теорія зацікавлених сторін: переглянута корпоративна ціль», що була опублікована у 2004 році [475].

Подальший розвиток робота Р. Е. Фрімана отримала у розробці концепції «розширеного підприємства», де її автор розглядає відносини із стейкхолдерами як найвагоміший керований актив організації, частина її капіталу. Стейкхолдерами (зацікавленими сторонами) є фізичні або юридичні особи, зацікавлені в діяльності та успіху фірми.

До стейкхолдерів відносять: споживачів, власників, працівників, роботодавців, партнерів по бізнесу, державу та інших учасників господарювання, що детальніше відображено на рис. 1.4. Однак наявність впливу стейкхолдерів на фірму, і тим більше наявність впливу фірми на стейкхолдерів не дає легальних підстав для їх участі в розробці стратегії фірми, до вчинення дій – вони можуть захищати свої інтереси за результатами здійснення дій (в судовому порядку, наприклад).

Ситуація змінюється, якщо стейкхолдери не просто «групи і особи, які зацікавлені діяльністю фірми, а «вкладники» певного типу ресурсу: акціонери (засновники) привносять у фірму «вкладений» (статутний) капітал, працівники вносять у фірму «людський капітал», споживачі, добровільно обмінюючи товари і послуги фірми на гроші, є для фірми джерелом обігового капіталу. Таким чином коло зацікавлених осіб значно скорочується.

Разом з тим, такі стейкхолдери дійсно можуть претендувати на врахування своїх інтересів до вчинення дій. Одночасно їхні інтереси і, відповідно, можливі цілі фірми можна представити як «рівень відсотка щодо вкладу». Крім того, у багатьох сферах українського бізнесу існування фірми практично неможливе без

«адміністративного ресурсу».



Рис. 1.4. Удосконалена модель «зацікавлених сторін» Фрімана (R. Edward Freeman)

Джерело: сформовано авторами на основі [474].

На рис. 1.4. проілюстровано удосконалену модель зацікавлених сторін Е. Фрімана, з виокремленням стейкхолдерів зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства та їх взаємодія із системою обліку, контролю та управління.

Таким чином, можна звести все коло можливих цілей фірми до специфічних форм відшкодування кожному з учасників (прибуток і фінансова стійкість для акціонерів, оплата праці і стабільність робочого місця для працівників, якість для споживачів, громадські або інші блага для «власників адміністративного ресурсу»). До даного набору «зовні навіязаних» цілей необхідно додати «цілі, навіязані зсередини», які є проєкцією інтересів менеджменту компанії.

У результаті кожна із запропонованих до вибору цілей є обґрунтованою і відображає очікування того чи іншого «замовника» від діяльності корпорації, що втрачає будь-яку цінність за відсутності цілей взагалі. На нашу думку, необхідно змістити акценти на визначення саме цілей, яких необхідно досягнути при взаємодії з кожним із стейкхолдерів, факторів, які впливають на досягнення цих цілей, та можливих ризиків.

Том Гілб у публічних виступах так висловлюється про відсутність стратегічних цілей підприємства: «...ми дорого платимо за свою короткозорість, але ми, можливо, настільки звикли платити, що не помічаємо витрат. Ми настільки звикли діяти і будувати ще одну нову систему, щоб замінити ту стару систему, яку важко розширити та підтримувати, яку ми не хочемо помічати» [476].

Слід зазначити, що теорія зацікавлених сторін потребує не лише теоретичного обґрунтування знань про стейкхолдерів, а, в першу чергу, практичного застосування наукових досліджень з метою забезпечення стійкого розвитку підприємства.

У наукових колах існують різні підходи до класифікації стейкхолдерів. За ступенем впливу їх поділяють на первинних та вторинних.

Первинні стейкхолдери – це суб'єкти, що мають вирішальний вплив на діяльність компанії (споживачі, постачальники, кредитори, партнери). Вторинні стейкхолдери – це групи суб'єктів, взаємний вплив яких прямо або опосередковано залежить від діяльності або рішень зацікавленого підприємства (держава, місцеві органи, суспільство, співтовариства, ЗМІ).

У 1989 році британські вчені Ньюбоулд і Луффман (G. Newbould, G. Luffman) у праці «Успішна бізнес-політика» поділяють стейкхолдерів на чотири групи (рис. 1.5.):

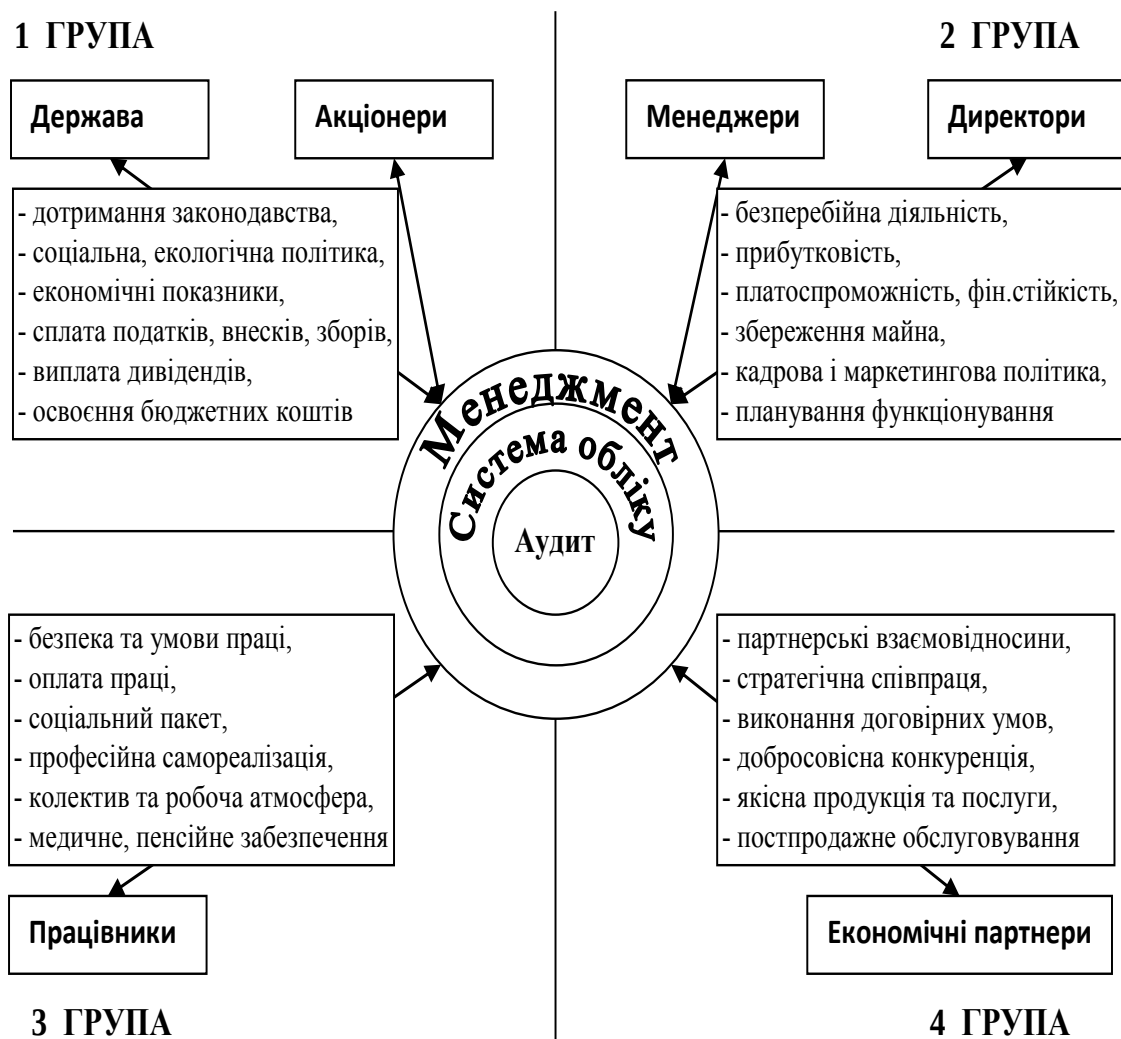


Рис. 1.5. Удосконалена модель «зацікавлених сторін» Ньюбоулда та Луффмана (G. Newbould, G. Luffman)

Джерело: сформовано авторами на основі [495].

- групи впливу, які фінансують організацію (держава, акціонери);
- менеджерська група, яка керує організацією;
- працівники, що працюють в організації;
- економічні партнери (постачальники, споживачі, посередники, зацікавлені фізичні і юридичні особи)

Кожна група стейкхолдерів має інтереси і можливості впливу, які можуть відрізнятися між собою, і відповідно впливати на вектор сформованих завдань.

Стосунки між стейкхолдерами можуть бути різними: орієнтовані як на співпрацю, так і на конкурентну боротьбу. Визначаючи цілі та стратегії розвитку, організаціям та підприємствам необхідно враховувати різновекторність інтересів стейкхолдерів.

Для забезпечення управління стейкхолдери застосовують модель відомого американського вченого Р. Мітчелла (Ronald K. Mitchell), що знайшла своє відображення у праці автора «До теорії ідентифікації та виокремлення зацікавлених сторін: визначення принципу, хто і що насправді має значення», де цей процес розглянуто через призму таких факторів, як законність, терміновість, значущість [500, с. 860]. Зацікавлених осіб при цьому поділяють на такі групи: вимагаюча, бездіяльна, контролююча.

Процес управління напрямками взаємодії зі стейкхолдерами пропонується реалізувати цей через призму класифікаційної моделі, при цьому виділяються:

- стейкхолдери – юридичні й фізичні особи, які взаємодіють із суб'єктом господарювання;
- стейквотчери – зацікавлені особи, які пов'язані інтересами взаємодії із іншими стейкхолдерами;
- стейккіпери – інституції, що регулюють та контролюють напрямки взаємодії стейкхолдерів;
- стейксікери – юридичні й фізичні особи, що не мають прямого інтересу щодо розвитку стейкхолдерів, проте знаходяться під їхнім впливом [500].

Американський дослідник Менделоу (A. L. Mendelow) у 1991 році запропонував модель «Загального впливу стейкхолдерів», яка ґрунтується на класифікації всіх зацікавлених осіб на основі двох змінних – їх інтересів та їх влади:

- зацікавленість стейкхолдера визначається його бажанням впливати на організацію;
- влада стейкхолдера визначається здатністю здійснювати вплив на

організацію [498]. Звідси, схема стейкхолдера може бути трактована так: Вплив стейкхолдера = $f(\text{Влада, Інтерес})$.

У 1995 році, обґрунтовуючи основні положення теорії зацікавлених сторін, Т. Дональдсон і Л. Престон (T. Donaldson and L. Preston) у своїй праці «Стейкхолдерська теорія фірми: поняття, обґрунтування, імплікація» визначають такі її відмінності від інших теорій [469, с. 66]:

1. Теорія зацікавлених сторін призначена одночасно описувати й визначати структуру і функціонування певного підприємства.

2. Теорія зацікавлених сторін розглядає підприємства як організаційний об'єкт, через який численні та різноманітні учасники вирішують свої завдання.

3. Теорія зацікавлених сторін є загальною й всебічною, але водночас має і практичну цінність.

Стейкхолдери соціального аудиту отримують певні вигоди або несуть певні втрати (збитки) від чинної політики.

У разі зміни способу здійснення чинної політики вигоди або втрати стейкхолдерів також зміняться. Потенційними союзниками у процесі соціального аудиту є ті стейкхолдери, що несуть втрати від чинної політики та/або чий вигоди після її зміни зростуть. Ті стейкхолдери, яким чинна політика вигідна найбільше та/або ті, які понесуть найбільші втрати від її зміни, ймовірно, будуть опиратися проведенню соціального аудиту.

Таким чином можемо констатувати, що стейкхолдери – це:

- 1) ті, чий інтереси зачіпаються певною темою;
- 2) ті, хто володіють ресурсами, інформацією чи експертизою, потрібною для створення програми та її імплементації;
- 3) ті, хто контролює впровадження.

Однією з найважливіших сфер дослідження, пов'язаних з теорією

зацікавлених сторін, є проблема вибору із великої кількості зацікавлених сторін будь-якого підприємства тих груп стейкхолдерів, чиї інтереси є найважливішими й саме їх потрібно брати до уваги.

Для оцінки рівня взаємодії зі стейкхолдерами доцільно застосовувати методи визначення стратегічної позиції: SWOT, PEST, Space-аналіз (для розробки стратегії і для контролю її реалізації), а також аудиторський контроль.

Наведені теоретичні положення дають підстави перейти до розгляду соціального аудиту, який у широкому значенні стосується контролю з боку суспільства за здійсненням загальнодержавних функцій. Від окремого підприємства трудовий колектив вимагає надання соціальних гарантій з його боку. Натомість зобов'язуючись досягти очікуваних трудових результатів і дотримуватись встановлених стандартів. Посередниками при цьому зазвичай виступають профспілки підприємства.

Ініціатором розвитку і впровадження соціального аудиту на підприємствах став приватний бізнес розвинених країн Заходу, зацікавлений в ефективності трудових відносин на підприємстві.

Н. В. Кузнєцова у дослідженні «Соціальний аудит як метод діагностики соціальної безпеки підприємства» пропонує використання соціального аудиту для оцінки соціальної безпеки найманого персоналу, під якою розуміється стан захищеності особи від можливих ризиків, пов'язаних з порушенням її життєво важливих інтересів, соціальних прав і свобод (права на життя, на працю і її гідну оплату, на професійну освіту, лікування, відпочинок, гарантований соціальний захист з боку роботодавця) [168].

Єдиного визначення терміну соціального аудиту немає, оскільки це достатньо нове явище навіть для економічно розвинених країн. Звідси виникають відмінності не тільки у визначенні поняття соціального аудиту, але і в його напрямках (табл.1.5).

Таблиця 1.5

Визначення дефініції «соціальний аудит» у працях вітчизняних та зарубіжних науковців

№ з/п	Визначення соціального аудиту	Автор, джерело
1.	«Соціальний аудит є специфічною формою контролю, яка набуває важливого значення у процесі гуманізації суспільства та усвідомлення його представниками факту залежності їх добробуту від діяльності чинних інститутів».	Л. Голінач [56, с. 115]
2.	«Соціальний аудит – інструмент регулювання соціоекономічних відносин, який виходить за межі окремої організації і охоплює різні рівні соціальної сфери; має на меті не тільки виявлення соціальних ризиків, але й вплив на весь комплекс відтворення і розвитку людських ресурсів».	Ю. Попов [261, с. 81]
3.	«Соціальний аудит – універсальна технологія комплексної перевірки реального стану соціального об’єкта відповідно до прийнятих стандартів, формальних норм та положень».	О. Мазурик [193, с. 80]
4.	«Соціальний аудит – це процес, що дозволяє фірмі оцінити та продемонструвати її точку зору на розв’язання соціальних, економічних та екологічних проблем».	Д. Тонєва [402, с.95]
5.	«Соціальний аудит – це чинник підвищення конкурентоспроможності підприємства в сучасних умовах».	В. Мешков [205]
6.	«Соціальний аудит – це інструмент контролю і управління, призначений для конкретної сфери, а саме – трудових відносин».	А. Грінченко [66, с. 201]
7.	«Соціальний аудит – це процес оцінки, звітності та поліпшення діяльності і поведінки організації, а також для вимірювання його впливу на суспільство. Соціальний аудит можна використовувати для визначення ступеня соціальної відповідальності організації».	Л. Цзу (L. Zu) [335]
8.	«Соціальний аудит є, насамперед, оперативною допомогою для управлінських кадрів з метою забезпечення ефективної реалізації соціальної політики, а вже згодом розглядається як метод підтвердження рівня корпоративної соціальної відповідальності».	В. Дерій, С. Саченко, Л. Бабій [85, с. 25]
9.	«Під соціальним аудитом витрат необхідно розглядати сукупність заходів, спрямованих на перевірку фактичних справ щодо законного та ефективного використання витрат на реалізацію державою та бізнесом соціальних функцій і оцінку рівня досягнення суспільного ефекту від реалізації заходів соціального характеру»	С. Ковальчук, та автори [142]

Продовження таблиці 1.5

10.	Соціальний аудит – інструмент управління, керівництва і способу спостереження, який, за аналогією з фінансовою або бухгалтерською ревізією, дає можливість оцінити здатність підприємства або організації управляти соціальними проблемами, що викликані його професійною діяльністю	Р. Ватьє [152]
-----	--	----------------

Джерело: сформовано авторами на основі джерел.

На основі ключових підходів до тлумачення сутності соціального аудиту обґрунтовано його розуміння, як комплексу контрольних заходів у формі моніторингу, ревізій, перевірок, опитування, анкетування, що здійснюються зацікавленими сторонами (стейкхолдерами) з метою визначення ступеня соціальної відповідальності підприємства.

Соціальний аудит позиціонуємо як концептуально ширше поняття, ніж соціально орієнтований аудит, оскільки він охоплює різносторонні об'єкти для формування комплексної інформації та її відповідності суспільним цілям.

Однією з найважливіших сфер дослідження, пов'язаних з теорією зацікавлених сторін, є проблема вибору із великої кількості зацікавлених сторін будь-якого підприємства тих груп стейкхолдерів, чиї інтереси є найважливішими й саме їх потрібно брати до уваги.

Стейкхолдери (їхні типи, групи) визначаються на основі тих функціональних ролей, обов'язків та потреб, які вони мають. Як приклад можна розглянути можливий перелік стейкхолдерів соціального аудиту лікарні (отримання лікарської допомоги у певному районі).

До стейкхолдерів такого соціального аудиту будуть належати: пацієнти (яких можна розбити на декілька груп – пенсіонери, молодь, вагітні жінки, особи з інвалідністю тощо), лікарі, медсестри, технічний персонал лікарні, менеджмент закладів охорони здоров'я, місцева профільна влада (наприклад, члени профільного департаменту РДА), центральна профільна влада (представники МОЗ), депутати, постачальники ліків, обладнання, їжі, інші місцеві заклади охорони здоров'я,

організації пацієнтів, профспілки, місцеві організації.

Особливу увагу варто приділити обранню представників стейкхолдерів. Доволі легко визначити представників влади чи представників певної організації громадянського суспільства. У такому випадку можна послуговуватися їхньою організаційно-ієрархічною структурою. Ситуація більш складна з представниками неінституціоналізованих стейкхолдерів (для прикладу, пацієнти лікарні чи місцеві мешканці певного району). Обрати представників неінституціоналізованих стейкхолдерів можна на загальних зборах. Інший варіант – використовувати вже наявні організаційні структури. Це можуть бути профільні громадські організації (наприклад, об'єднання пацієнтів) або непрофільні репрезентативні організації (наприклад, правління житлового кооперативу або батьківський комітет).

Оскільки гарантом національної безпеки є держава, то на неї покладено функції створення й підтримки такого соціального, економічного, політичного, міжнародного становища країни, яке б забезпечувало сприятливі умови для розвитку особистості, суспільства і держави. У складі національної безпеки можна виділити соціальну безпеку, яку повинна забезпечити соціальна сфера, що по суті інтегрує загрози, що стосуються інших сфер життя держави. Основними загрозами соціальній безпеці є: бідність (відносна та абсолютна); майнова диференціація суспільства; соціальна нерівність; відчуженість значної кількості громадян від суспільного життя, звуження їх доступу до освіти, медицини і культури; низький рівень охоплення бідного населення соціальною підтримкою. Це елементи міждержавного соціального аудиту.

Доцільно опертися на Доповідь про стан людського розвитку за 2019 рік. Це останній документ з серії світових доповідей про стан людського розвитку, які з 1990 року публікуються Програмою розвитку Організації Об'єднаних Націй (ПРООН) та являють собою незалежний, обґрунтований аналітичними та емпіричними даними огляд основних питань розвитку, тенденцій та політик.

Україна посіла 88 позицію зі 189 країн і територій, які представлені в Доповіді про стан людського розвитку за 2019 рік, який було опубліковано ПРООН. Україна віднесена до високої категорії людського розвитку зі значенням Індексу людського розвитку (ІЛР) 0,750.

За період з 1990 до 2018 року значення ІЛР України збільшилося з 0,705 до 0,750, тобто на 6,3%. За цей же період очікувана тривалість життя при народженні в Україні збільшилась на 2,1 років, середня кількість років навчання збільшилася на 2,2 роки, а очікувана тривалість навчання зросла на 2,7 років.

Індекс людського розвитку (ІЛР) – це підсумковий показник для оцінювання довгострокового прогресу людського розвитку у трьох основних площинах:

- 1) довготривале та здорове життя;
- 2) доступ до знань;
- 3) гідний рівень життя.

Довге і здорове життя вимірюється середньою тривалістю життя. Рівень знань вимірюється середньою кількістю років, витрачених на освіту дорослим населенням, тобто середньою кількістю років навчання протягом життя у людей віком від 25 років; а доступ до навчання та знань – очікуваними роками навчання для дітей-першокласників, тобто загальною кількістю років навчання, на які дитина, що досягає шкільного віку, може розраховувати, якщо прийняті моделі вікових показників зарахування до школи залишаються незмінними протягом життя дитини.

Рівень життя вимірюється валовим національним доходом (ВНД) на душу населення в доларах постійної купівельної спроможності рівня 2011 року, конвертованих за коефіцієнтами переходу на паритет купівельної спроможності (ПКС). Проте рівень життя, який вимірюється валовим національним доходом (ВНД) на душу населення України, скоротився приблизно на 25,6 відсотка

в період між 1990 та 2018 рр.

Для України характерним є використання результатів розрахунку регіонального людського розвитку (далі – РЛР). Результати розрахунків РЛР використовуються для моніторингу стану регіонального людського розвитку, вимірювання його прогресу та чинників, обґрунтування політики соціально-економічного розвитку регіонів України. Характеристику окремих показників РЛР наведено у Таблиці 1.6. До розрахунку регіонального індексу людського розвитку включено наступні соціальні аспекти: відтворення населення; соціальне становище; комфортне життя; добробут; гідна праця, освіта.

Соціальний аудит має багато напрямів, що дає відповіді на безліч запитань, вирішення яких сприятиме розвитку бізнесу, а відтак, і соціально-економічному розвитку країни в цілому. Наразі важливо зародити усвідомлення того, що для сучасного бізнесу надважливою конкурентною перевагою є наявність потужного людського капіталу, тому бізнес має орієнтуватися на підвищення вартості робочої сили та на задоволення соціальних потреб працівників.

Таблиця 1.6

Характеристика показників стану регіонального розвитку

№з/п	Назва блоку	Характеристика
1.	Відтворення населення	Населення є суб'єктом і водночас головною рушійною силою всього суспільного розвитку, а сучасні параметри його відтворення виступають тією базисною детермінантою, від якої залежать як темпи та пропорції економічного поступу, так і можливості та пріоритети людського розвитку в країні.
2.	Соціальне становище	Соціальна ситуація є доволі складним та комплексним поняттям, при дослідженні якого виокремлюють різні компоненти відповідно до мети аналізу. Складовими цього блоку є стан суспільного здоров'я, соціальне самопочуття та соціальна напруга та безпека. Посилення соціальної нестабільності та напруженості в суспільстві обумовлено обмеженням можливостей значних верств населення у задоволенні їх потреб на охорону здоров'я, освіту, культуру, інші соціальні послуги (особливо житлово-комунальні) тощо.
3.	Комфортне життя	Комфортність проживання у регіоні характеризується забезпеченістю населення житлом (враховуючи рівень його обладнання), розвитком соціальної інфраструктури та станом навколишнього природного середовища.

Продовження таблиці 1.6

4.	Добробут	Бідність, як соціально-економічна категорія, нерозривно пов'язана з різними аспектами людського розвитку, зокрема з низькою тривалістю життя, низьким рівнем освіти і, відповідно, з низькими можливостями ефективної реалізації своєї трудової активності, психологічними аберациями. Застосування різних критеріїв бідності є невід'ємною складовою всіх національних стратегій і програм зниження бідності.
5.	Гідна праця	Рівень зайнятості характеризує ступінь використання працюючого населення у сфері суспільно корисної праці і виступає індикатором стимулів людського розвитку в сфері праці. З іншого боку доступність ринку праці як інституту забезпечення умов сталого людського розвитку, висвітлює рівень безробіття. На його підставі визначається як рівень незадоволеності пропозиції робочої сили, так і рівень економічної активності населення, яке не має роботи.
6.	Освіта	Рівень освіченості населення в регіоні та охоплення населення освітніми програмами різних ступенів комплексно характеризується часткою осіб із вищою освітою серед дорослого населення та середньою тривалістю навчання. Ці показники можна також використовувати для виявлення освітнього потенціалу регіону.

Джерело: розроблено авторами.

Окремо доцільно виділити переваги проведення соціального аудиту для державних службовців:

- спосіб покращити репутацію – соціальний аудит допомагає в ідентифікації проблем та дає можливість зайняти активну позицію щодо їх вирішення;

- дозволяє виявити тенденції (інтереси, занепокоєння, очікування) серед стейкхолдерів та сприяє взаємозалежності, що існує між органами влади та суспільством [220];

- впливає на позитивні організаційні зміни – соціальний аудит ідентифікує цілі з конкретного організаційного покращення та наголошує на прогресі в їх імплементації;

- підвищує підзвітність;

- допомагає в переорієнтації пріоритетів департаменту (іншої одиниці в системі органів влади) відповідно до очікувань громадян;

- підвищує довіру – соціальний аудит може дозволити інституціям діяти більш вільно (в тому числі для забезпечення «болючих», але вкрай важливих реформ) саме завдяки здобутому кредиту довіру в результаті адекватних дій

у відповідь на результати соціального аудиту [194].

Реалізація концепції соціального аудиту в довгостроковій перспективі дозволить оптимізувати процеси управління, прийняття управлінських рішень як на мікро–, так і на макрорівнях.

Зважаючи на вищевикладене, можна визначити такі проблемні питання дослідження щодо впровадження теорії зацікавлених сторін:

1. Значне коло проблемних питань, пов'язаних з теорією зацікавлених сторін, стосується того, які саме інтереси можна задовольнити при взаємодії стейкхолдерів. Тобто, потрібно виділити домінуючі групи стейкхолдерів, при цьому також дати оцінку їх важливості для підприємства та його діяльності.

2. Не менш важлива сфера дослідження пов'язана саме з механізмом реалізації інтересів стейкхолдерів. Необхідно вивчити різноманітні стратегії впливу на зацікавлені сторони, при яких максимально задовольняються їх інтереси. Такі стратегії можуть бути як короткочасові, так і тривалі за часом, спрямовані на одну групу стейкхолдерів або на певну їх кількість тощо.

3. На сьогодні більшість досліджень, пов'язаних із теорією стейкхолдерів, спрямовані саме на ідентифікацію інтересів зацікавлених сторін. Поєднання завдань соціального аудиту із запитам стейкхолдерів з врахуванням теорії зацікавлених сторін забезпечить наступні переваги: збільшення рівня довіри до надавача послуг; забезпечення зростання медійної популярності та ймовірність залучення додаткових ресурсів та грантів; дієвий спосіб мотивації співробітників.

Висновки до розділу 1

1. Результати аналізу ринку аудиторських послуг в Україні демонструють істотну диференціацію кількості суб'єктів аудиторської діяльності та вартості наданих ними послуг. Спостерігається тенденція зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності на фоні зростання вартості послуг, що ними надаються. Значним є вплив регіонального чинника, що призвело до найвищої концентрації ринку аудиторських послуг у м. Києві та Київській області. Одночасно зміна законодавчого регулювання в частині надання права на проведення обов'язкового

аудиту фінансової звітності, а також обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, зумовила структурні зміни в переліку послуг, які надаються аудиторами. В цілому тенденції розвитку аудиту можна оцінити як диверсифікацію аудиторських послуг з поступовим зростанням їх обсягів та вартості.

2. Розглянувши особливості здійснення аудиту в Україні та основні тенденції його розвитку, доцільно зазначити, що нині аудиторська діяльність має низку суперечностей та проблем. Недосконале регулювання ринку аудиторської діяльності в Україні призвело до проблем з можливого підтвердження якості аудиторських перевірок та достовірності фінансової звітності. Це підвищує ризики банкрутства підприємств та банків, що знижує рівень довіри до них стейкхолдерів та створює перешкоди в залученні інвестицій у національну економіку в цілому.

3. Через виокремлення додаткових функцій удосконалено класифікацію функцій соціального аудиту: основними критеріями класифікації соціального аудиту слід вважати ознаку його функціонального призначення, яка визначена завданнями цього виду контролю (соціальний аудит відповідності, ефективності, стратегічний соціальний аудит), та ознаку його змістового наповнення (екологічний аудит, аудит охорони праці на підприємстві, аудит персоналу, аудит відносин із зацікавленими сторонами). До функцій, які виконує соціальний аудит, віднесено: інформаційну, аналітичну, прогностичну, світоглядну, констатуючу, комунікативно-регулювальну, мотиваційну, захисну, контролюючу наглядову, управлінську та евристичну (функція пошуку). Сутнісними ознаками категорії «евристика» є методи (способи), а також процес творчості (креативності), пізнання. Йдеться як про загальновідомі методи дослідження, так і про такі, що застосовуються вперше для пізнання нових процесів і явищ, а також раніше не відомих властивостей і станів уже відомих об'єктів. Ознаками будь-якого методу пізнання є наявність суб'єкта, який його застосовує, очікуваного результату від використання методу, а також дотримання низки правил, процедур, якими супроводжується виконання операцій, передбачених конкретним методом для отримання очікуваного результату.

4. Соціальний аудит розглянуто, як комплекс контрольних заходів у вигляді

моніторингу, ревізій, перевірок, опитування, анкетування, що здійснюються зацікавленими сторонами (стейкхолдерами) з метою визначення ступеня соціальної відповідальності підприємства.

5. Визначено, що найважливішою сферою дослідження, що пов'язана з теорією зацікавлених сторін, є проблема вибору на практиці тих груп стейкхолдерів, чиї інтереси є важливими й саме на них потрібно зважати, з огляду на те, що кількість зацікавлених сторін будь-якого підприємства дуже велика, а значне коло проблемних питань, пов'язаних з теорією зацікавлених сторін, стосується того, які саме інтереси можна задовольнити при взаємодії стейкхолдерів. Тобто, потрібно виділити домінуючі групи стейкхолдерів, при цьому також дати оцінку їх важливості для підприємства та його діяльності.

6. Поєднання завдань соціального аудиту із запитами стейкхолдерів з урахуванням теорії зацікавлених сторін забезпечить наступні переваги: підвищення рівня довіри до надавача послуг; забезпечення зростання медійної популярності та ймовірність залучення додаткових ресурсів та грантів; дієвий спосіб мотивації співробітників.

7. Термін «соціальний» доцільно розуміти як особливі суспільні відносини, що виникають під час сумісної діяльності індивідів і соціальних спільнот в конкретних історичних умовах, проявляються у ставленні один до одного, до свого становища в суспільстві, до явищ і процесів громадського життя.

8. Розроблено концепцію соціального аудиту, яка є синтезом елементів, що дозволяє цілісно представити систему методології, організації соціального аудиту на основі виділених методів, функцій, принципів та джерел. Соціологічне теоретизування соціального аудиту відбувається переважно на перетині теорій соціального контролю, концепцій соціальної відповідальності бізнесу та теорії зацікавлених сторін. Основні положення концепції дозволяють забезпечити системність поглядів з теоретичних, методичних, організаційних та практичних аспектів соціального аудиту.

РОЗДІЛ 2.

МІЖНАРОДНА ТА ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА АУДИТУ ТА ЙОГО СОЦІАЛЬНІ АСПЕКТИ У ПІДПРИЄМСТВАХ

2.1. Еволюція нормативного забезпечення аудиту підприємницької діяльності

Сучасний етап розвитку світової економіки відбувається в умовах глобалізації та інтеграції до спільного економічного простору, що не може не впливати на необхідність відповідного реформування контрольного середовища в країні, одним із суттєвих елементів якого є професійний незалежний аудит.

Захист економічних інтересів та задоволення інформаційних потреб суспільства в цілому – головна місія аудиту в демократичній країні з ринковою економікою, а виконання цієї місії здійснюється через діяльність незалежних аудиторів, що є запорукою громадської довіри до бізнесу та свідчить про затребуваність професії аудитора в суспільстві. У процесі розвитку світової економіки, з якою він невідривно пов'язаний, аудит набував нових рис та призначень. Так, спершу роль аудиту зводилась до інструменту перевірки та підтвердження достовірності фінансової звітності, згодом він набув більш широких функцій, а саме: можливості спонукати до активної економічної діяльності, до підвищення ефективності системи управління підприємством і вдосконалення системи внутрішнього контролю.

І, зрештою, аудит використовується як механізм запобігання можливих ризиків під час проведення перевірок чи консультацій щодо вдосконалення діяльності та уникнення потенційних ризиків. Європейське законодавство вимагає запровадження європейської системи контролю якості послуг. Цього ж потребує ринок аудиторських послуг в Україні. Зміни до законодавства про аудиторську

діяльність спрямовані на адаптацію національного законодавства до стандартів Європейського Союзу та підвищення якості аудиторських послуг [331].

Питання аудиторської діяльності країн-членів ЄС постійно перебувають у центрі уваги науковців. Дослідженням цієї теми займаються такі вчені, як В. Сопко [373;374;375;376], В. Пантелєєв [510], О. Скаско [365;366], В. Рудницький [313;314], В. Саченко [85], О. Смірнова та інші. В умовах інтеграції України до Євросоюзу дослідження регулювання аудиторської діяльності в країнах Європейського Союзу є актуальним та потребує узагальнення. З огляду на це, варто звернутися до дослідження регулятивних документів ЄС у сфері аудиту.

Першим документом Європейського Співтовариства у сфері регулювання аудиторської діяльності була Восьма Директива Ради ЄС (84/253/ЄС) про порядок затвердження осіб для проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності в країнах-членах ЄС від 10 квітня 1984 року. Основні принципи регулювання діяльності аудиторів та аудиторських фірм, включаючи вимоги обов'язковості державної реєстрації аудиторів та дотримання ними норм професійної етики, які містилися у 8-й Директиві, були обов'язковими для виконання країнами-членами ЄС [87;88;89].

Однак із розвитком аудиторської професії та зростанням ролі аудиту положення 8-ї Директиви виявилися недостатніми. Це стало поштовхом до всебічного розгляду комісією Європейського Співтовариства стану регулювання аудиторської діяльності в країнах-членах ЄС у 1996 році. 17 травня 2006 року прийнято Директиву 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності [87].

Крім Директиви 2006/43/ЄС, продовжують діяти раніше прийняті Рекомендації Єврокомісії:

1. Рекомендації комісії Європейського Співтовариства від 15 листопада

2000 року 2001/256/ЄС щодо мінімальних вимог до якості аудиту, який виконується офіційним аудитором [89].

2. Рекомендація комісії Європейського Співтовариства від 16 травня 2002 року 2002/590/ЄС «Незалежність аудиторів в ЄС: набір фундаментальних принципів» (Commission Recommendation 16 May 2002 2002/590/EC «Statutory Auditors Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles») [484].

Варто відмітити, що Рекомендації сформульовані більш детально, ніж кореспондуючі положення Директиви, але, на відміну від Директиви, не є обов'язковими для виконання державами-членам ЄС [484]. Крім того, постійно публікуються документи, призначені для публічного обговорення, в яких піднімаються проблеми ролі аудиту в сучасному суспільстві, контролю якості аудиторської діяльності, незалежності аудиторів. Директива 2006/43/ЄС як загальний всеосяжний документ [87], що законодавчо регулює аудиторську діяльність в країнах ЄС, спрямована на підвищення рівня прозорості інформації, яка наводиться у фінансовій звітності, сприяє підвищенню якості аудиту та його значущості.

Держави-члени можуть застосовувати національний аудиторський стандарт до того часу, поки Комісія не схвалить міжнародний стандарт аудиту з того самого питання [87]. Вже у 2010 році Єврокомісія опублікувала документ, призначений для публічного обговорення, в якому були порушені проблеми ролі аудиту в сучасному суспільстві, комунікацій аудиторів з акціонерами, застосування Міжнародних стандартів аудиту, контролю якості аудиторської діяльності, незалежності аудиторів, запровадження системи суспільного нагляду, міжнародного співробітництва та умов функціонування суб'єктів аудиторської діяльності, які можуть бути віднесені до категорії «малі» та «середні», – GREEN PAPER «Audit Policy: Lessons from the Crisis» (Зелена Книга «Політика в сфері аудиту: Уроки

кризи»). Цей документ став основою для розроблення рекомендацій щодо регулювання обов'язкового аудиту суб'єктів суспільних інтересів та пропозицій щодо внесення змін до Директиви 2006/43/ЄС [87].

У результаті в 2014 році була прийнята Директива про внесення змін (Директива 2014/56 / ЄС Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 року про внесення змін до Директиви 2006/43 / ЄС про обов'язковий аудит річних та консолідованих звітів та відповідний Регуляторний акт щодо спеціальних вимог до обов'язкового аудиту суб'єктів громадського інтересу (Регламент (ЄС) № 537/2014 Європейського Парламенту та Ради від 16 квітня 2014 року про конкретні вимоги щодо обов'язкового аудиту суб'єктів громадського інтересу та про скасування Рішення Комісії 2005 року / 909 / ЕС [87]. Ці документи містять більш жорсткі вимоги щодо таких питань, як аудиторський гонорар, заборона надання інших послуг під час проведення обов'язкового аудиту, дотримання незалежності, контроль якості виконання завдання, забезпечення прозорості діяльності суб'єктів аудиторської діяльності, зовнішній контроль якості з боку компетентних органів. Визначено критерії градації підприємств ЄС за їхнім розміром, які відповідають певним завданням співставлення на різних рівнях управління та є найбільш надійними й досліджено особливості аудиторської діяльності. Специфіка організації аудиторської діяльності в різних країнах світу визначається ступенем державного втручання та контролю суб'єктів аудиту. Слід зазначити, що нормативно-правовими актами у всіх країнах ЄС вже встановлено поділ підприємств на групи за розміром. Розгляд прийнятих у світі та у ЄС підходів дозволяє виділити існування двох принципово різних концепцій організації та регулювання аудиторської діяльності: державну і професійну. З огляду на це у європейській практиці успішно функціонують декілька моделей: державне регулювання, саморегулювання професії та змішана форма [511, с. 100]. Для української сфери аудиту доцільно впровадити

змішану форму регулювання. У таблиці 2.1 згруповано категорії компаній та груп підприємств країн-членів ЄС, що відповідають певним критеріям.

Таблиця 2.1

Категорії компаній та груп країн Європейського Союзу

№ з/п	Категорії компаній та груп	Основні критерії:			Примітка
		Загальна сума балансу	Чистий оборот	СК П	
1	2	3	4	5	6
1.	Мікро-підприємства	350 000 євро	700 000 євро	10	-
2.	Малі підприємства	4 000 000 євро	8 000 000 євро	50	Малими підприємствами вважаються такі, які на звітну дату не виходять за межі двох з трьох наведених критеріїв.
3.	Середні підприємства	20 000 000 євро	40 000 000 євро	250	Середніми вважаються підприємства, які не є мікропідприємствами чи малими підприємствами, і які на звітну дату не виходять за межі двох з трьох наведених критеріїв.
.	Великі підприємства	20 000 000 євро	40 000 000 євро	250	Великими підприємствами вважаються підприємства, які на звітну дату <i>виходять за межі</i> двох з трьох наведених критеріїв.
5.	Малі групи	4 000 000 євро	8 000 000 євро	50	Малими групами вважаються групи, що складаються з материнської компанії та дочірніх підприємств, які включаються у консолідацію та на консолідованій основі на звітну дату материнської компанії <i>не виходять за межі</i> принаймні двох з трьох наведених критеріїв.

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6
6.	Середні групи	20 000 000 євро	40 000 000 євро	250	Середніми групами вважаються ті, які не є малими групами, складаються з материнської компанії та дочірніх підприємств, які включаються у консолідацію та на консолідованій основі на звітну дату материнської компанії <i>не виходять за межі</i> принаймні двох з трьох наведених критеріїв.
7.	Великі групи	20 000 000 євро	40 000 000 євро	250	Великими вважаються групи, що складаються з материнської компанії та дочірніх підприємств, які включаються у консолідацію та на консолідованій основі на звітну дату материнської компанії <i>виходять за межі</i> принаймні двох з трьох наведених критеріїв.

Джерело: розробка авторів, на основі джерел [87; 88; 89; 484]

Визначення малих, середніх і великих підприємств та розмежування між ними встановлюють на основі підсумку балансового звіту, чистого обороту і середньої кількості працівників (СКП) протягом фінансового року, оскільки ці критерії, як правило, гарантують отримання об'єктивних даних про розмір підприємства [88].

Однак, якщо материнська компанія не складає консолідовану фінансову звітність для групи, держави-члени ЄС можуть на власний розсуд вживати необхідні заходи, які б вимагали класифікувати таке підприємство як більше за розміром підприємство, визначаючи його розмір і остаточну категорію на консолідованій або сукупній основі.

У тих випадках, коли держава-член ЄС застосовує одну або кілька можливостей звільнень для мікропідприємств, вони також повинні бути визначені на основі підсумку балансового звіту, чистого обороту і середньої кількості працівників протягом фінансового року. Національне законодавство держав-членів

не повинно передбачати окремі категорії для середніх і великих підприємств, якщо на середні підприємства поширюються такі самі ж вимоги, як і на великі [334].

Мікропідприємствам кран ЄС через обмеженість їхніх ресурсів важко дотримуватися регуляторних вимог, які потребують значних витрат ресурсів. Якщо для мікропідприємств немає конкретних правил, то до них застосовуються правила, що поширюються на малі підприємства.

Ці правила накладають на мікропідприємства адміністративний тягар, який є непропорційним розміру таких підприємств і, отже, є більш обтяжливим для них порівняно з іншими малими підприємствами. Тому держави-члени можуть звільняти мікропідприємства від деяких зобов'язань, що застосовуються до малих підприємств, оскільки вони можуть стати надмірним адміністративним тягарем. Проте мікропідприємства повинні виконувати всі передбачені національним законодавством обов'язкові вимоги щодо ведення обліку, що відображає їхні господарські операції та фінансовий стан. Більш того, спрощення, що застосовуються до мікропідприємств, не повинні поширюватися на інвестиційні підприємства та фінансові холдингові компанії.

Держави-члени повинні мати можливість звільняти малі підприємства від обов'язку складати звіт про управління за умови, що ці підприємства включатимуть у примітки до фінансової звітності дані, що стосуються придбання власних акцій, передбачені у статті 24 (2) Директиви 2012/30/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 25 жовтня 2012 року про узгодження гарантій з метою забезпечення еквівалентності таких гарантій, здійснення яких держави-члени вимагають від компаній відповідно до другої частини статті 54 Договору про функціонування Європейського Союзу, щодо створення відкритих акціонерних товариств та забезпечення збереження та зміни їхнього капіталу [88].

Держави-члени забезпечують проведення аудиту фінансової звітності

суспільно значимих суб'єктів господарювання, середніх і великих підприємств одним або кількома аудиторами чи аудиторськими фірмами, що отримали від держав-членів дозвіл на проведення обов'язкового аудиту на підставі Директиви 2006/43/ЄС [87]. Аудиторський звіт включає:

- вступну частину, у якій вказано фінансові звіти, які є предметом обов'язкового аудиту, а також концептуальну основу фінансової звітності, використану при її підготовці;

- опис обсягу обов'язкового аудиту, у якому має бути зазначено стандарти аудиту, за якими проводився обов'язковий аудит;

- аудиторський висновок, який може бути висновком без застережень, із застереженнями або негативним, і в якому має бути чітко висловлена думка аудитора, чи надає річна фінансова звітність достовірне й об'єктивне уявлення про підприємство згідно з відповідними стандартами фінансової звітності та, у окремих випадках, чи відповідає річна фінансова звітність вимогам закону.

Якщо аудитор, який здійснює обов'язковий аудит, не може висловити аудиторського висновку, то у звіті має бути викладена відмова від надання висновку. Аудитор підписує звіт і вказує дату його підписання. У разі проведення обов'язкового аудиту аудиторською фірмою, аудиторський звіт підписується, як мінімум, аудитором (аудиторами), що виконують обов'язковий аудит від імені аудиторської фірми.

У виняткових випадках держави-члени можуть передбачити можливість нерозкриття прізвищ осіб, які підписали аудиторський звіт, якщо таке розкриття може спричинити неминучу і серйозну загрозу особистій безпеці будь-якої особи. Однак, прізвища осіб, які підписали аудиторський звіт, мають бути відомі відповідним компетентним органам. Висновок та звіт, зазначені у підпункті статті 34 (1) Директиви 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26

червня 2013 року про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів підприємств вносять зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради і скасовують Директиву Ради 78/660/ЄЕС і Директиву Ради 83/349/ЄЕС. У таблиці 2.2 проаналізовані основні аспекти аудиторської діяльності країн-членів ЄС.

У практиці аудиту ЄС успішно функціонують декілька моделей: державне регулювання, саморегулювання професії та змішана форма.

Державна модель регулювання незалежного аудиту запроваджена в Нідерландах, Італії, Франції, Німеччині, Австрії, Іспанії, Польщі.

Регулювання аудиторської діяльності здійснюється державним органом, який є елементом фінансової інституції та контролює роботу ринку цінних паперів. Така державна інституція здійснює допуск до професії, веде реєстр суб'єктів аудиту, забезпечує незалежний контроль якості та контроль (суспільний нагляд) за аудиторською діяльністю.

До компетенції професійних організацій належить професійне навчання аудиторів, безперервне підвищення кваліфікації, випуск рекомендацій щодо застосування професійних стандартів [331;333].

Таблиця 2.2

Аудиторська діяльність у країнах Європейського Союзу

№ з/п	Назва країни	Наявність об'єднань для аудиторів	Обов'язковість аудиту для усіх підприємств			Система контролю за якістю надання аудиторських послуг
			великі	середні	малі	
1	2	3	4	5	6	7
1	Австрія	-	+	-	-	+
2	Бельгія	+	+	-	-	+
3	Болгарія	+	+	+	+	+

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5	6	7
4	Велика Британія (вийшла з ЄС)	+	+	+	+	+
5	Греція	+	+	-	-	+
6	Данія	-	+	+	+	-
7	Естонія	+	+	+	+	+
8	Ірландія	+	+	+	+	+
9	Іспанія	+	-	-	-	-
10	Італія	-	+	-	-	+
11	Кіпр	-	+	+	+	+
12	Латвія	+	+	+	-	+
13	Литва	+	+	+	-	+
14	Люксембург	-	+	+	+	+
15	Мальта	-	+	+	+	-
16	Нідерланди	+	+	+	-	+
17	Німеччина	+	+	+	-	+
18	Польща	+	+	-	-	+
19	Португалія	+	+	-	-	+
20	Румунія	+	+	-	-	+
21	Словаччина	-	-	-	-	-
22	Словенія	+	+	-	-	+
23	Угорщина	+	+	+	+	+
24	Фінляндія	-	+	-	-	+
25	Франція	-	+	+	-	+
26	Хорватія	-	+	-	-	+
27	Чехія	+	-	-		+
28	Швеція	+	+	+	+	+

Джерело: розроблено авторами.

Недержавна модель діє у Великій Британії, яка після 47-річного членства в ЄС згідно з Угодою про вихід Великої Британії зі складу ЄС (Brexit) з 31.01.2020 року не є державою-членом ЄС. Допуск до професії, її регулювання здійснюється переважно недержавними професійними організаціями з чітким розподілом компетенцій та відповідальності. Ці суспільні аудиторські об'єднання орієнтовані

в основному на потреби інвесторів, акціонерів, кредиторів та інших суб'єктів господарювання.

При цьому такі приватні організації підконтрольні державним органам. Участь держави обмежується створенням правового поля, наглядом за дотриманням принципу незалежності в керівних органах професійних організацій через вплив на призначення керівників із числа осіб, що не є практикуючими бухгалтерами чи аудиторами.

Змішана модель організації та регулювання аудиторської діяльності запроваджена в більшості країн-членів ЄС, зокрема у Словаччині, Чехії, Хорватії, Болгарії, Угорщині та ін. Допуск до професії, сертифікація аудиторів, ведення реєстрів аудиторів та аудиторських фірм, а також контроль якості здійснює переважно громадська професійна організація [5].

2.2. Оцінка якості та ризиків аудиторської діяльності в країнах ЄС

У сучасних умовах розвитку економіки в Україні зростає значення якості аудиту та аудиторських послуг, а також контролю держави, оскільки саме об'єктивна аудиторська оцінка фінансової звітності суб'єктів господарювання надає можливість користувачам цієї звітності (стейкхолдерам) приймати відповідні управлінські рішення. Для ефективного забезпечення якості послуг, що надаються аудиторськими фірмами, актуальною є проблема управління оцінкою та контролем їх якості, в якому ключову роль відіграє не лише фіксація невідповідності якості послуг стандартам чи очікуванням клієнтів, але й виявлення внутрішніх причин, що обумовили дану невідповідність, формування способів підвищення якості послуг до необхідного рівня та контроль за утриманням даного рівня.

Питанням якості та контролю якості аудиту присвячено багато наукових праць таких авторів, як М. Т. Білуха М. Т., Ф. Ф. Бутинець [36], С. Ф. Голов [57], Л. С. Козак [145], А. А. Пономарьов, В. П. Панталеев [511], Н. М. Проскуріна [295],

О. Ю. Редько та ін. [305]. Вітчизняні науковці по-різному визначають поняття якості та контролю якості аудиторських послуг. Проте детального узагальнення регулювання аудиту, контролю якості аудиту та визначення органів суспільного нагляду за аудитом не проведено.

Метою дослідження є визначення сутності системи контролю якості аудиторських послуг в країнах Європейського Союзу, країнах, що не входять до складу ЄС, а також рівнів контролю якості, методологічних засад контролю якості та критеріїв якості аудиторських послуг в Україні.

В Україні нині формуються передумови для переходу до нової філософії аудиту – публічного аудиту, який проводиться в інтересах суспільства для забезпечення законної, результативної, ефективної та прозорої діяльності органів публічної влади. Такий підхід дає змогу відійти від радянських стереотипів, які обмежують поняття «аудит» виключно підприємницькою діяльністю у сфері бухгалтерського обліку і фінансової звітності суб'єктів господарювання. Відповідно до нової філософії аудит розглядають не лише як інструмент виявлення фінансових порушень, а як функцію вдосконалення системи управління в цілому, у тому числі й державного.

У цьому контексті слід пригадати Міжнародну організацію вищих органів аудиту (INTOSAI), яка функціонує з 1953 р. і є незалежним керівним органом для вищих органів аудиту державних фінансів. Як відомо, фундаментальні принципи аудиту INTOSAI складаються з чотирьох керівних вказівок [484; 485; 486; 487]:

- ISSAI 100 «Основні принципи аудиту державного сектору» [484];
- ISSAI 200 «Основні принципи фінансового аудиту» [485];
- ISSAI 300 «Основні принципи аудиту ефективності» [486];
- ISSAI 400 «Основні принципи аудиту відповідності» [487].

Інакше кажучи, в контексті публічних фінансів аудит бухгалтерського обліку і фінансової звітності (фінансовий аудит) є лише одним із чотирьох основних видів

(або напрямів) аудиту [512].

Як доводить світова практика, рівень розвитку публічного аудиту є показником розвинутості громадянського суспільства та демократичності публічного управління, його здатності оперативно й адекватно реагувати на виклики сьогодення, тобто публічний аудит – це нова філософія сприяння забезпеченню якості публічного управління справами суспільства на основі оцінювання результативності та ефективності діяльності органів публічної влади із застосуванням ідеології та принципів громадянського суспільства.

В умовах формаційної та цивілізаційної модернізації суспільства в Україні назріла необхідність створення повноцінного інституту публічного аудиту. Однак ідея створення цього інституту поки що має концептуальний характер, оскільки сама необхідність практичної участі виборців у прямому чи непрямому управлінні публічними фінансами, власністю, інтелектуальними та іншими ресурсами країни ще не стала невід’ємною складовою системи суспільних цінностей в Україні і, відповідно, законодавчо не закріплена.

Основні положення щодо стану регулювання аудиту в Україні передбачено Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [270], ст. 3 якого визначає правову основу аудиторської діяльності в Україні.

Згідно зі ст.3 вказаного Закону, «аудиторська діяльність – незалежна професійна діяльність аудиторів та суб’єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб’єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг» [270]. Крім цього, аудиторська діяльність регулюється цим Законом, іншими нормативно-правовими актами та міжнародними стандартами аудиту. У випадку, коли міжнародним договором, згода на обов’язковість дотримання якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, застосовуються правила міжнародного договору [304].

Для держав – членів Європейського Союзу, наприклад, Директива

з обов'язкового аудиту вимагає від фірм, які виконують аудит суб'єктів суспільного інтересу, щороку розкривати конкретну інформацію стосовно правової структури аудиторської фірми, мережі, частиною якої вона є, систем корпоративного управління та контролю якості, фінансову інформацію й інформацію щодо підстави визначення винагороди партнерів.

Влучно відзначив В.П. Пантелеев, стверджуючи, що «головною відповіддю на виклики та претензії з боку бізнес-середовища щодо достовірності аудиту є рішуче та системне підвищення і підтримка високого рівня якості аудиту» [510, с. 97]. Належна якість аудиту та засоби забезпечення якості аудиторських послуг залишаються ґрунтовними положеннями регулювання аудиту в ЄС. Директива 2006/43/ЄС зазначає, що на якість роботи аудитора покладаються широкі кола людей та установ. Висока якість аудиту гарантує впорядкованість функціонування ринків, добросовісність та ефективність фінансової звітності (параграф 9 Директиви 2006/43/ЄС). Важливим є постійне забезпечення високої якості всіх обов'язкових аудиторських перевірок, яких вимагає законодавство Співтовариства. Через це всі обов'язкові аудиторські перевірки мають виконуватися на основі міжнародних стандартів аудиту (параграф 13 Директиви) [87].

Країни ЄС і всього світу працюють над посиленням нагляду за професією аудитора шляхом удосконалення чинних систем внутрішнього контролю, підвищення довіри до професії аудитора, визнання аудиторів країни у всьому світі. Вдосконалення базових регламентів необхідно здійснювати також, зважаючи на вимоги міжнародних стандартів та, зокрема, директив ЄС. Різні умови ведення бізнесу в різних країнах світу обумовили відсутність єдиної думки та єдиного підходу до вирішення питання оцінки роботи аудиторів та аудиторських компаній. Тому певні країни чи групи країн використовують найбільш ефективні для них методи впливу на якість аудиторських послуг. Суб'єкти здійснення контролю якості аудиторських послуг у країнах Європейського Союзу різняться (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3

Суб'єкти здійснення контролю якості аудиторських послуг в країнах ЄС

№ з/п	Країна	Суб'єкт здійснення контролю якості аудиторських послуг
1.	Німеччина	У Німеччині існують дві професійні аудиторські організації: Аудиторська палата та Інститут аудиторів. З 1961 р. під керівництвом Міністерства економіки діє Аудиторська палата (Wirtschaftsprüferkammer) – офіційний орган контролю за діяльністю всіх аудиторів країни. Членство в Аудиторській палаті є обов'язковим для кожного аудитора і кожної аудиторської фірми. Крім того, є добровільна асоціація кваліфікованих аудиторів - Інститут аудиторів (Institut der Wirtschaftsprüfer), до якої входять 84% з 6680 аудиторів цього рівня підготовки [483].
2.	Італія	Загальний контроль здійснює Міністерство юстиції. Палата аудиторів, яка складається з окремих зареєстрованих аудиторів, є незалежною наглядовою організацією, має дотримуватися професійних вимог, визначених 4-ю Директивою ЄС. Вимоги, передбачені в «Принципах професійної поведінки Палати Аудиторів», обов'язкові для виконання всіма членами національних професійних органів [483].
3.	Нідерланди	Комісія з питань перевірки якості аудиту, яка займається зовнішнім контролем якості аудиторської діяльності. Комісія діє в рамках моніторингової організації NIRVA [483].
4.	Франція	Питання бухгалтерського обліку і звітності знаходяться у веденні Міністерства фінансів, а аудиту – Міністерства юстиції. При проведенні перевірки якості застосовуються два підходи: «горизонтальний», відповідно до якого перевіряються всі професійні аудитори і всі види аудиторських завдань; «вертикальний», який передбачає детальне вивчення документів аудиторських перевірок компаній, що становлять суспільний інтерес; одночасно здійснюється перевірка застосовуваних аудиторами процедур [483].
5.	Ірландія	Аудитор, включений до реєстру, може бути спеціалістом, який надає послуги одноосібно, принципалом (агентом, що представляє інтереси) партнерства або компанії, які також внесені до реєстру, або співробітником аудиторської фірми. Але при цьому аудитор повинен бути членом офіційно визнаної професійної організації. Процедури зовнішнього контролю якості ґрунтуються на системі моніторингу за участю штатних співробітників моніторингових організацій [483].

Джерело: розробка авторів з використанням джерела [483].

У Великій Британії та у Ірландії діють п'ять професійних організацій, які офіційно визнані та схвалені Міністерством торгівлі. Як у Великій Британії, так і в Ірландії професійні організації контролюють роботу всіх аудиторів, які внесені

до реєстру. Існує змішана модель, яку застосовано, наприклад, у Німеччині, передбачає, що суспільна організація аудиторів та Аудиторська палата здійснюють нагляд за професією, однак Аудиторську палату контролює незалежний державний орган – Комісія з нагляду за аудиторською діяльністю (нім. Abschlussprüferaufsichtskommission, АРАК). Аналогічні інституції утворені у Бельгії, Франції та інших країнах.

Слід зазначити, що в європейських країнах, які не входять до ЄС, також посилюються вимоги до зовнішнього контролю.

У Норвегії існує дві категорії аудиторів, яких ліцензує Комісія з питань банківської справи, страхування та цінних паперів.

Ця комісія виступає наглядовим органом для аудиторів, які підконтрольні Міністерству фінансів. Інституції Норвегії запроваджують систему зовнішнього контролю якості аудиту через моніторинг державних та зареєстрованих аудиторів [334].

В Україні відповідно до ст. 40 «Контроль якості аудиторських послуг» розділу VII «Забезпечення якості аудиторських послуг» Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [270] зазначено, що «контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності здійснюється шляхом проведення перевірки якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності щодо дотримання ними міжнародних стандартів аудиту, принципу незалежності, ефективності внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг».

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, проводиться Інспекцією та Аудиторською палатою України (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4

Суб'єкти здійснення контролю якості аудиторських послуг в Україні

Суб'єкти здійснення контролю якості надання аудиторських послуг			
ІНСПЕКЦІЯ	Функції контролюючого органу	Аудиторська палата України	Функції контролюючого органу
	1) розробляє та подає на розгляд Ради нагляду Порядок проведення перевірок з контролю якості; 2) розробляє рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості; 3) затверджує щорічні плани-графіки проведення перевірок з контролю якості; 4) призначає інспекторів для проведення перевірок з контролю якості; 5) ухвалює звіти за результатами перевірок з контролю якості; 6) затверджує рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості, виявлених за результатами перевірок; 7) готує подання Раді нагляду щодо застосування стягнень за результатами перевірок з контролю якості.		1) бере участь у розробці Порядку проведення перевірок з контролю якості; 2) розробляє рекомендації щодо проведення перевірок з контролю якості; 3) розробляє щорічні плани-графіки проведення перевірок з контролю якості та подає їх на погодження Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю; 4) створює у своєму складі Комітет з контролю якості аудиторських послуг; 5) затверджує звіти за результатами перевірок з контролю якості; 6) затверджує рекомендації щодо усунення недоліків внутрішньої системи контролю якості, виявлених за результатами перевірок; 7) застосовує до суб'єктів аудиторської діяльності стягнення (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес).

Джерело: сформовано авторами.

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності (крім суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес), проводиться Аудиторською палатою України.

Контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які не надають послуги із обов'язкового аудиту фінансової звітності, здійснюється за

їхньою власною ініціативою Аудиторською палатою України.

Безпосередньо перевірки з контролю якості здійснюються інспекторами, які є посадовими особами Інспекції та працівниками Комітету з контролю якості аудиторських послуг Аудиторської палати України. Інспектором може бути призначено особу, яка відповідає таким критеріям:

- 1) має досвід роботи аудитор не менше п'яти років;
- 2) припинила діяльність із надання аудиторських послуг одноосібно або у складі суб'єкта аудиторської діяльності;
- 3) підвищила кваліфікацію за відповідною програмою, затвердженою комісією з атестації.

Контроль якості аудиторських послуг передбачає тестування внутрішніх процедур, здійснення перевірки робочих документів, аудиторських звітів та інших звітів, договорів про надання аудиторських послуг, внутрішніх розпорядчих актів суб'єкта аудиторської діяльності, якими визначаються політика і процедури, які мають застосовуватися у процесі надання аудиторських послуг щодо:

- 1) дотримання застосованих міжнародних стандартів аудиту, вимог щодо незалежності та інших вимог цього Закону, у тому числі забезпечення достовірності інформації, поданої для включення до Реєстру;
- 2) кількості та якості використаних ресурсів, у тому числі дотримання вимог щодо безперервного навчання аудиторів;
- 3) дотримання вимог стосовно винагороди за аудиторські послуги, якщо вони встановлені;
- 4) ефективності системи внутрішнього контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності;
- 5) достовірності інформації у звіті про прозорість, якщо його оприлюднення передбачається цим Законом, щодо оцінки ефективності системи внутрішнього

контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності.

Реалізація вимог Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом [405;406] передбачає виконання Україною зобов'язання узгодити основні положення із політичної асоціації та економічної інтеграції. Питання аудиту належать до головних об'єктів економічної інтеграції між Україною та ЄС [284]. Таким чином закономірно постає завдання узагальнити нормативну базу та кращі практики і процедури головних аспектів аудиту на основі даних щодо країн ЄС та України [281].

Разом із продовженням дослідження досвіду країн ЄС на основі запровадження Директив ЄС потрібно вивчати власне досвід аудиторів України з функціонування аудиту на новій законодавчій базі, використання професійного самоврядування аудиторів (розділ IX Закону України), підвищення якості аудиту та виконання програми повернення українському аудиту заслуженої слави «еліти сучасного бізнесу» [270].

Беззаперечно, аудиторській діяльності, як і будь-якому виду підприємництва, притаманні ризики. Природа аудиту зумовлює існування специфічних, не властивих іншим видам діяльності ризиків професійного характеру. Вони, зокрема, пов'язані з формуванням аудитором висновків за результатами виконаної роботи.

Особливої актуальності проблема ризиків в аудиті набуває в умовах економічної кризи, коли підвищується імовірність виникнення фінансових проблем у суб'єктів господарювання, а в суспільстві проявляється підвищений інтерес до фінансової інформації, яка підлягає контролю з боку стейкхолдерів, адже питання контролю сучасними науковцями, зазвичай, розглядається частіше [405].

Питання оцінювання ризиків аудиторської діяльності досліджували такі вітчизняні та зарубіжні вчені, як: С. М. Бичкова [37], І. І. Вербіцька [43], Н. І. Дорош [90], О. В. Мазурик [191-193], О. О. Разборська [301],

В. С. Рудницький [313], В. В. Сопко [374;375;376], Л. О. Сухарева [391] та інші.

Проте, незважаючи на певний досвід, накопичений до теперішнього часу в галузі аудиту, деякі проблеми залишаються нерозглянутими. Зокрема, недостатньо досліджено окремі аспекти організації аудиту, забезпечення якості аудиторського обслуговування, використання ефективних методик практичного проведення аудиту в умовах специфічних особливостей та визначення аудиторських ризиків [556, с 165].

У працях науковців розглянуто оцінювання лише аудиторського ризику, яке зводиться до викладу моделі взаємозв'язку між компонентами аудиторського ризику, визначення прийнятного рівня ризику, характеристики факторів, що впливають на ризик. У Міжнародних стандартах аудиту аудиторський ризик визначається так: аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена. Це пов'язано з тим, що підґрунтям для аудиторської думки є обґрунтована впевненість аудитора в тому, що фінансова звітність загалом не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Обґрунтована впевненість досягається, якщо аудитор одержує прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня [556, с. 166].

Сама ж методика оцінювання аудиторського ризику та інших ризиків аудиторської діяльності досліджувалась лише в працях В. С. Рудницького і М. С. Бичкової, які розглядали методи оцінювання аудиторського ризику, що базуються на способах експертних оцінок [37;313].

У своїх наукових працях В. В. Сопко розглядає оцінювання рівня аудиторського ризику як «встановлення величини аудиторського ризику, що відображає схильність аудитора до ризику, його уявлення про економічне середовище в якому досліджуваний об'єкт знаходиться» [374; 375].

О. О. Разборська та О. А. Крimeць зазначають, що це «вивчення і аналіз як самої системи бухгалтерського обліку, яка застосовується на підприємстві, так і процесу ведення обліку та формування звітності, ознайомлення з усіма господарськими операціями, що здійснювались підприємством» [301].

Таким чином, можна зробити висновок, що переважна більшість вітчизняних аудиторів дотримуються уніфікованого обчислення аудиторського ризику, не враховуючи двох надважливих компонентів: ризику невиявлення, ризику контролю, що спонукало б до отримання більш вичерпної інформації щодо джерел ризику та напрямів коригування діяльності самого підприємства, а також його обліку та контролю з метою мінімізації рівня аудиторського ризику в наступних звітних періодах.

Аналіз цього питання ще раз підтвердив необхідність висвітлення всіх особливостей, недоліків та переваг застосування методів, розроблених різними науковцями.

Ризик – це економічне явище, що є поєднанням можливості виникнення несприятливих подій і наслідків від них у вигляді збитків або шкоди. Господарський ризик, що виникає під час господарської діяльності може бути класифікований наступним чином: ризики, що пов’язані із основними бізнес-процесами; ризики, що пов’язані із допоміжними бізнес-процесами; ризики зовнішнього середовища, що не залежать від діяльності компанії; ризик корпоративного управління. На жаль, ризики корпоративного управління ще недостатньо враховуються підприємствами на практиці в процесі прийняття рішень.

Слід зазначити, що аудиторський ризик виявляється у тому, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, якщо бухгалтерська фінансова звітність є суттєво викривленою. Найчастіше викривлення фінансової звітності виникає внаслідок вчинення шахрайських дій, тому питання виявлення

рівня зловживань та шахрайства теж є надзвичайно актуальним та важливим.

У грудні 2020 року PricewaterhouseCoopers (PwC) було проведено опитування українських компаній у рамках всесвітнього дослідження економічних злочинів та шахрайства [49]. PricewaterhouseCoopers (PwC)

(укр. ПрайсвотерхаусКуперс) - міжнародна мережа компаній, що пропонує професійні послуги у сфері консалтингу та аудиту. «PricewaterhouseCoopers» входить до глобальної мережі компаній PricewaterhouseCoopers International Limited, кожна з яких є самостійною юридичною особою. Компанія існує більш ніж 160 років та входить до «великої четвірки» аудиторських компаній. Штаб-квартира мережі базується в Лондоні [49].

Окремі результати цього дослідження щодо економічної злочинності в Україні наведені на рис. 2.1., рис. 2.2., рис. 2. 3. Та рис. 2. 4.

Останні 20 років Всесвітнє дослідження економічних злочинів та шахрайства, яке проводиться PwC, залишається однією з провідних світових аналітичних публікацій з питань економічних злочинів.



Рис. 2. 1. Випадки шахрайства в Україні (за даними PwC)
Джерело: побудовано авторами на основі джерела [49].

Метою дослідження є оцінка ставлення до шахрайства й економічних злочинів та їхнього впливу на організації в усьому світі. Зростання обсягів шахрайства та економічних злочинів має дедалі більш негативні наслідки для українських компаній і змушує їх шукати відповіді на складне запитання: чи є наша програма управління ризиками достатньо гнучкою, щоб долати динамічні виклики, які виникають у глобалізованому бізнес-середовищі (рис. 2.1.). Випадки шахрайства, що були скоєні безпосередньо керівною ланкою складають 56%, а ті, що були скоєні третьою стороною—36%. Майже половина респондентів в Україні не проводить взагалі або проводить лише неформальну перевірку та постійний моніторинг доброчесності своїх контрагентів. Слід зазначити, що 51% респондентів в Україні постраждали від шахрайства за останні 24 місяці (період 2018-2020 рр.). Цей показник вищий, ніж середній у світі (47%), та зріс порівняно з 48% у 2018 році. Лише 59% українських організацій провели розслідування свого найгіршого випадку шахрайства. Лише третина повідомила про нього наглядову раду (рис.2.2.).

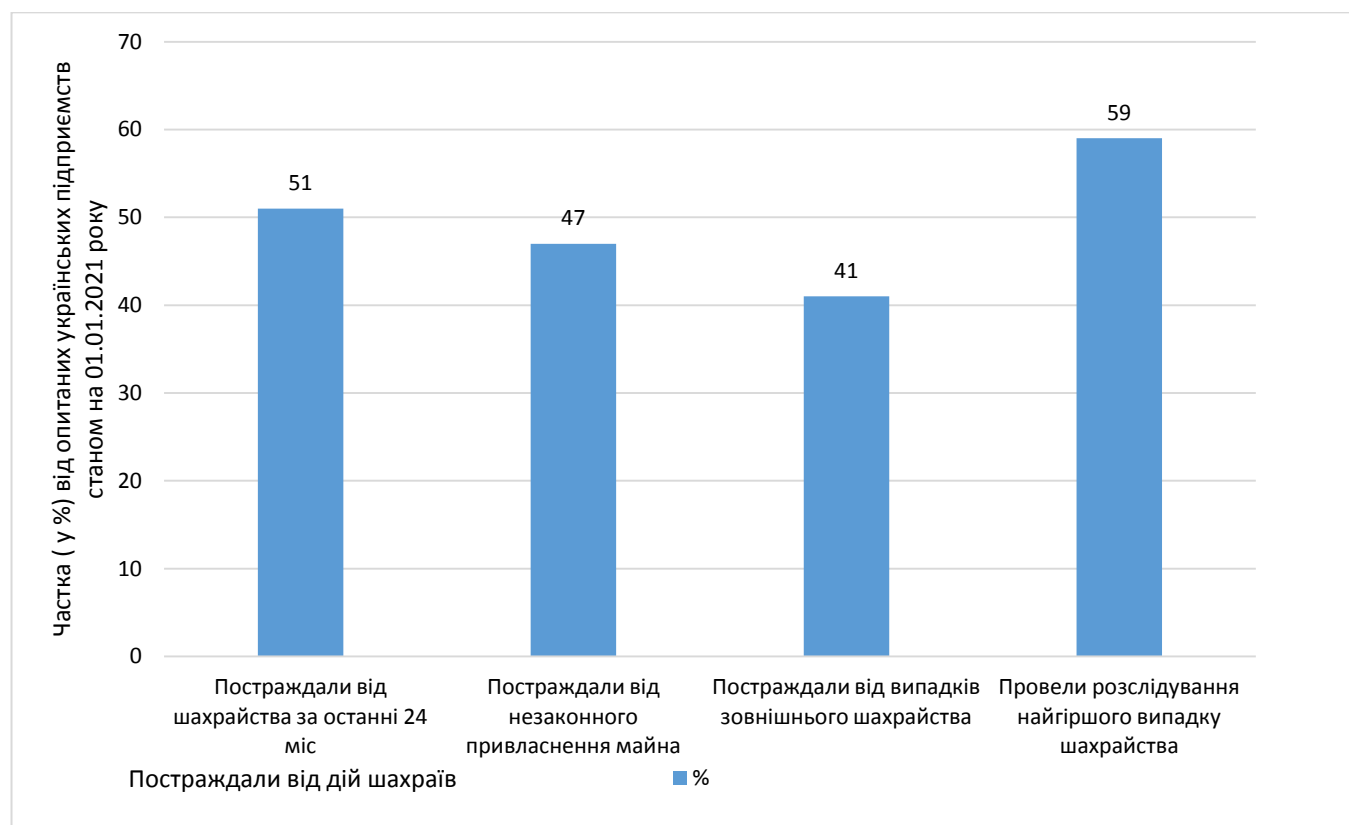


Рис. 2.2. Підприємства України, що постраждали від дій шахраїв

Джерело: побудовано авторами на основі джерела [49].

Дослідженням було визначено ТОП-5 найпоширеніших видів шахрайства в Україні за період з 2018 по 2020 рік (рис.2.3.).



Рис. 2.3. ТОП-5 видів шахрайства в Україні (за даними РwC)

Джерело: побудовано авторами на основі джерела [49].

Варто звернути увагу на те, що 26% українських компаній за останні 24 місяці понесли збитки від шахрайства у розмірі від 50 000 до 1 мільйона доларів США (рис. 2. 4.).

Крім того, з 9% українських респондентів, що отримали прямий збиток від шахрайства понад 1 мільйон доларів США, 3% повідомили про збитки від шахрайства у розмірі понад 5 мільйонів доларів США.

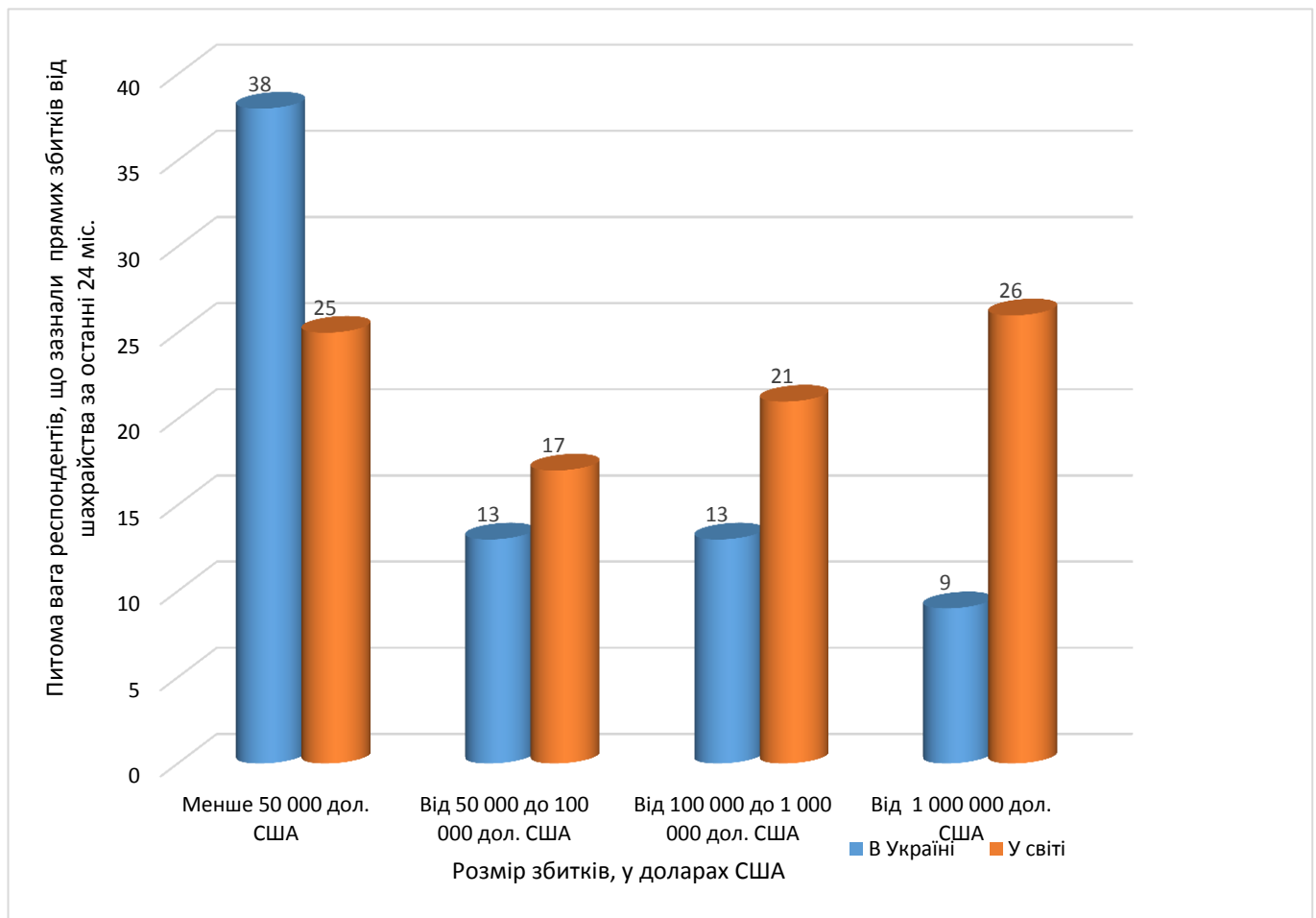
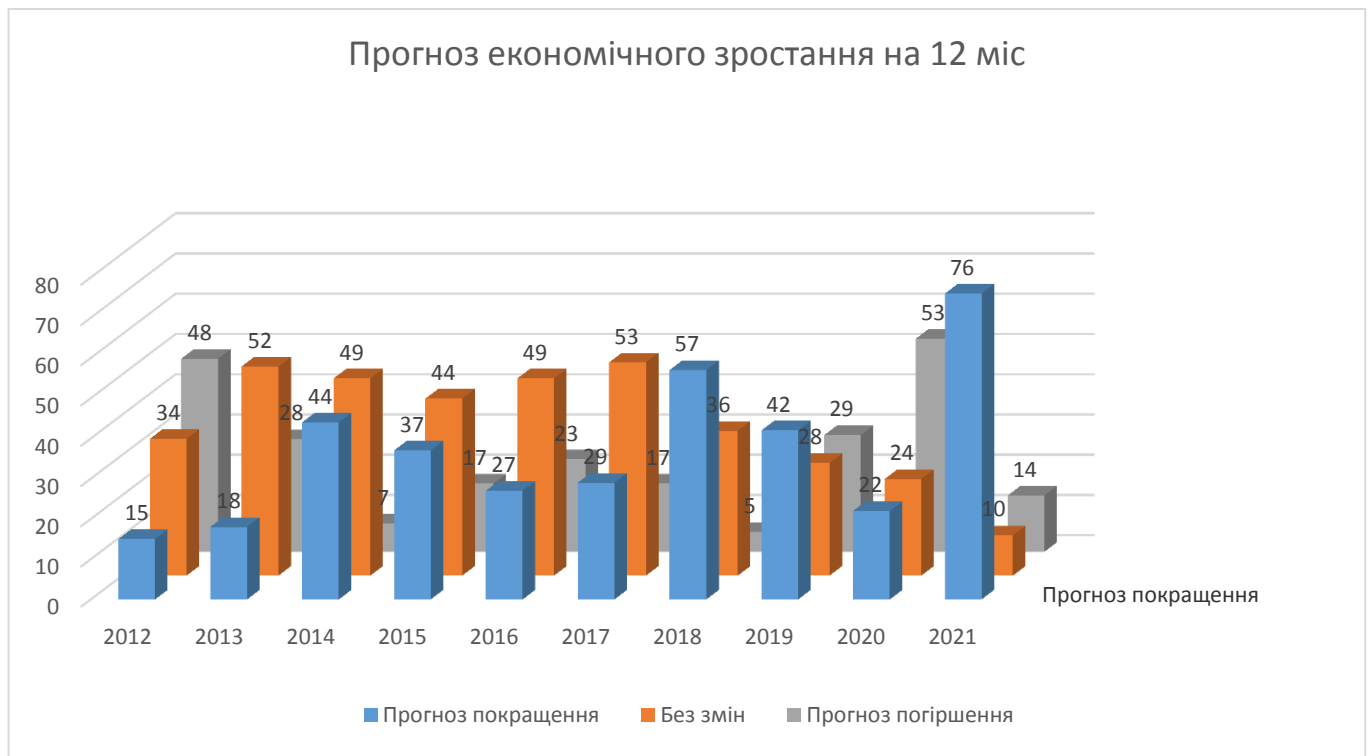


Рис.2. 4. Вартість шахрайства в Україні та світі за період 2018-2020 рр.

Джерело: побудовано авторами на основі джерела [49].

Кожна четверта організація в Україні не має спеціальної програми з управління ризиками, а 22% респондентів в Україні не проводили жодної оцінки ризиків за останні два роки.

Протягом 10 років компанією PwC здійснювалось соціальне опитування стосовно прогнозів глобального економічного зростання на наступні 12 міс (рис. 2.5.). Варто відмітити, що впевненість у покращенні ситуації у 2021 році на 61% вища, ніж у 2012 році, та на 54%, ніж у 2020 році. Це пов'язано з адаптивними складовими економічних процесів, що тривають в умовах пандемії та кризи, що спричинена карантинними обмеженнями.



**Рис 2.5. Прогнози стосовно економічного зростання за період
2012-2021 рр.**

Джерело: побудовано авторами на основі джерела [49].

Слід зазначити, що саме нестача інформації є причиною виникнення ризиків, а вона, як відомо, на рівні підприємств практично повністю формується в системі бухгалтерського обліку. Ризик в загальному розумінні цього слова – це можливість отримати будь-які негативні чи несприятливі результати і не досягнути очікуваного результату. Його виникнення пов'язане, насамперед, із неможливістю завжди бути впевненим у результаті, передбачати настання тих чи інших подій.

Для виконання умов статті 23 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII методику оцінки ризиків доцільно формалізувати у вигляді внутрішнього документа [270]. Наприклад, це може бути «Положення про систему управління ризиками». Формат такого документа кожна аудиторська фірма визначає для себе самостійно, проте пропонуємо наступні розділи:

I. Загальні положення (для опису затвердження цього документу, внесення

змін до нього та нормативно-законодавчі документи, якими керуватимуться під час здійснення процесу управління ризиками).

II. Стратегічні цілі, завдання системи управління ризиками (для опису цілей та завдань функціонування системи управління ризиками).

III. Учасники процесу управління ризиками (взаємодія з працівниками компанії з різних структурних підрозділів для обміну інформацією щодо виявлення ризиків, взаємодія із зовнішніми стейкхолдерами).

IV. Основні етапи управління ризиками (ідентифікація ризиків, їх джерела та спосіб реагування).

V. Оцінка ефективності системи управління ризиками (порядок документування оцінки, передача оцінки стейкхолдерам). Оцінка ефективності системи управління ризиками може бути у формі самооцінки, внутрішньої оцінки або зовнішньої оцінки.

V1. Заходи щодо вдосконалення системи управління ризиками.

Таким чином, можна констатувати, що питання оцінювання аудиторських ризиків тісно пов'язане зі службою управління ризиками аудиторської фірми. Крім того, від рівня компетентності та відповідальності аудитора залежить рівень виявлення викривленої інформації, а отже, і самого аудиторського ризику.

Серед чинників, що найбільше впливають на якість ризику зовнішнього контролю (РЗК), варто виділити такі: кваліфікацію і практичний стаж зовнішніх контролерів (15.5%); зміни в законодавчих і нормативних актах (12.8%); компетентність зовнішнього контролера щодо об'єктів перевірки (11.2%); об'єктивність в оцінці об'єктів перевірки і дій керівників та інших службових осіб (10.1%); перелік контрольних процедур, які використовують у зовнішньому контролі (8.5%). Таким чином, експерти схилиються до того, що якість зовнішнього контролю значною мірою залежить від професіоналізму, досвіду й об'єктивності зовнішніх контролерів. Думка експертів базується на численних випадках непрофесійного, упередженого ставлення окремих працівників ревізійних, податкових та інших органів до керівництва і персоналу суб'єктів перевірки.

На виконання вимог частини четвертої статті 47 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII АПУ щорічно отримує від суб'єктів аудиторської діяльності звіти про надані ними послуги, здійснює їх аналіз та подає до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю узагальнену інформацію про діяльність цих суб'єктів та стан аудиторської діяльності в Україні [270].

Однією із таких вимог є визначення достовірності інформації про доходи й витрати, яка б не вводила в оману користувачів звітності під час ухвалення управлінських рішень. Досить складно провести межу між суттєвими і несуттєвими викривленнями [110].

Згідно з Міжнародними стандартами аудиту аудитор перед розробленням плану та програми аудиторської перевірки необхідно оцінити властивий ризик на рівні фінансового звіту та ризик контролю. На основі цієї оцінки та рівня прийнятного аудиторського ризику аудитор визначає ризик невиявлення, величина якого безпосередньо впливає на зміст і обсяг аудиторських процедур, а також обсяг вибірки. Тобто, без попередньої оцінки ризику неможливо ефективно скласти план та програму перевірки.

Але попередня оцінка ризику не може бути абсолютно достовірною, адже вона базується на обмеженій інформації: загальній інформації про діяльність підприємства, фінансовій звітності, в кращому випадку – на попередньому досвіді роботи з клієнтом (якщо цей досвід є).

Оцінка аудитором ризиків базується на наявних аудиторських доказах і може змінюватися у процесі аудиторської перевірки під час одержання додаткових аудиторських доказів [110]. У таких випадках аудиторі необхідно переглянути оцінку ризику. Поточна оцінка ризику, у свою чергу, призведе до зміни обсягу чи суті аудиторських процедур.

Після проведення аудиту та перед складанням висновку аудиторі необхідно переконатися в правильності оцінки аудиторського ризику. На основі результатів

проведених процедур проводять остаточне оцінювання властивого ризику та ризику контролю, на підставі чого розраховують необхідний рівень ризику невиявлення. Після цього аудитор визначає, чи відповідали обсяг і зміст аудиторських процедур рівню ризику невиявлення.

Багато аудиторів при здійсненні перевірок оцінюють аудиторський ризик словесно. Зокрема, такий вид оцінки аудиторського ризику застосовується у практичній діяльності аудиторських фірм: ТОВ «УкрЗахідАудит», ПП АФ «Леополіс-аудит», ТОВ «Львів-Аудит-Інспект». З огляду на це існує необхідність розробки відповідної методики оцінювання аудиторського ризику, яка б оперувала словесними оцінками.

Необхідно відзначити гіпертрофованість впливу великих аудиторських компаній на аудиторський ринок. Ідеться насамперед про компанії «Великої четвірки» (Big 4), адже 99 із 100 компаній, що входять до індексу FTSE 100 Лондонської біржі, є клієнтами «четвірки». Така ситуація небезпечна. У цьому контексті слід сприяти появі нових гравців на цих ринках: або шляхом обмеження їхньої частки на ринку аудиту (механізми такого обмеження, на перший погляд, видаються нереальними), або шляхом підтримки спільного аудиту (joint audit), що дасть змогу зростати і надалі іншим аудиторським компаніям, зокрема малим та середнім. Європа повинна сприяти зростанню таких аудиторських компаній, щодо них слід застосовувати менш суворі правила, можливо, скоротити регуляторні обмеження, але водночас здійснювати незалежний контроль за їхньою діяльністю.

В українській практиці важко віднайти прецеденти невірно складених аудиторських висновків, оскільки ринок аудиту інформаційно є досить закритим. Проте в літературі та періодичних джерелах можна знайти інформацію про факти допущених помилок при проведенні аудиту представниками великих іноземних аудиторських компаній, які входять до так званої «великої четвірки». Допущення ними помилок і порушень призвело до значних негативних наслідків (табл. 2.5) [110, с. 16].

Таблиця 2.5

Найгучніші наслідки допущення помилок та порушень при проведенні аудиту компаніями «великої четвірки» (Big 4)

Аудиторської компанія	Рік	Виявлені помилки чи порушення	Наслідки
Pricewaterhouse-Coopers	2002	Неправильно проведені 16 перевірок протягом 1996-2001 рр.	Американською владою накладений штраф у розмірі 5 млн. доларів США
Pricewaterhouse-Coopers	2002	Порушення при проведенні аудиту компанії SmarTalk Teleservices	Комісією з цінних паперів і бірж США (далі - SEC) накладений штраф у розмірі 1 млн. доларів США
KPMG	2003	Помилка при проведенні аудиту компаній Rite Aid і Oxford Health	При досудовому врегулюванні суперечки аудиторська фірма виплатила 200 млн. доларів США
Ernst & Young	2004	Помилка при проведенні аудиту компанії PeopleSoft	Штраф, накладений SEC, в розмірі 1,7 млн. доларів США та заборона протягом 6 місяців проводити аудит
Deloitte & Touche Tohmatsu	2006	Помилки при проведенні аудиту корпорації Adelphia	Штраф, накладений SEC, в розмірі 200 млн. доларів США

Джерело: складено на основі джерела [110, с. 15]

Як видно з табл. 2.5, навіть великі аудиторські компанії, маючи значний досвід і напрацьовані методики проведення аудиту, не змогли уникнути аудиторського ризику. Таким чином перед аудитором стоїть завдання не уникнути аудиторського ризику, тому що це є неможливим, а звести його до прийняттого рівня. Кожна з наведених компаній має прибутки, що обчислюються млрд дол. (табл. 2.6.)

Таблиця 2.6

Аудиторські компанії, що входять до складу «великої четвірки»

Аудиторська компанія	Назва українською	СКП тис чол	Середній річний дохід від наданих послуг
Pricewaterhouse-Coopers	ПрайсуотерхаусКуперс	195	34.0 млрд дол
KPMG	КПМГ	162	24,8 млрд дол
Ernst & Young	ЕРНСТ ЕНД ЯНГ	190	27,4 млрд дол
Deloitte & Touche Tohmatsu	Делойт	210	34,2 млрд дол

Джерело: розробка авторів на основі джерела [568].

Варто зазначити, що подібні компанії часто стають об'єктом і для кіберзлочинців. У 2017 році аудиторська компанія Deloitte повідомила, що невстановленим зловмисникам вдалось отримати несанкціонований доступ до поштових скриньок її клієнтів та внутрішньої мережі компанії, де зберігалось багато важливої інформації як про клієнтів компанії, так і про саму компанію, в тому числі про структуру корпоративної інформаційної системи, що привело до виявлення численних недоліків у системі захисту корпоративної комп'ютерної мережі з інформаційною системою.

Оскільки ризиків аудиторської діяльності уникнути неможливо, потрібно управляти ними, щоб звести до прийняттого рівня. Кожний практикуючий аудитор повинен прагнути у своїй роботі досягнути такої якості, яка могла б забезпечити мінімальний рівень аудиторського ризику. Той факт, що аудитор не може надавати абсолютний рівень впевненості, свідчить, що аудиторський ризик ніколи не може дорівнювати нулю.

Для того, щоб дотримуватись встановленого рівня аудиторського ризику при виконанні конкретної аудиторської перевірки необхідно дослідити складові

аудиторського ризику і проаналізувати, які фактори можуть впливати на його розмір.

2.3. Організація державного аудиту та його соціальна спрямованість

Поступові зміни політичного й економічного курсу України в контексті інтеграції до міжнародного економічного простору повинні супроводжуватися докорінною перебудовою управлінських функцій держави, особливо у сфері державного фінансового контролю. Зважаючи на пріоритет державної політики України щодо вступу до Європейського Союзу, одним із важливих аспектів у цьому процесі є адаптація системи фінансового контролю до європейських вимог та дотримання положень Лімської декларації керівних принципів з контролю.

Модернізація системи державних фінансів, що відбувається на підставі Стратегії розвитку системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки та Концепції реформування місцевих бюджетів потребує зміни напрямів здійснення фінансового контролю [183;561; 261].

Висока ефективність фінансового контролю в зарубіжних країнах забезпечується тим, що керівники вищих органів державного фінансового контролю призначаються й затверджуються парламентами на триваліший період, ніж терміни повноважень самих парламентів, а звільненими з посади можуть бути тільки за рішенням парламенту у разі професійної невідповідності чи зловживань. Наприклад, у США такий термін становить 15 років; у Німеччині, Австралії та Угорщині – 12; у Канаді – 10; у Болгарії – 9; у Мексиці – 8; у Туреччині – 7; у Польщі, Румунії, Монголії та Швейцарії цей термін становить 6 років [13].

Крім цього, у країнах ЄС існує чотири основні типи державних органів фінансового контролю:

- 1) аудиторські суди (Франція, Бельгія, Люксембург, Португалія, Іспанія, Італія);
- 2) колегіальні органи, що не мають судових функцій (Нідерланди, Німеччина);
- 3) незалежні контрольні управління на чолі з Генеральним контролером (Велика Британія, Ірландія, Данія);
- 4) контрольні управління в структурі уряду (Швеція, Фінляндія) [13].

Окремі практичні аспекти організації і функціонування фінансового контролю у своїх працях розглядали такі науковці: В. В. Гулько, Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, О. І. Жадан, І. М. Нестругіна та інші. Проте серед дослідників немає спільної думки щодо вихідних понять фінансового контролю та його основних механізмів. Порівняно з іншими поняттями, зокрема «система державного фінансового контролю», поняття механізму державного фінансового контролю науковці та практики використовують не так часто. Вбачаємо за доцільне з'ясувати суть дефініції «механізм», а потім зробити висновок про доцільність поєднання слова «механізм» до поняття державного фінансового контролю. Визначення поняття «механізм державного контролю» здійснено у таблиці 2.7.

Слід зазначити, що у своїх дослідженнях автори не часто окреслюють чітке формулювання визначень даного поняття.

Пропонуємо розглядати механізм державного контролю, як інструментарій регулювання економічних процесів для прийняття своєчасних управлінських рішень щодо підвищення ефективності використання державних коштів.

Таблиця 2.7

Визначення сутності «механізм» державного контролю

№ з/п	Автори	Видання	Механізм здійснення державного контролю
1.	Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І.	Економічний енциклопедичний словник Львів: Світ, 2005. 616 с.	Термін «механізм» розтлумачено як: систему ланок, пристрій, спосіб, які визначають порядок певного виду діяльності; систему прямих і опосередкованих взаємозв'язків між економічними явищами і процесами, передусім між їх протилежними сторонами, а також між підсистемами і елементами, які виникають у різних типах економічних систем.
2.	Борисов А. Б.	Большой экономический словарь За ред. А. Б. Борисова. М.: Книжный мир, 1999. 895 с.	Розкрито суть поняття «фінансовий механізм», за результатами дослідження якого визначено, що під механізмом необхідно розуміти сукупність інструментів, важелів, форм і способів регулювання процесів відповідного характеру.
3.	Жадан О. І.	Механізм фінансового контролю ефективності використання державних коштів: автореф. дис. на зд. наук. ступеня канд. наук з держ. управ. Донецьк, 2008. 25 с.	Реалізація контрольної функції держави та організації зворотнього зв'язку органами державного управління для прийняття своєчасних управлінських рішень щодо підвищення ефективності використання державних коштів.
4.	Гулько В. В.	Удосконалення механізму державного фінансового контролю в Україні / В. В. Гулько // Актуальні проблеми економіки. 2010. № 12 (114). С. 181–185.	Для вдосконалення механізму державного фінансового контролю слід розробити стратегію розвитку державного фінансового контролю, яка має враховувати найкращий досвід країн ЄС, а також передбачати реальні кроки щодо реалізації інтеграційних прагнень нашої країни.
5.	Нестругіна І. М.	Організаційно-правові засади функціонування механізму державного фінансового контролю [Електронний ресурс] І. М. Нестругіна. Режим доступу: http://archive.nb	Сукупність організаційних і нормативно-правових елементів, за допомогою яких здійснюється сприяння урядові в забезпеченні досягнення мети соціально-економічного розвитку держави, використання ресурсів держави в найбільш економічний, ефективний, результативний, законний та прозорий спосіб.
6.	Баранова Д. А.	Функції та види механізмів державного фінансового контролю. Економіка та держава. Випуск 35, 2014. С. 146-149	Як єдиний механізм, що має наступні складові елементи у складі Рахункової палати України, ДКРС, ДКУ, а також здійснюється на рівні міністерств і інших центральних органів виконавчої влади.

Джерело: власна розробка авторів на основі джерел.

Слід зазначити, що поодинокі з них заслуговують на увагу, як от: організаційно-правовий механізм державного фінансового контролю на регіональному рівні – це сукупність організаційних і нормативно-правових елементів, за допомогою яких здійснюється сприяння урядові в забезпеченні досягнення мети соціально-економічного розвитку держави, використання ресурсів держави в найбільш економний, ефективний, результативний, законний та прозорий спосіб, виявлення фінансових порушень і вжиття заходів впливу на винних осіб, який пропонує І. М. Нестругіна.

Таким чином можна зробити висновок, що на функціонування механізму державного фінансового контролю значно впливають найменші трансформації, які відбуваються у сфері контрольної діяльності. Під впливом таких перетворень відбуваються зміни в складі механізму державного фінансового контролю, тобто до нього можуть включатися нові складники та виходити ті, які втратили свою важливість. Водночас зміни в складі механізму державного фінансового контролю спричиняють нове формулювання його суті.

Система контролю в Україні продовжує інтенсивно розвиватися, формуються нові органи державного контролю. А різні характеристики організації державного фінансового контролю доводять необхідність удосконалення вже сформованої системи. При цьому якість управлінських дій не забезпечує високої результативності контролю, а технічна та наукова база його здійснення не задовольняє потреби суспільства і не відповідає сучасним вимогам.

Наведена характеристика результативності державного фінансового контролю не має офіційного характеру. Питання результативності державного фінансового контролю потребує подальших спеціальних досліджень. Зокрема, під час реформування вітчизняної системи контролю за допомогою соціологічних досліджень необхідно отримати інформацію та брати до уваги політичні та інституційні проблеми в Україні. Потребують ретельного аналізу різноманітні

аспекти здійснення державного фінансового контролю з метою розробки заходів щодо усунення недоліків у роботі суб'єктів державного фінансового контролю та удосконалення організації роботи цієї системи на загальнодержавному рівні.

Сучасний стан соціально-економічного розвитку держави характеризується, з одного боку, динамізмом та багатовекторністю процесів розвитку та реформ в усіх сферах суспільного життя загалом та державного управління зокрема, які обумовлені передусім її євроінтеграційними прагненнями. А з другого – складністю реалізації загальнонаціональних завдань і цілей у різних сферах суспільного життя через обмежений обсяг необхідних фінансових ресурсів для задоволення на високому рівні всіх потреб суспільства та соціально-економічного розвитку держави.

У таких умовах особливої актуальності набувають питання щодо підвищення прозорості, підзвітності та ефективності діяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання державної і комунальної форми власності (далі – суб'єкти господарювання) та управління і використання ними наявних ресурсів загалом та системи контролю за цим процесом зокрема. Адже ефективна система фінансового контролю за управлінням державними (місцевими) ресурсами (публічні кошти, необоротні та інші активи) та їх використання є не лише інструментом гарантії прозорості, підзвітності і якості діяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання, а й дієвим механізмом для забезпечення фінансової стабільності і безпеки країни, досягнення стратегічних цілей держави, ефективності державної політики, підвищення рівня якості життя населення та, зокрема, реформування системи управління державними фінансами.

На сьогодні розбудова дієвої та ефективної системи фінансового контролю в державному секторі, яка базувалася б на основоположних принципах та кращих практиках ЄС, є вкрай важливим кроком у процесі впровадження реформи

управління державними фінансами. З огляду на це доцільно зосередити увагу на вирішенні низки проблемних питань, які стримують розвиток системи фінансового контролю в країні або мають на нього негативний вплив. Зокрема, першочергово необхідно провести моніторинг реальної можливості забезпечення ефективного контролю за управлінням та використанням державних (місцевих) ресурсів на центральному, регіональному і місцевому рівнях відповідними державними органами, що здійснюють такий контроль (далі – органи контролю), та ідентифікувати проблеми законодавчого і організаційно-управлінського характеру у зазначеній сфері.

У загальному вигляді ключовими компонентами фінансового контролю за управлінням державними (місцевими) ресурсами та їх використанням є державний фінансовий контроль (рис 2.6.), який здійснюють органи Держаудитслужби, уповноважені Кабінетом Міністрів України (урядовий контроль), державний зовнішній фінансовий контроль (аудит), який здійснює Рахункова палата від імені Верховної Ради України (парламентський контроль), та державний внутрішній фінансовий контроль, зокрема внутрішній контроль та внутрішній аудит, який забезпечується відповідно розпорядниками бюджетних коштів та підрозділом внутрішнього аудиту в бюджетній установі. Така побудова та класифікація вітчизняної системи фінансового контролю забезпечить створення надійної платформи для її ефективного розвитку, зокрема розвитку правового поля, унормування понятійного апарату, уніфікацію чітких і прозорих правил діяльності органів контролю, удосконалення механізму співпраці та обміну інформацією між ними, ідентифікацію статусу і місії кожного з них, а також сприятиме максимальному наближенню до міжнародних стандартів та кращої практики ЄС. Адже основною метою їх діяльності є забезпечення ефективного контролю за управлінням та використанням державних (місцевих) ресурсів.

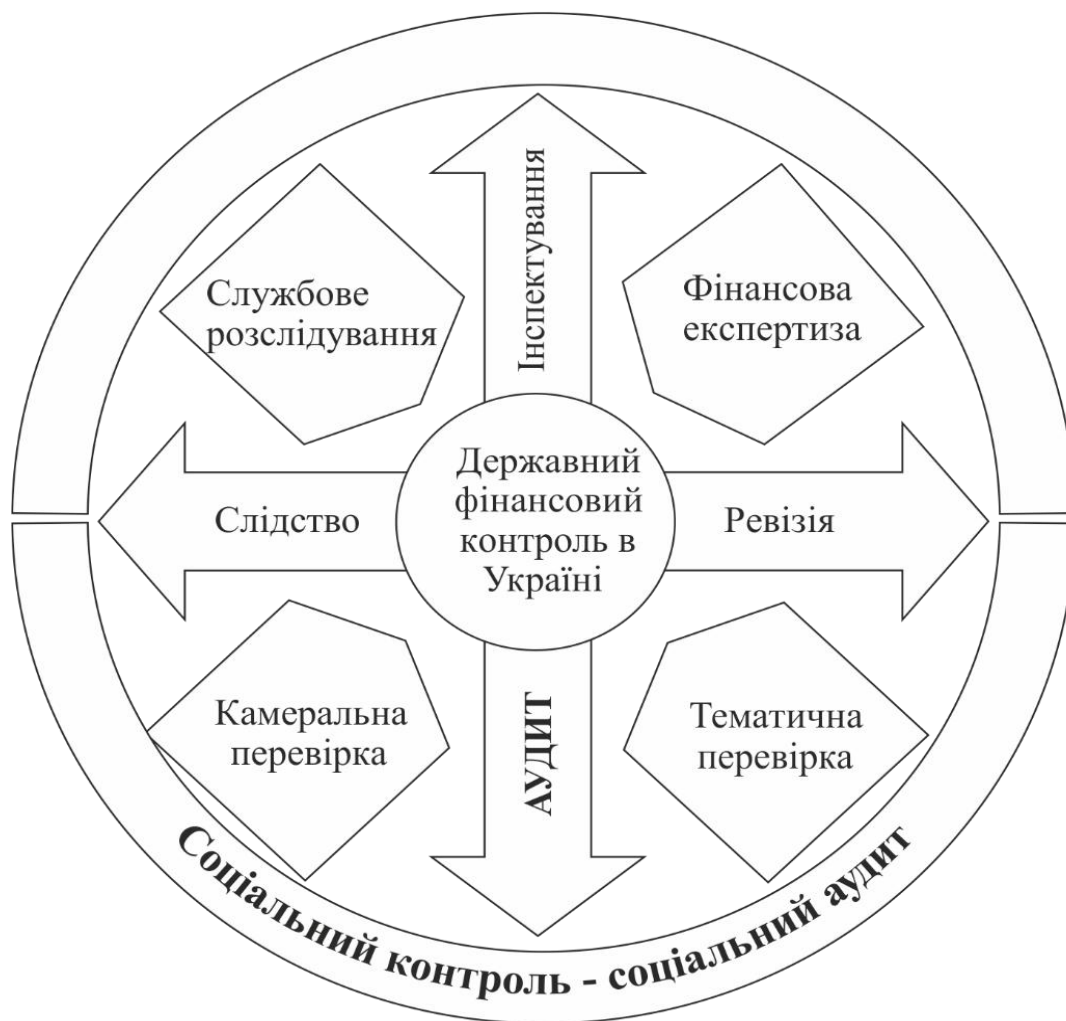


Рис. 2.6. Контрольні дії органу державного фінансового контролю в Україні
Джерело: власна розробка авторів.

Для удосконалення нормативного інструментарію в частині здійснення державних фінансових аудитів Держаудитслужба напрацювала низку базових документів, головним з яких є Концепція реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року, схвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 № 310-р. [136]. У таблиці 2.8 систематизовано регламентацію діяльності Державної аудиторської служби України.

Таблиця 2.8

Постанови Кабінету Міністрів України, які регламентують проведення державного фінансового аудиту Державною аудиторською службою

№ з/п	Назва	Основні реквізити документа	Основний предмет дослідження
1.	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту виконання бюджетних програм	від 10.09 04 р. № 1017	Кошти державного та місцевих бюджетів
2.	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту місцевих бюджетів	від 12.05.07 р. № 698	Формування і виконання місцевих бюджетів
3.	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту державних (регіональних) цільових програм	від 29.09.18 р. № 692	Розроблення і виконання державних (регіональних) цільових програм
4.	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту інвестиційних проєктів	від 12.09.18 р. № 740	Реалізація інвестиційних проєктів
5.	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування	від 27.12.18 р. № 1147	Використання коштів Пенсійного фонду України, а також фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування
6.	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту діяльності суб'єктів господарювання	від 27.03.19 р. № 252	Використання державних та/або комунальних коштів і майна, інших активів держави
7.	Порядок проведення Державною аудиторською службою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту використання інформаційних технологій	від 22.05.19 р. № 517	Використання інформаційних технологій
8.	Про утворення Офісу фінансового контролю	від 01.12.19 р. № 1025	Утворити Офіс фінансового контролю
9.	Постанова Про відміну рішення про реорганізацію Державної аудиторської служби та ліквідацію Офісу фінансового контролю	від 20.05.20 р. №338	Ліквідовано Офіс фінансового контролю

Джерело: власна розробка авторів.

Схвалення зазначеної Концепції, власне, стало підґрунтям для розробки цілої низки нормативно-правових актів Уряду, що регламентують порядок проведення Держаудитслужбою нових видів та форм державного фінансового аудиту. Стаття 3 Закону України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» зазначає, що «Державний фінансовий аудит є різновидом державного фінансового контролю і полягає у перевірці та аналізі органом державного фінансового контролю фактичного стану справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю». Результати державного фінансового аудиту та їх оцінка викладаються у звіті [283]. На жаль, маючи у своєму арсеналі такий дієвий інструмент як державний фінансовий аудит, Держаудитслужба до цього часу не мала механізму, що дозволяв би його використовувати для аналізу діяльності фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування. Водночас здійснення державного фінансового контролю за використанням коштів фондами соціального страхування набуває особливої актуальності на тлі тотального браку коштів у цих фондах, а особливо коштів Пенсійного фонду України (рис. 2.7.). Для запровадження такого механізму п. 284 Плану пріоритетних дій Уряду на 2018 рік, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 28.03.2018 № 244-р, було передбачено розробку відповідного проєкту постанови Кабінету Міністрів України, який регламентував би порядок проведення Держаудитслужбою, її міжрегіональними територіальними органами державного фінансового аудиту фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування. Отже, механізм державного фінансового аудиту фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування (далі – аудит) відображено на рис. 2.7.

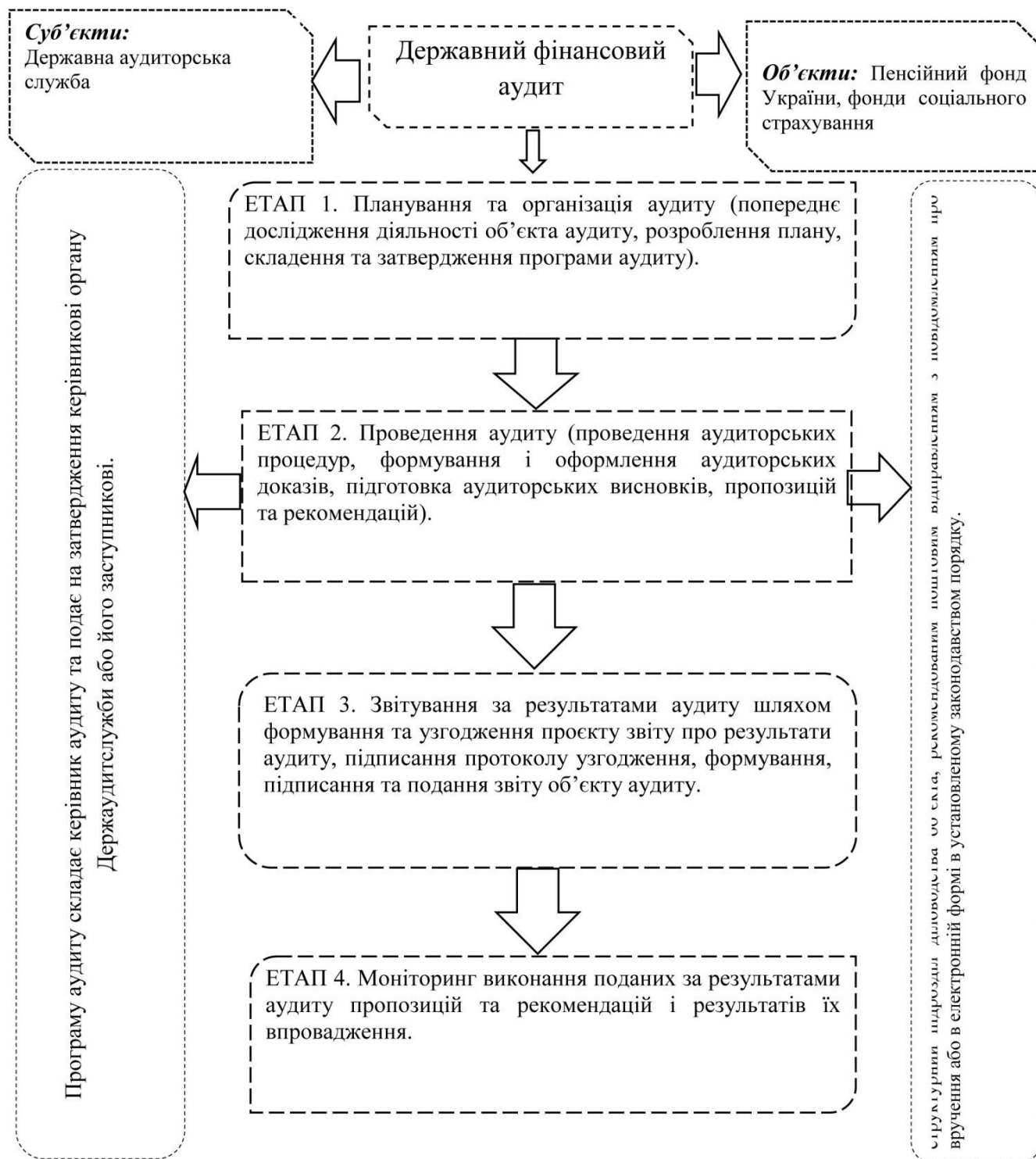


Рис. 2.7. Етапи здійснення державного аудиту Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування

Джерело: розроблено авторами.

Проектом порядку передбачено, що це є окремий вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу й перевірки законності та ефективності використання коштів фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування (далі – фонди соціального страхування), правильності ведення ними бухгалтерського обліку й достовірності їхньої фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту у цих фондах.

Державний фінансовий аудит Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування (далі – аудит) – вид державного фінансового аудиту, спрямований на проведення аналізу і перевірки законності та ефективності використання коштів Пенсійного фонду України, фондів загальнообов'язкового державного соціального страхування, правильності ведення ними бухгалтерського обліку і достовірності їх фінансової звітності, стану внутрішнього контролю та стану внутрішнього аудиту.

Результати діяльності Держфінінспекції (правонаступник КРУ з 2014 року), Державної аудиторської служби (створеної на базі Держфінінспекції 15.10.2015 року) відображено у таблиці 2.8. Як видно з таблиці, найбільшу кількість контрольних заходів було здійснено у 2014 році, а найбільшу кількість фінансових правопорушень виявлено у 2020 році. Ці дані свідчать про ефективність роботи даного суб'єкта контролю.

Оскільки державний фінансовий контроль – складова державного управління, то його удосконалення безпосередньо залежить від формування в Україні повноцінної ринкової економіки із саморегулюючою фінансовою системою, від демократичних принципів здійснення державної влади, від темпів упровадження норм соціальної правової держави.

Таблиця 2.9

Результати діяльності Держфінінспекції, Держаудитслужби та їх територіальних органів за 2013-2020 рр

Показник/рік	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Проведено контрольних заходів (всього), у тому числі:	23 802	4 002	2 668	2 181	1 777	10276	10950
1.1. Ревізій ФГД	9 804	3 692	2 361	1 809	1 392	1392	917
1.2. Державних фінансових аудитів виконання місцевих бюджетів	40	18	17	38	73	86	43
1.3. Державних фінансових аудитів виконання бюджетних програм	31	24	19	60	97	137	45
1.4. Державних фінансових аудитів діяльності суб'єктів господарювання державного сектору економіки	147	97	86	189	212	225	117
1.5. Державних фінансових аудитів інвестиційних проєктів	-	-	-	-	-	1	2
1.6. Перевірок державних закупівель (з 2019 року перевірок закупівель)	13 688	101	147	63	3	118	122
1.7. Оцінок якості внутрішнього аудиту	8	8	11	0	0	0	0
1.8. Моніторингів закупівель	-	-	-	-	-	8762	9693
1.9. Ревізій виконання місцевих бюджетів	-	-	-	-	-	4	11
Показник/рік	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
2. Проведено зустрічних звірок	28 517	16 320	10 308	6 122	5 475	3721	3153
3. Виявлено фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів (тис.грн)	7 583 879,64	3 870 585,34	2 612 571,79	2 281 199,7 4	2 249 979,69	1723 741,86	154 423 223,35
4. Усунуто фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів (тис.грн)	990 262,78	752 977,68	611 508,86	787 975,4 8	960 294,34	950 373.04	1 072 609,38

Продовження таблиці 2.9

5. Кількість вручень письмових повідомлень про підозру у вчиненні кримінального правопорушення	359	342	189	281	261	95	269
6. Притягнуто осіб до а/в	15 446	10 214	5 449	4 142	3 320	2361	1479
7. Виявлено фактів неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій	-	-	-	-	7 536 638,24	17 831 138,4	27 106 818,49
8. Упереджено втрат фінансових і матеріальних ресурсів внаслідок неефективних управлінських дій (рішень) або ризикових операцій" (тис. грн)	59 921,53	161 330,46	133 888,17	207 576,73	462 972,78	740 264,76	896 583,29

Джерело: власна розробка авторів на основі джерела.

На рис 2.8. проілюстровано у динаміці кількість здійснених перевірок протягом 10 років. Стан економічних реформ в Україні не є задовільним, і тому необхідно залучати відповідні наукові установи для розробки та апробації шляхів удосконалення фінансово-контрольної діяльності. Складність об'єктів державного фінансового контролю зумовлена їх трансформаційним станом, що значно перевищує можливості суб'єктів державного фінансового контролю щодо здійснення своїх контролюючих повноважень (Додаток А).

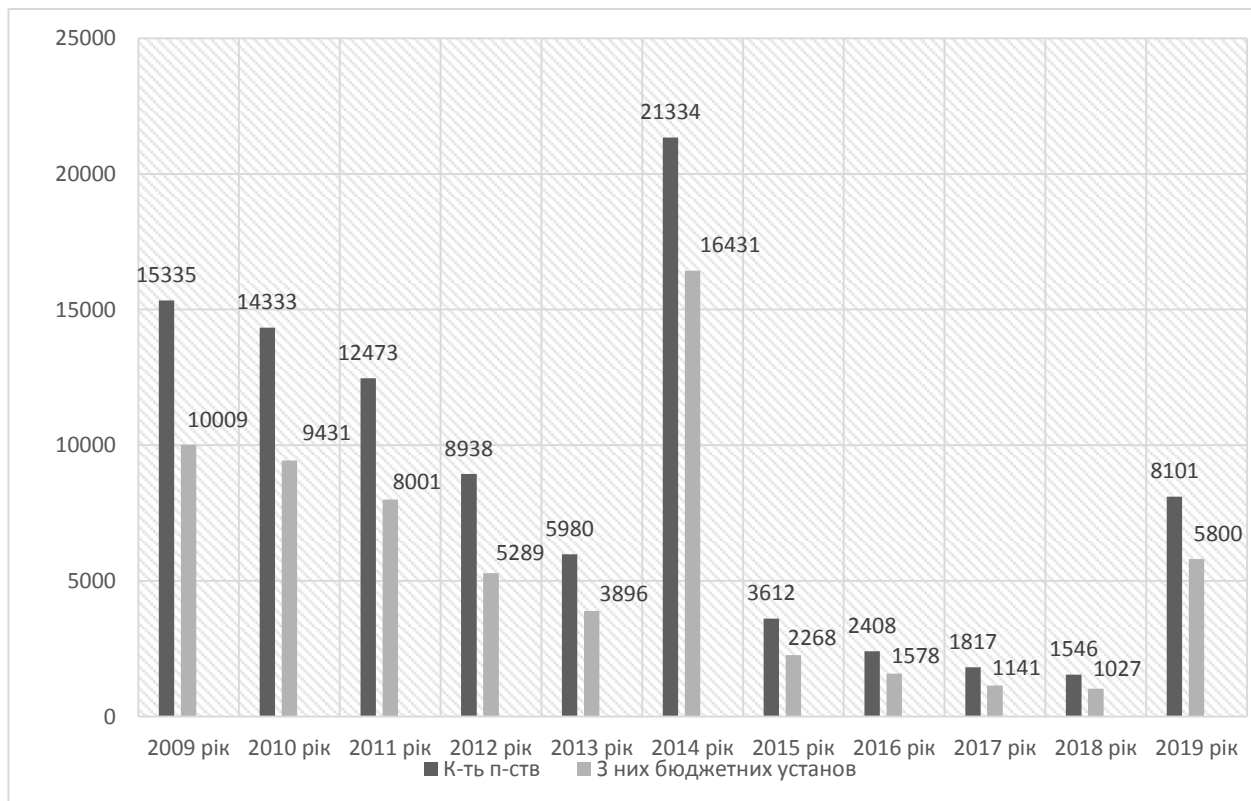


Рис. 2.8. Підприємства, установи та організації (в т.ч. бюджетні установи), які проходили перевірку у період з 2009 по 2019 рр.

Джерело: власна розробка авторів.

Рисунок 2.9. відображає зменшення кількості висвітлень у ЗМІ результатів ревізій та перевірок.

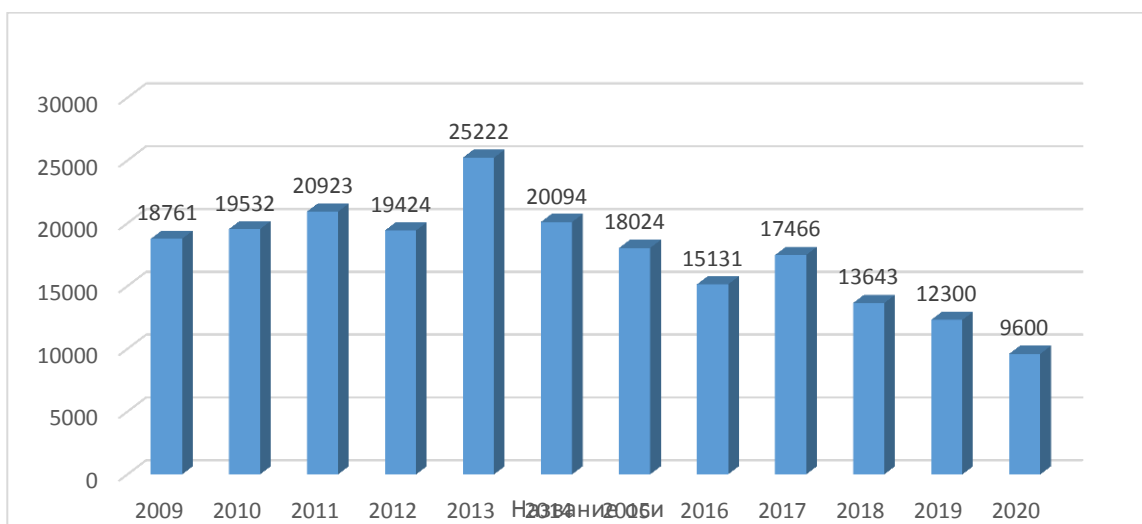


Рис.2.9. Висвітлено матеріалів ревізій та перевірок в засобах масової інформації за власним поданням або зверненням (кількість, всього)

Джерело: розробка авторів.

Підвищення ефективності використання державних фінансів, яке має вирішальне значення для економічного розвитку України та суспільного добробуту, а також виконання завдань, передбачених планом дій Україна – ЄС, можливо досягти, зокрема, шляхом системного вдосконалення діяльності органів державного і комунального сектору, підвищення рівня культури державного управління. Важливим інструментом державного управління, що дає змогу досягти виконання зазначених завдань та зменшити кількість проблемних питань, пов'язаних з діяльністю органів державного і комунального сектору, є державний внутрішній фінансовий контроль. Ефективний державний внутрішній фінансовий контроль сприяє державному управлінню у випадку зміни середовища, потреб та пріоритетів суспільства і держави. У зв'язку з цим з метою вдосконалення системи державного управління, упровадження нових технологічних досягнень з урахуванням програмних змін необхідно постійно проводити оцінку державного внутрішнього фінансового контролю з метою удосконалення його відповідно до потреб сьогодення.

На сучасному етапі розвитку фінансового контролю в країні саме Держаудитслужба по суті є дієвим інструментом Уряду, що має основу для забезпечення здійснення якісного контролю за законністю та ефективністю (результативністю, ефективністю та економністю) управління і використання державних (місцевих) ресурсів та діяльності відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування та суб'єктів господарювання.

Важливими аспектами подальшого розвитку Держаудитслужби та реформування системи державного фінансового контролю є розв'язання таких основних проблем:

- недосконалість нормативно-правового, фінансового, інформаційного та методологічного забезпечення системи державного фінансового контролю;

- відсутність законодавчої бази та методології для проведення органами Держаудитслужби різних видів і форм державного фінансового аудиту: аудиту фінансової звітності, IT-аудиту, аудиту коштів (фондів і грантів) ЄС, аудиту інвестиційних проєктів, аудиту державних (регіональних) цільових програм тощо

через обмеженість запроваджених видів і форм аудиту в практику органів Держаудитслужби; недосконалість методології запроваджених видів аудиту (виконання бюджетних програм, місцевих бюджетів, діяльності суб'єктів господарювання), її невідповідність сучасним міжнародним стандартам у зазначеній сфері, низька спроможність залучення міжнародної технічної допомоги;

- недостатній рівень переорієнтування інспектування на значні фінансові порушення та проведення ревізій винятково на основі ризиків через розпорошеність зусиль на проведення більшою мірою дріб'язкових заходів за зверненням правоохоронних органів;

- відсутність співпраці з європейськими органами протидії фінансово-економічним правопорушенням (зокрема, Комісією ЄС з питань боротьби з шахрайством (OLAF));

- недостатній рівень розуміння органами державної влади, органами місцевого самоврядування та суб'єктами господарювання сутності аудиту, який проводиться органами Держаудитслужби, що не сприяє якісній взаємодії між ними та формуванню партнерських відносин;

- обмеженість заходів впливу органів Держаудитслужби на несумлінних керівників органів державної влади, органів місцевого самоврядування, суб'єктів господарювання та порушників фінансової дисципліни, бюджетного законодавства, невиконання ними законних вимог органів Держаудитслужби;

- низька спроможність розпорядників бюджетних коштів до впровадження та розвитку внутрішнього контролю через недостатній рівень усвідомлення сутності державного внутрішнього фінансового контролю та відповідальності за результати їх діяльності, зокрема перед суспільством;

- обмеженість доступу до інформаційних ресурсів (бази даних, реєстри, автоматизовані системи), зокрема через відсутність або недосконалість механізму обміну інформацією між відповідними державними органами, не налагоджена ефективна взаємодія органів контролю між собою;

- низький рівень охоплення контролем місцевих бюджетів органами Держаудитслужби через недостатність відповідного кадрового та фінансового

ресурсу;

- необхідність докорінної зміни системи навчання та підвищення кваліфікації державних аудиторів, упровадження у вітчизняну практику міжнародних підходів постійного професійного розвитку, збільшення ресурсів на зазначені цілі, активне залучення міжнародних донорських організацій;

- потреба у підвищенні рівня інформованості суспільства про напрями та результати діяльності органів Держаудитслужби, зокрема фокусування на висвітленні інформації про конкретну користь для людей - платників податків.

Комплексне розв'язання окреслених проблем можливе за умови вживання на державному рівні заходів, спрямованих на реформування системи державного фінансового контролю та підвищення його ефективності, оскільки не завжди його ефективність була підтверженою.

Постановою КМУ від 11 грудня 2019 року № 1025 було створено Офіс фінансового контролю, що був правонаступником майна, прав та обов'язків реорганізованої Державної аудиторської служби та проіснував до травня 2020 року. Моніторинг процедури закупівлі здійснюють центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, та його міжрегіональні територіальні органи (далі - органи державного фінансового контролю) (відповідно до ч. 1 ст. 8 Закону «Про публічні закупівлі», далі – Закон) [285]. Моніторинг процедури закупівлі здійснюється протягом проведення процедури закупівлі, укладення договору про закупівлю та його дії. Обмін інформацією між органом державного фінансового контролю та замовником, встановлений цією статтею, здійснюється в електронному вигляді через електронну систему закупівель. Підставами для проведення моніторингу можуть бути: дані автоматичних індикаторів ризиків; інформація, отримана від органів державної влади, народних депутатів України, органів місцевого самоврядування, про наявність ознак порушення (порушень) законодавства у сфері публічних закупівель; повідомлення в засобах масової інформації, що містять відомості про наявність ознаки порушення (порушень) законодавства; виявлені органом державного фінансового контролю ознаки порушення (порушень) законодавства у сфері

публічних закупівель в інформації, оприлюдненій в електронній системі закупівель; інформація, отримана від громадських об'єднань про наявність ознак порушення (порушень) законодавства у сфері публічних закупівель, виявлених за результатами громадського контролю у сфері публічних закупівель. Упродовж січня – грудня 2019 року проведено понад 10,7 тис. заходів державного фінансового контролю (у тому числі понад 1,5 тис. ревізій та перевірок, понад 8 тис. моніторингів закупівель, 449 державних фінансових аудитів) на підприємствах, в установах та організаціях різних форм власності (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

**Загальні результати діяльності міжрегіональних територіальних органів
Держаудитслужби, виявлені в регіонах, 2019 р**

№ з/п	Регіон	Моніторинг закупівель	Встановлено порушень	Попереджено порушень, млн грн	Результативність моніторингу
1.	Вінницька область	413	387	404,6	93,7%
2.	Волинська область	152	131	81,6	86,2%
3.	Дніпропетровська область	586	523	592,5	89,2%
4.	Донецька область	147	147	729,1	99,3%
5.	Житомирська область	373	365	452,5	97,9%
6.	Закарпатська область	159	146	1486,1	91,8%
7.	Запорізька область	375	279	288,9	74,4%
8.	Івано-Франківська область	374	344	159	92%
9.	м. Київ Київська область	506	429	1097,3	84,8%
10.	Кіровоградська область	284	281	764,3	98,9%
11.	Луганська область	238	235	368	98,7%
12.	Львівська область	506	412	673,6	81,4%
13.	Миколаївська область	255	248	712,4	97,3%
14.	Одеська область	635	618	1676,6	97,3%
15.	Полтавська область	323	322	1168,1	99,7%
16.	Рівненська область	304	304	163,7	100%
17.	Сумська область	142	141	167,7	99,9%
18.	Тернопільська область	233	231	251,2	99,1%
19.	Харківська область	466	405	309,2	86,3%
20.	Херсонська область	242	239	437,6	98,8%
21.	Хмельницька область	341	319	279,7	93,5%
22.	Черкаська область	382	380	2061,5	99,5%
23.	Чернівецька область	280	280	659,8	100%
24.	Чернігівська область	385	377	330	99,6%

Джерело: побудовано авторами на основі джерела [122].

Проведені контрольні заходи засвідчили, що і надалі залишається досить розповсюдженою негативна практика використання державних ресурсів з недотриманням вимог законодавства, а державний фінансовий аудит у поєднанні з громадським соціальним аудитом мають стати на перешкоді правопорушенням та корупційним схемам.

Розглядаючи проблему розвитку системи державного фінансового контролю, слід звернути увагу на той факт, що в цій сфері є низка проблемних моментів, які вимагають негайного вирішення. Аналіз ситуації, що склалася в сфері фінансового контролю, дозволяє констатувати, що недоліками в цій сфері є: відсутність єдиної концепції розвитку державного фінансового контролю, дублювання повноважень контролюючих органів, наявність великої кількості нормативних актів, їх застарілість та неузгодженість.

Висновки до розділу 2

1. Виявлено тенденцію щодо обмеження цивільної відповідальності аудиторів, які виконують обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу. Таким чином, регулювання аудиторської діяльності в Європейському Співтоваристві, з одного боку, відповідає загальносвітовим тенденціям у частині стандартизації, встановлення підвищених вимог до незалежності, запровадження систем контролю якості діяльності аудиторів та аудиторських фірм, а з іншого боку, має на меті стимулювання конкуренції на ринку аудиту великих компаній шляхом обмеження відповідальності аудиторів. Європейське законодавство вимагає запровадження європейської системи контролю якості послуг, цього ж потребує ринок аудиторських послуг в Україні.

2. Зміни до законодавства про аудиторську діяльність спрямовані на адаптацію національного законодавства до стандартів Європейського Союзу, підвищення якості аудиторських послуг, надання інвесторам, власникам і контролюючим

органам достовірної та підтвердженої інформації про результати діяльності підприємств, що сприятиме поліпшенню інвестиційного клімату в Україні. Важливою проблемою аудиторського ринку є і те, що нинішня система сертифікації недосконала і сама по собі не може необхідною мірою гарантувати якість підготовки аудитора, тому до вибору аудитора не можна підходити формально, орієнтуючись тільки на його сертифікат.

3. Аудитори та аудиторські фірми мають нести відповідальність за якісне виконання своєї роботи та за фінансові збитки, спричинені недостовірними даними проведеної аудиторської перевірки. Отже, аудитори повинні визнавати свою професійну відповідальність перед суспільством загалом, а держава може і повинна встановлювати певні правові гарантії, спрямовані на забезпечення якості аудиторських послуг, що підтверджено практикою інших країн, у яких інститут аудиту має більш давню історію (зокрема, і законодавством Європейського Союзу).

4. У практиці аудиту ЄС успішно функціонують декілька моделей: державне регулювання, саморегулювання професії та змішана форма. Державна модель регулювання незалежного аудиту запроваджена в Нідерландах, Італії, Франції, Німеччині, Австрії, Іспанії, Польщі. Регулювання аудиторської діяльності здійснюється державним органом, який є елементом фінансової інституції та контролює роботу ринку цінних паперів. Така державна інституція здійснює допуск до професії, веде реєстр суб'єктів аудиту, забезпечує незалежний контроль якості та контроль (суспільний нагляд) за аудиторською діяльністю. До компетенції професійних організацій належить професійне навчання аудиторів, безперервне підвищення кваліфікації, випуск рекомендацій щодо застосування професійних стандартів.

Недержавна модель діє у Великій Британії, яка згідно з Угодою про вихід Великої Британії зі складу ЄС (Brexit) після 47-річного членства в ЄС вже не є державою-членом ЄС з 31.01.2020 року. Допуск до професії, її регулювання здійснюється переважно недержавними професійними організаціями з чітким

розподілом компетенції та відповідальності. Ці суспільні аудиторські об'єднання орієнтовані в основному на потреби інвесторів, акціонерів, кредиторів та інших суб'єктів господарювання. Змішана модель організації та регулювання аудиторської діяльності запроваджена у більшості країн-членів ЄС, зокрема у Словаччині, Чехії, Хорватії, Болгарії, Угорщині та ін. Допуск до професії, сертифікація аудиторів, ведення реєстрів аудиторів та аудиторських фірм, а також контроль якості здійснює переважно громадська профспілка.

5. Для здійснення результативної діяльності аудитор повинен дослідити і досконало вивчити систему обліку і внутрішнього контролю для того, щоб зрозуміти, як готується бухгалтерська інформація, і отримати певне уявлення про надійність цих систем, оскільки ця інформація відображається у фінансовій звітності підприємства.

Система внутрішньогосподарського контролю покликана давати надійну фінансову інформацію, забезпечувати збереження активів суб'єкта перевірки. Якщо у клієнта достатньо надійна система внутрішнього контролю, то ризик контролю буде незначним, а кількість аудиторських доказів може бути значно меншою, ніж при слабкому внутрішньому контролі. Крім цього, оцінка внутрішнього контролю і ризику дозволяє аудиторіві виявляти конкретні контрольні моменти і знижує вірогідність того, що наявні помилки не будуть виявлені.

6. На функціонування механізму державного фінансового контролю значно впливають найменші трансформації, які відбуваються в сфері контрольної діяльності. Такі перетворення призводять до змін у складі механізму державного фінансового контролю, тобто до нього можуть включатися нові складники та виходити ті з них, які втратили свою важливість. Водночас з упровадженням таких змін у складі механізму державного фінансового контролю має по-новому формулюватись його суть.

РОЗДІЛ 3.

СОЦІАЛЬНИЙ АУДИТ У МЕНЕДЖМЕНТІ

3.1. Параметри та принципи соціального аудиту

Для сучасного етапу розвитку світових відносин характерне зміщення акцентів з економічної до соціальної сфери. Головним чинником впливу на виробничий процес стає людський фактор, що підвищує соціальну відповідальність бізнесових структур. Соціальна функція підприємництва нині важливіша від економічної, що обумовлює необхідність здійснення об'єктивної оцінки соціальних відносин, що склались на підприємстві. Отже, дослідження соціального аудиту, як інструменту ефективного регулювання соціально-трудова відносин, є актуальним у сфері аудиторської діяльності. Соціальна сфера – це сукупність галузей і видів діяльності, підприємств, фірм, закладів та установ, які мають забезпечити задоволення потреб людей у матеріальних благах, послугах, відтворенні роду, створити умови для співіснування і співпраці людей у суспільстві згідно з відпрацьованими законами.

Становлення та розвиток соціального аудиту – явище порівняно нове не лише для України, а й для провідних країн світу, а відтак серед науковців немає єдиного підходу до цілісного визначення соціального аудиту. У наукових джерелах соціальний аудит визначається як форма соціального контролю, яка набуває широкого поширення в сучасному суспільстві. В основному його розуміють як спосіб оцінки та контролю стану соціальних відносин та рівня соціальної відповідальності бізнесу, влади, громадянського суспільства в будь-якій галузі діяльності, або як специфічну форму аналізу, перегляд соціального середовища організації з метою виявлення факторів соціальних ризиків та внесення пропозицій щодо зменшення їх наслідків [2].

Досліджуючи дану проблематику, важливим є визначення набору параметрів для державного соціального аудиту (табл.3.1).

Таблиця 3.1

Макрорівень соціального аудиту

№ з/п	Макрорівень (рівень держави, міждержавний рівень)	
	Параметри соціального аудиту	Елементи державного соціального аудиту
1	2	2
1.	Демографічна ситуація	Щільність населення за регіонами, смертність
2.	Охорона здоров'я та безпека праці	Захворюваність населення за видами хвороб
3.	Освіта	Чисельність осіб, які навчалися у навчальних закладах; кількість загальноосвітніх навчальних закладів, закладів професійно–технічної освіти, закладів вищої освіти I–IV рівнів акредитації, показники прийому студентів до ЗВО за джерелами фінансування їх навчання, показники діяльності аспірантури та докторантури; розподіл населення за рівнем освіти, за статтю та місцем проживання
4.	Соціальна напруга	Заборгованість із виплати заробітної плати та окремих видів соціальної допомоги, заборгованість населення з оплати житлово–комунальних послуг, рівень безробіття, чисельність працівників, які перебували у відпустках з ініціативи адміністрації, кількість страйків та їх наслідки, порушення трудового законодавства, коефіцієнти злочинності, чисельність жебраків, кількість самогубств
5.	Зайнятість населення	Економічна активність та зайнятість населення (за місцем проживання, статтю, віковими групами), звільнення працівників (за регіонами)
6.	Житлові умови	Забезпеченість населення житлом, введення в експлуатацію житлових будинків, кількість сімей та однаків, які перебували на квартирному обліку, одержали житло та поліпшили свої житлові умови, надання житла окремим категоріям населення
7.	Пенсійне забезпечення:	Види та розміри пенсій, чисельність пенсіонерів за регіонами, середній розмір пенсій, співвідношення середніх розмірів пенсії та заробітної плати працівників, зайнятих у сфері економіки

Продовження таблиці 3.1

1	2	3
8.	Соціально-демографічні характеристики домогосподарств	Розмір, склад, житлові умови, наявність і використання земельних ділянок, характеристика особистих підсобних господарств, рівень освіти населення, рівень розвитку культури, фізичної культури та спорту, структура доходів та витрат
9.	Заробітна плата	Середньомісячна номінальна заробітна плата працівників (за галузями економіки, регіонами, видами діяльності), структура фонду оплати праці, індекси заробітної плати та інфляції, галузеві співвідношення заробітної плати, співвідношення заробітної плати та прожиткового мінімуму для працездатної особи
10.	Бідність	Порівняльний аналіз бідності в Україні та в інших країнах світу
11.	Соціально-економічна захищеність населення	Базова захищеність, захищеність доходів, професійних умінь, безпека ринку праці, умов праці, гарантії зайнятості та волевиявлення, соціальна справедливість

Джерело: сформовано авторами.

Як видно з таблиці 3.1, для соціального аудиту на рівні підприємства характерним є наступний набір параметрів: освіта, соціальна напруга, рівень матеріального заохочення та стан дотримання трудового законодавства, а саме: укладення і виконання колективних договорів, трудові відносини у разі банкрутства, працю жінок, молоді, інвалідів на підприємствах, що відносяться до різних форм власності.

Тим часом, подібні дослідження можуть слугувати прикладом ефективного використання фрагментів інформації для отримання лише часткової картини соціальної ситуації. Повна картина могла б бути отримана за умови впровадження стандартизованих методик соціального аудиту, що передбачає:

- по–перше, розробку критеріїв оцінки ситуації на підприємстві, території;
- по–друге, розробку стандартів соціальної відповідальності як на підприємстві, так і на території. Параметри державного рівня соціального аудиту мають наступну характеристику (табл. 3.2.).

Таблиця 3.2

Мікрорівень соціального аудиту

№ з/п	Мікрорівень (рівень підприємства, рівень підрозділів підприємства)	
	Параметри соціального аудиту	Елементи корпоративного соціального аудиту
1.	Освіта	Чисельність осіб, які навчалися у закладах освіти; кількість загальноосвітніх навчальних закладів, закладів професійно–технічної освіти, закладів вищої освіти I–IV рівнів акредитації, показники прийому студентів до ЗВО за джерелами фінансування їх навчання, показники діяльності аспірантури та докторантури; розподіл населення за рівнем освіти, за статтю та місцем проживання
2.	Соціальна напруга	Заборгованість із виплати заробітної плати та окремих видів соціальної допомоги, заборгованість населення з оплати житлово–комунальних послуг, рівень безробіття, чисельність працівників, які перебували у відпустках з ініціативи адміністрації, кількість страйків та їх наслідки, порушення трудового законодавства, коефіцієнти злочинності, чисельність жебраків, кількість самогубств
3.	Заробітна плата	Середньомісячна номінальна заробітна плата працівників (за галузями економіки, регіонами, видами діяльності), структура фонду оплати праці, індекси заробітної плати та інфляції, галузеві співвідношення заробітної плати, співвідношення заробітної плати та прожиткового мінімуму для працездатної особи
4.	Стан дотримання Кодексу законів про працю України на підприємствах різних форм власності	Структура порушень трудового законодавства: оплата праці, гарантії та компенсації, укладення і виконання колективних договорів, трудові відносини у разі банкрутства, праця жінок, молоді, інвалідів

Джерело: сформовано авторами.

Якщо в Україні соціальний аудит розвивається як правило за ініціативою великих компаній, які займаються зовнішньоекономічною діяльністю та зацікавлені в залученні інвесторів, то за рубежом як засіб оперативного управління він набуває все більшого поширення.

Згідно з дослідженнями деяких науковців [1; 84; 402; 404], соціальний аудит вперше набув поширення в європейських країнах (Велика Британія, скандинавські країни) та Канаді. Пізніше більшість компаній Австралії, Південної Африки, Індії та Нової Зеландії почали застосовувати у своїй діяльності елементи соціального аудиту (аудит соціального балансу витрат і доходів, аудит соціальних процесів та програм управління, аудит соціальної ефективності поведінки організації в обрані області соціальних проблем) [531-539].

У сучасній системі управління господарською діяльністю істотну роль став відігравати соціально орієнтований аудит.

Хоча соціальний аудит – це абсолютно нове явище, уперше термін «соціальний аудит» був використаний ще у сорокових роках минулого століття Теодором Ж. Крепсом, який був професором економіки Стенфордської школи бізнесу. У 1953 році американський дослідник Х. Р. Боуен теж розглядав питання соціального аудиту, проте формування концепції соціального аудиту належить Ж. Умблу, який опублікував роботу «Соціальний аудит на службі менеджменту виживання».

У подальшому стрімкий розвиток науково-технічного прогресу, впровадження інноваційних технологій, поява нових організаційних форм виробництва зумовлюють ускладнення процесу управління фінансово-господарською діяльністю підприємства, передбачають отримання своєчасної, достовірної, всебічної інформації, необхідної для ухвалення оптимальних управлінських рішень. Тому з метою ефективного управління бізнесом та підвищення якості контрольних функцій виникає нагальна потреба створення системи інформаційного забезпечення при проведенні соціального аудиту управлінської діяльності суб'єкта господарювання, що підтверджує актуальність теми дослідження

У розвинених країнах соціальний аудит використовується виключно на мікроекономічному рівні для оперативного управління, але в умовах глобалізації кожній країні притаманні свої особливості [523; 524; 525; 526; 527]. Так, японська система управління вміло використовує традиції конфуціанства: повага до праці, до старших, знання, колективна відповідальність, згода шляхом переговорів, взаємні компроміси і т. д. Для англосаксонської моделі характерний економічний раціоналізм, просування особистого, ініціативність, громадянський аскетизм тощо. Німецька модель має національні особливості - пунктуальність, дисципліну, традиції, пов'язані з християнською мораллю, тощо [528-533].

Слід зазначити, що в економічній літературі немає чіткого визначення самого поняття «соціальний аудит». Як правило, його розглядають переважно як підвид операційного аудиту. Так, Л. П. Кулаковська визначає соціальний аудит як «контроль за виконанням колективних договорів між адміністрацією і колективом фірми, дотримання психофізичних рекомендацій при призначенні працівників на посаду, дотримання правил економії».

Варто зазначити, що таке визначення акцентує на встановленні об'єктів «соціального аудиту», а не розкриває його суть. З огляду на правомірність, суть соціального аудиту варто визначити як перевірку процедур і методів функціонування господарської системи в аспекті соціально-трудових відносин з метою оцінювання їх ефективності та відповідності законодавчо-нормативним актам.

Об'єктами соціального аудиту є соціально-трудові відносини, які перевіряються аудитором у контексті розроблення, прийняття та реалізації угод, планів соціального розвитку на всіх рівнях системи соціального партнерства. Суб'єктами соціального аудиту є міжнародні експертні організації, органи

державної влади, регіональні органи управління, корпоративні структури, а також керівництво підприємства.

Таким чином, можна зробити висновок, що соціальний аудит став досить стійкою системою, з притаманними їй характерними рисами, процедурами, технологіями, а також зі своїми специфічними проблемами і методами їх вирішення і аналізу.

Соціальний аудит – це процес оцінки, підготовки звіту, підвищення ефективності функціонування і стилю роботи організації, засіб вимірювання її впливу на суспільство в цілому. За допомогою соціального аудиту можна виміряти ступінь корпоративної соціальної відповідальності.

Ним оцінюються перш за все формальні і неформальні правила поведінки всередині організації, думки сторін, зацікавлених в діяльності компанії, з метою вибору умов, сприятливих для менеджменту якості і розвитку людських ресурсів [1, с.88].

Проведення соціального аудиту – це певна послідовність здійснення аудиторських процедур, що реалізуються через упорядковану систему способів та прийомів дослідження фактів господарського життя залежно від мети та завдань аудиту.

Процес аудиторської перевірки умовно поділяють на окремі етапи залежно від терміну, змісту і призначення виконуваних аудитором процедур. З позиції найбільш загального представлення процесу соціального аудиту доцільно виділяти наступні етапи: ознайомлювальний, початковий, організаційний, дослідний, аналітичний, прикінцевий та завершальний (табл. 3.3). Цей поетапний поділ сприятиме ефективному та детальному проведенню процедури соціального аудиту.

Таблиця 3.3

Етапи проведення соціального аудиту

№ з/п	Назва етапу соціального аудиту	Характеристика
1	Ознайомлювальний	Визначення доцільності та можливості проведення соціального аудиту.
2	Початковий	Підготовка до проведення аудиторської перевірки. Формування групи аудиторів.
3	Організаційний	Складання попереднього графіка проведення соціального аудиту. Узгодженість сторін. Попередня оцінка можливих ризиків. Досягнення домовленостей щодо проведення соціального аудиту за об'єктами дослідження (зайнятість працівників, оплата та стимулювання праці, безпека та умови праці, професійне навчання). Визначення методів і прийомів аудиту. Підписання договору.
4	Дослідний	Отримання необхідної для дослідження інформації.
5	Аналітичний	Порівняння показників відповідності стану соціально-трудових відносин стандартам. Аналіз ризиків та узгодженість пропозицій щодо їх мінімізації.
6	Прикінцевий	Підготовка звіту, який передбачає: – аналіз причин соціальної напруженості; – оцінювання відповідності персоналу підприємства кваліфікаційним вимогам; – рекомендації щодо покращення заходів стимулювання; – оцінювання результатів діяльності; – напрямки удосконалення управління персоналом; – пропозиції щодо впровадження нових ІТ.
7	Завершальний	Передача звіту замовнику. Обговорення результатів.

Джерело: розробка авторів.

На рівні підприємства досліджуються такі питання, що стосуються конкретних характеристик якості трудового життя:

1. Аудит трудового потенціалу:

- професіоналізм;
- рівень освіти;
- етнокультура;
- психофізичний стан.

2. Аудит мотиваційного поля:

- ставлення до власності;
- зміст праці;
- матеріальне стимулювання праці;
- моральне стимулювання праці;
- соціальна захищеність працівника;
- ергономіка (наука, яка комплексно вивчає особливості виробничої діяльності людини в системі «людина–техніка–довкілля» задля уможливлення її ефективності, безпеки та комфорту);
- участь працівника в управлінні;
- корпоративна культура.

Соціальний аудит сприяє розвитку бізнесу, а відтак, і соціально-економічному розвитку країни в цілому. На разі важливо зародити усвідомлення того, що для сучасного бізнесу головною конкурентною перевагою стає наявність потужного людського капіталу, тому бізнес має орієнтуватися на підвищення вартості робочої сили [1].

В Україні спостерігається тенденція до скорочення дії традиційних чинників, коли конкурентні переваги здобуваються за рахунок отримання преференційних умов ведення бізнесу або використання дешевих матеріальних ресурсів. Ця тенденція має підвищувати зацікавленість українських компаній у конкуренції на основі моделі «дорогої» робочої сили, що передбачає гідну оплату праці, що повністю відповідає сучасній ідеології соціальної відповідальності бізнесу.

Сьогодні ми спостерігаємо недооцінювання громадськістю, владними та бізнесовими структурами ролі соціального аудиту у створенні сприятливих умов для їхнього розвитку, підвищенні ефективності функціонування та покращенні соціально-економічних показників. Відсутність нормативно-правової бази соціального аудиту в Україні лише загострює цю проблему.

Разом з тим, соціальний аудит набуває поширення в країнах з розвиненими ринковими відносинами. Це проявляється в:

- збільшенні кількості корпорацій, підприємств, які користуються послугами соціального аудиту. Щороку соціальний аудит проводять більш ніж 40%

найбільших американських компаній. В європейських країнах частка соціально відповідальних підприємців досягає 70%;

- у Великій Британії є інвестиційні фонди, які вкладають кошти лише в підприємства з високим рівнем соціальної відповідальності;

- розробляються міжнародні і галузеві стандарти соціальної відповідальності;

- соціальний аудитор визнається самостійною професією, підготовка за якою здійснюється в системі спеціальної професійної освіти. Окремі ЗВО уже ввели у свою програму спеціалізації або модулі з соціального аудиту;

- у багатьох країнах створено інститути соціального аудиту, наприклад, у Парижі міжнародний інститут аудиту функціонує вже більше ніж 10 років.

Сучасний розвиток соціального аудиту обумовлено двома групами факторів. Перша з них визначається прагненням використовувати соціальний аудит з метою отримання економічної вигоди. Як показала практика, соціальний аудит - інструмент, який допомагає менеджерам краще зрозуміти і прогнозувати потреби стейкхолдерів. Цей інструмент забезпечує істотну інформацію про інтереси, потреби та очікування стейкхолдерів, полегшуючи взаємозалежність, яка існує між бізнесом і його стейкхолдерами, заохочуючи взаємність, тобто забезпечує двосторонній розвиток.

Соціальний аудит здатний суттєво підвищити ефективність менеджменту. Він інтегрується з традиційними системами управління, і завдяки цьому менеджери, відповідальні за щоденне прийняття рішень, можуть більш ефективно використовувати інновації. Соціальний аудит використовується як технологія контролю за досягненням стратегічних цілей компанії. У процесі соціального аудиту стратегія компанії стає більш усвідомлюваною і виявляються неузгодженості тактики і стратегії.

Друга група чинників пов'язана з суспільним тиском на корпорації. Суспільство зацікавлене в підвищенні прозорості діяльності корпорацій. Соціальний аудит, проведений добровільно або в результаті зовнішнього замовлення, передбачає більш високий рівень точності оцінок та інформації, що одержуються у процесі перевірки.

Крім того, соціальний аудит може стати ефективним інструментом соціального партнерства, що дозволяє здійснювати діалог між зацікавленими сторонами на основі достовірних результатів добровільного, незалежного і об'єктивного аудиторського обстеження, метою якого є досягнення консенсусу в регулюванні соціоекономічних відносин.

Соціальний аудит може бути здійснений за допомогою багатьох методів, з різними формами залучення влади, мобілізації активістів та забезпечення інституціоналізації. Відповідно до того, яка комбінація вищенаведених складових соціального аудиту обрана, залежать принципи, яких мають дотримуватися учасники. Однак за будь-якої комбінації доцільно використовувати загальні принципи соціального аудиту, яких потрібно дотримуватися незалежно від обраних методів та підходів до проведення соціального аудиту, а саме:

- *принцип незаангажованості*: «політична чистота» соціального аудиту має постійно підтримуватися. Він не має бути політизованим у сенсі використання соціального аудиту як інструменту боротьби влади та опозиційних до неї політичних сил;

- *принцип неупередженості*: особисті думки, вподобання чи негативні упередження соціального аудитора не мають впливати на процес та результати соціального аудиту;

- *принцип рівності*: всі особи мають рівні права та можливості зробити свій внесок у процес соціального аудиту незалежно від займаної посади чи соціального статусу;

- *принцип достовірності*: усі порушені питання та твердження мають супроводжуватися фактами і підтверджуватися надійними джерелами інформації;

- *принцип підзвітності*: посадовці мають забезпечувати соціальних аудиторів документами для інформованої дискусії;

- *принцип багатоперспективності*: соціальний аудит має відображати позиції всіх стейкхолдерів;

- *принцип всеохоплення*: соціальний аудит має намагатися охопити всі аспекти політики, яка була впроваджена;

– *принцип партисипативності*: соціальний аудит має заохочувати участь у ньому стейкхолдерів (у першу чергу, цільову аудиторію та бенефіціарів політики). Потрібно залучати якомога більше громадян до проведення соціального аудиту. Багато в чому успіх соціального аудиту залежить саме від того, наскільки процес його проведення став масовим та інклюзивним;

– *принцип регулярності*: соціальний аудит має проводитися на регулярній основі для того, щоб практика моніторингу увійшла в структуру роботи як ініціаторів (групи або організації), так і самих органів влади;

– *принцип бенчмаркінгу*: соціальний аудит є засобом, завдяки якому відповідальні органи влади можуть порівнювати свою діяльність в часовій перспективі, з діяльністю інших органів чи зі стандартами;

– *принцип прозорості та неупередженості*: всі записи, зроблені під час проведення соціального аудиту, мають бути відкритими для стейкхолдерів та широкої громадськості для забезпечення прозорості і високого рівня довіри до результатів соціального аудиту. В Україні соціальний аудит розвивається переважно за ініціативи великих компаній, що здійснюють зовнішньоекономічну діяльність і зацікавлені в залученні інвесторів.

У наукових дослідженнях доктора соціальних наук О. В. Мазурика подальший розвиток соціального аудиту в Україні представлено через визначення соціальних контекстів. Першим таким перспективним контекстом є соціальна відповідальність. Національна модель соціального аудиту повинна спиратися на наявні практики соціальної відповідальності, які, у свою чергу, мають бути широко інтегровані в діяльність вітчизняних компаній та державних структур, що відповідають за дотримання життєвих стандартів населення. Другим за важливістю контекстом розгортання соціального аудиту є соціальне партнерство. Усі учасники соціально-партнерської угоди повинні соціалізувати ринок праці: підприємці мають підвищити рівень соціального забезпечення своїх працівників, профспілки – удосконалити зміст трудових угод між роботодавцями та найманими працівниками в частині соціальних гарантій; держава – створити механізм заохочення сторін до вирішення соціально-трудова проблем методами соціального партнерства [194, с. 111]. Отже,

соціальний аудит здатний надати соціальним партнерам на підприємстві, органам влади, професійним об'єднанням об'єктивну інформацію, сформовану в результаті обстеження реального стану справ на підприємстві. Соціальний аудит, який виконується за міжнародними стандартами, формує впевненість, що компанія працює добре; його результати дозволяють виявити недоліки та скоригувати діяльність компанії, а це сприятиме досягненню більшого економічного ефекту.

3.2. Суб'єкти та об'єкти соціального аудиту

Інститут соціального аудиту на сьогодні не має чіткого нормативно-правового закріплення як в українській, так і у міжнародній практиці. Однак питання, що є об'єктами дослідження соціального аудиту, визначені численними міжнародними актами та договорами, а також закріплені в українському законодавстві. Це, зокрема, питання захисту життя, прав і свобод людини, проблеми захисту довкілля, тощо [357, с.150].

В основі методології соціального аудиту лежить поєднання набору дослідницьких методів вивчення думки зацікавлених сторін (наприклад, отримувачів послуги) з недослідницькими методами забезпечення підзвітності (рис. 3.1.). Коректне використання дослідницьких методів забезпечує легітимність результатів проведеного соціального аудиту і тому вимагає залучення до розробки методології конкретного аудиту відповідних експертів. З іншого боку, розбудова альянсу з залученням представників органів влади є однією з головних умов ефективності проведення соціального аудиту, оскільки забезпечує достатній рівень представництва інтересів та мобілізацію конкретної громади.

Поділ соціального аудиту за рівнями, на наш погляд, дасть змогу краще його вивчити, зрозуміти і сприяти теоретичному та практичному застосуванню в Україні.

Соціальний аудит в інших країнах спирається значною мірою на правові норми, зафіксовані в низці універсальних міжнародних договорів, що закріплюють основні соціально-економічні положення: Статут Організації Об'єднаних Націй (1945), Загальна декларація прав людини (1948), Міжнародний пакт про економічні, соціальні і культурні права (1966), Заключний акт Наради з безпеки і

співробітництва в Європі (1975) та ін. [333; 334]. Суть соціального аудиту – це діагностика проблемних ситуацій, що виникають на підприємстві, в галузі або в регіоні, а також оцінка їх важливості, пошук шляхів їх вирішення та формування конкретних рекомендацій для зацікавлених сторін. Іншими словами, соціальний аудит – це аналіз чинників соціальних ризиків і вироблення пропозицій щодо зниження їх впливу [333].

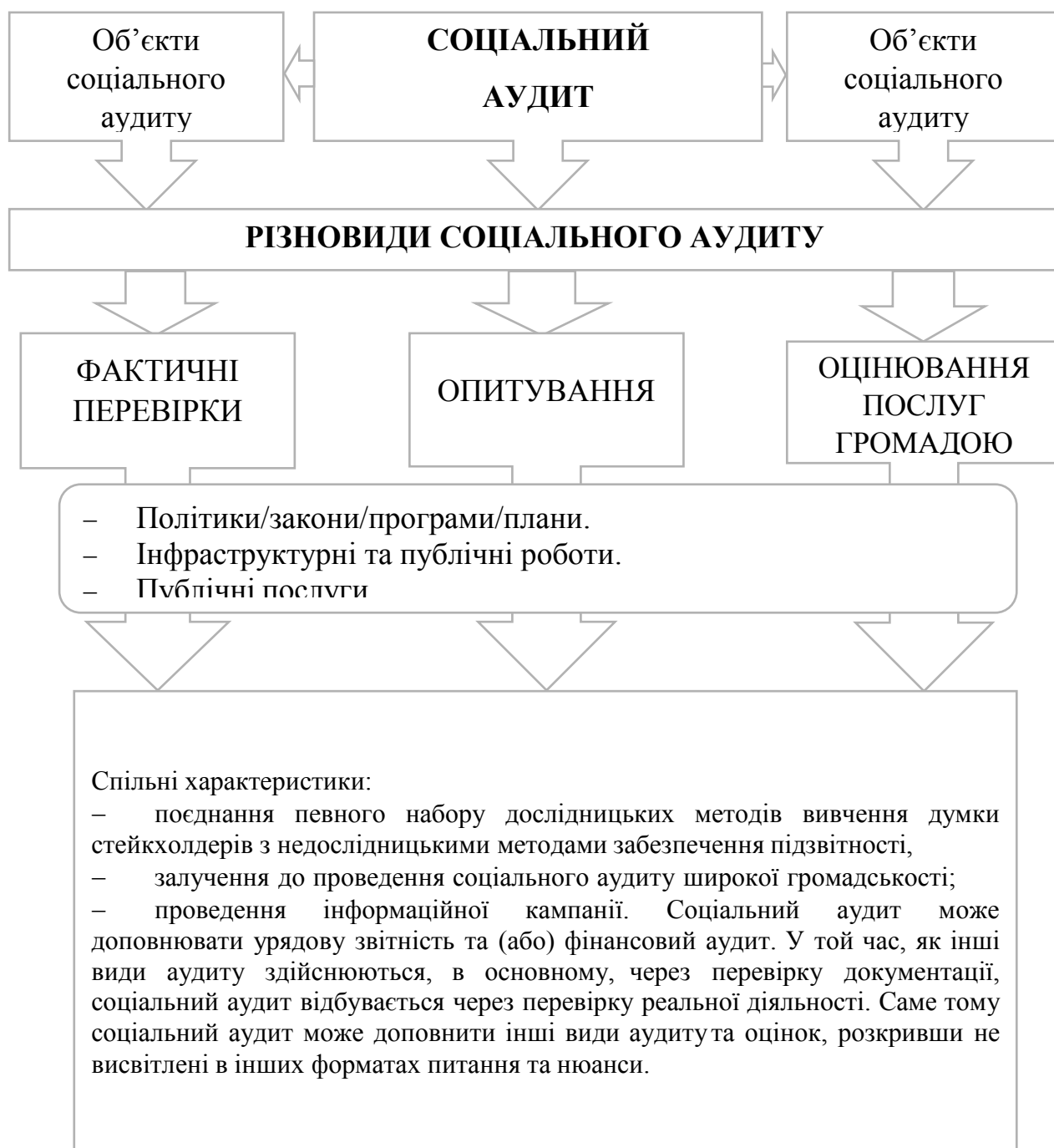


Рис.3.1. Методологічні засади соціального аудиту

Джерело: розробка авторів.

Методологія соціального аудиту забезпечує основу, на якій організації можуть встановлювати власні пріоритети, окреслювати стратегічні плани та визначати критерії вимірювання результативності, а потім контролювати та приймати рішення про те, як підтримувати чи вдосконалювати свою діяльність. Організації, у яких проводиться соціальний аудит, повинні розглядати цей процес як можливість дізнатися більше про власну організацію та керувати змінами, якщо це потрібно. Це відрізняє цей вид аудиту від інших видів оцінок та опитувань. Соціальний аудит має кілька цілей, завдань, переваг (таблиця 3.4). Одним із них є оцінка соціального та екологічного впливу, який компанія чинить у місцевій громаді. Ще однією метою є судження про матеріальні та грошові недоліки між потребами громади та майном, яке доступне для розвитку місцевого суспільства. Ще однією метою соціальних перевірок є інформування місцевих постачальників соціальних послуг та інших бенефіціарів про потреби громади.

Таблиця 3.4

Цілі та переваги соціального аудиту

Цілі соціального аудиту	Переваги соціального аудиту
Оцінка фізичних та фінансових розбіжностей між потребами та ресурсами, доступними для місцевого розвитку	Навчає громаду брати участь у місцевому плануванні
Підвищення обізнаності серед бенефіціарів та постачальників місцевих соціальних та виробничих послуг	Заохочує місцеву демократію
Підвищення ефективності та результативності програм місцевого розвитку	Заохочує участь громади
Перевірка різних політичних рішень, враховуючи інтереси та пріоритети зацікавлених сторін, особливо сільської бідності	Досліджує проблеми соціально вразливих груп населення
Оцінка альтернативних витрат для зацікавлених сторін за ненадання своєчасного доступу до державних послуг	Сприяє колективному прийняттю рішень та розподілу обов'язків

Джерело: розробка авторів.

Технологія проведення соціального аудиту незалежно від використовуваних

методів має логічну систему послідовності дій і складається з окремих етапів.

Як правило, на підприємствах, в галузях і регіонах повинен використовуватися зовнішній соціальний аудит, який проводить незалежна та незацікавлена особа. Керівництво звертається до суб'єкта соціального аудиту із запрошенням провести експертизу соціального характеру, наприклад, якщо необхідне кардинальне вирішення соціальних питань при впровадженні нової технології, перепрофілювання виробництва, структурній реорганізації, створенні тимчасових або оперативних творчих груп, вирішенні конфліктних ситуацій між працівниками і роботодавцем, виявленні причин невдоволення співробітників та ін.

Соціальний аудитор, який здійснює таку роботу, повинен добре орієнтуватися не тільки в соціальній політиці, а й у питаннях фінансів, управлінської етики, соціально-психологічних аспектах управління, знати трудове і адміністративне право. Під час безпосереднього проведення соціального аудиту основними етапами діяльності соціального аудитора є:

- ознайомлення з поставленим завданням (завданнями);
- визначення меж своїх дій;
- вивчення соціального балансу та іншої документації об'єкта соціального аудиту (підприємство, галузь, регіон) і нормативних документів;
- складання анкет і проведення анкетування;
- підготовка деталізованої робочої програми;
- реалізація роботи;
- складання звіту.

Така експертиза одного або декількох підприємств однієї галузі може тривати від одного до декількох місяців, якщо працює команда соціальних аудиторів з кількох людей із залученням необхідних фахівців з окремих проблем.

Соціальний аудит є реальною системою діагностики соціально-економічних відносин на підприємстві, у галузі або в регіоні, а також аналізу ефективності

діяльності органів виконавчої влади. Тобто соціальний аудит - це, по суті, аналіз факторів розбалансованості соціальних критеріїв та розроблення пропозицій щодо зниження їх впливу і подальшої нормалізації. Згідно з концепцією, соціальний аудит – це спосіб всебічної і об’єктивної оцінки стану соціальних відносин на різних рівнях (корпоративному, муніципальному, галузевому, регіональному, національному), який дозволяє виявити потенційні загрози погіршення соціального клімату, розкрити резерви розвитку людських ресурсів.

Аудит відповідності включає такі напрями, як аналіз штатного розкладу; оцінку його обґрунтованості, наявності плану розвитку; оцінку відповідності посадових інструкцій кваліфікаційним характеристикам працівників; оцінку підбору і найму персоналу; аналіз реалізації плану кадрового росту; аналіз виконання програми підвищення професійної кваліфікації, вартості підвищення кваліфікації; аналіз облікового складу працівників за віковою, освітньою, статевою ознаками, природних втрат і його відповідність організації; аналіз умов праці і техніки безпеки; аналіз трудових відносин у колективі (аналіз конфліктних ситуацій, опору змінам, психологічна сумісність працівників, психологічний клімат), оцінку взаємодії організації зі службами працевлаштування, навчальними закладами, місцевими органами влади, організаціями-конкурентами.

Аудит ефективності (аудит управління) оцінює відповідність методів внутрішнього управління організацією його цілям і можливості їх вдосконалення. Для вироблення і обґрунтування пропозицій аудитор повинен вивчити не тільки досягнуті результати, але й увесь спектр процедур, за допомогою якого вони були досягнуті.

Аудит ефективності починається з аудиту процедур і відповідає на питання відповідності результатів і процедур внутрішнього контролю управління організацією поставленим цілям, наявності можливостей полегшення або покращення процедур управління для легшого досягнення поставлених цілей.

Важливість «регіональної» складової соціального аудиту пояснюється, перш

за все, тим, що на регіони покладається відповідальність за соціальне становище населення. Соціальний аудит дає можливість одержати об'єктивну і достовірну інформацію щодо соціального клімату на підприємствах і в організаціях регіонів, дозволяє виявити істотні і потенційно можливі соціальні ризики, сприяючи таким чином ефективному регулюванню соціальних відносин. Загальновідомо, що дотепер існує значна диференціація українських регіонів за рівнем життя, доходів, заробітної плати, умов праці, тому аудиторське обстеження дозволить об'єктивно оцінити соціальну ситуацію на територіях. Одночасно соціальний аудит дає можливість регіонам привертати увагу центральних органів влади до своїх соціальних потреб і добиватися затвердження соціальної справедливості

Рівень соціальної захищеності населення вже меншою мірою залежить від держави, та переходить на підприємство. Це свідчить, що значення соціальна безпека підприємства та корпоративний рівень соціального аудиту набуває більшої важливості. Для розгляду соціального аудиту на рис. 3.2. наведено основні рівні його здійснення.

Важливість забезпечення розвитку соціальних послуг на рівні громади підкреслюється наступним:

1. Повноваження органів місцевого самоврядування щодо забезпечення надання соціальних послуг населенню закріплені законодавчо. Бездіяльність щодо реалізації цих повноважень тягне за собою дисциплінарну, адміністративну, а в деяких випадках і кримінальну відповідальність.

2. Забезпечення соціальної підтримки осіб /сімей, які перебувають у складних життєвих обставинах, захист їхніх прав збільшує довіру до органів місцевого самоврядування. Вищезгадані заходи прямо впливають на якість життя всіх мешканців громади, підвищуючи соціальне благополуччя і безпеку.

3. Вклад у розвиток соціальних послуг має позитивні економічні ефекти. По-перше, особа/сім'я, яка отримує соціальну підтримку у вирішенні складних життєвих обставин, може працювати та приносити дохід до бюджету громади через

сплату податків. По-друге, мінімізація кількості мешканців громади, які перебувають у складних життєвих обставинах, за рахунок надання їм вчасної підтримки, сприяє зменшенню проявів негативних соціальних явищ та запобігає протиправній поведінці населення.

Варто зазначити, що згідно Порядку організації надання соціальних послуг (затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 01.06.2020 № 587), соціальні послуги можуть надаватися:

- за рахунок бюджетних коштів;
- з встановленням диференційованої плати залежно від доходу отримувача соціальних послуг;
- за рахунок отримувача соціальних послуг або третіх осіб відповідно до законодавства..

З 1 січня 2020 року введено в дію Закон України «Про соціальні послуги» від 17 січня 2019 року №2671-VIII (далі – Закон), який визначає основні організаційні та правові засади надання соціальних послуг, спрямованих на профілактику складних життєвих обставин, подолання або мінімізацію їх негативних наслідків, особам/сім'ям, які перебувають у складних життєвих обставинах [120].

Серед нововведень Закону слід відзначити наступні:

1.Зміна самого підходу до надання соціальних послуг. Якщо раніше закон визначав соціальні послуги як «комплекс заходів з надання допомоги особам, окремим соціальним групам, які перебувають у складних життєвих обставинах і не можуть самостійно їх подолати», то нова редакція передбачає «дії, спрямовані на профілактику складних життєвих обставин, подолання таких обставин або мінімізацію їх негативних наслідків для осіб/сімей, які в них перебувають». Таким чином, акцент у наданні послуг тепер робиться також на профілактичній складовій, що є перевагою, адже профілактика є ефективнішою ніж подолання вже наявних проблем.

2.Створення Реєстру отримувачів та надавачів соціальних послуг, тобто,

автоматизованої інформаційно-телекомунікаційної системи, призначеної для збору, реєстрації, зберігання і використання даних про надавачів та отримувачів соціальних послуг, а також запровадження єдиних вимог до всіх надавачів соціальних послуг – як державних і комунальних, так і до недержавних (прибуткових та неприбуткових організацій).

3. Запровадження переліку 17 базових соціальних послуг – тобто послуг, надання яких отримувачам забезпечуватиметься, зокрема, виконавчими органами органів місцевого самоврядування, в т.ч. об'єднаних територіальних громад.

4. Встановлення нової класифікації соціальних послуг, а саме – поділ на соціальну профілактику, соціальну підтримку та соціальне обслуговування.

5. Визначено категорії осіб, яким соціальні послуги надаються за рахунок бюджетних коштів, з встановленням диференційованої плати та за рахунок отримувача соціальних послуг або третіх осіб

6. Впровадження таких механізмів надання соціальних послуг як ведення випадку та екстрене (кризове) надання соціальних послуг.

Слід зазначити, що питанням контролю у Законі приділено недостатньо уваги, хоча соціальний аудит саме для подібних заходів є необхідним та важливим.

Відповідно до статті 1. п. 13 «.. показники якості соціальних послуг - сукупність індикаторів, що використовуються для оцінювання процесу та результатів діяльності надавача соціальних послуг на відповідність встановленим вимогам та результативності соціальних послуг щодо профілактики складних життєвих обставин, подолання або мінімізації їх негативних наслідків для осіб/сімей, які перебувають у таких обставинах» [120].

Стаття 8 п.4. визначає «.. порядок здійснення моніторингу надання соціальних послуг, оцінки їх якості та контролю за дотриманням вимог, встановлених законодавством про соціальні послуги» [120].



Рис. 3. 2. Рівні соціального аудиту

Джерело: сформовано авторами.

Для бізнес-середовища соціальний аудит може стати інструментом впливу на місцеву владу (муніципальний рівень соціального аудиту), а також механізмом гарантій, який захищає від бюрократичного тиску та корупційної політики з боку

окремих державних структур або чиновників. До того ж, соціальний аудит дає можливість моніторити внутрішньо-організаційні відносини, створює умови для диверсифікації діяльності бізнес-структур, освоювати нові ринки технологій та збуту [297].

Для українського соціального аудиту в контексті посилення вимог до корпоративної соціальної відповідальності особливим предметом дослідження мав би стати людський ресурс, неефективність використання якого за останні чверть століття спричиняє політичну, кримінальну, матеріальну та моральну відповідальність посадових осіб на різних рівнях управління. Соціальний аудит є, насамперед, оперативною допомогою для управлінських кадрів з метою забезпечення ефективної реалізації соціальної політики, а вже згодом розглядається як метод підтвердження рівня корпоративної соціальної відповідальності. Подальші дослідження з цієї проблематики доцільно проводити з метою розвитку нормативно-правової бази соціального аудиту, популяризації знань про нього і роз'яснення його важливості для населення України і активного залучення цього населення до соціального аудиторського контролю, що дасть змогу значно підвищити соціальну свідомість українського народу та корпоративну соціальну відповідальність за нинішнє та наступні покоління українців.

Досвід «великої четвірки» успішно переймають і інші аудиторські фірми, які є членами професійних мереж чи асоціацій, невпинно розширюючи перелік послуг і пропонуючи клієнту комплексне обслуговування та зміцнюючи свої позиції на ринку послуг з аудиторської та консалтингової діяльності, податкового консультування, управління персоналом та саціального аудиту. Найбільші світові компанії, що пропонують послуги щодо проведення соціального аудиту представлені у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Найбільші світові компанії–суб’єкти соціального аудиту

№з/п	Об’єднання	Характеристика діяльності
1.	<i>Vericio</i> (<i>Verisio</i>) Велика Британія та (<i>Verisio</i>) Азія	<i>Verisio</i> має команду спеціалізованих аудиторів з питань дотримання соціальних норм та досліджує питання можливих ризиків для працівників. Під час аудиту (який часто проводиться без попередження) аудитори опитують та анкетують керівництво та робітників, перевіряють фонд оплати праці / робочий час, записи про навчання працівників та поточну документацію. Потім протягом п’яти робочих днів видається звіт про аудит, який включає перелік будь-яких виявлених проблем та рекомендовані коригувальні дії, які потрібно вжити.
2.	<i>Мережа відповідальних постачальників</i> (<i>Responsible Sourcing Network</i>) (RSN) Берклі, США	<i>Responsible Sourcing Network (RSN)</i> , благодійна організація, що виступає за припинення порушень прав людини та проти примусової праці. Співпрацює із різними стейкхолдерами: інвесторами та захисниками прав людини.
3.	<i>TÜV SÜD</i> , Мюнхен, Німеччина	<i>TÜV SÜD</i> налічує біля 25 000 співробітників та близько 1000 офісів та представництв. У сферу діяльності входить здійснення наступних видів діяльності: внутрішній аудит – для оцінки системи управління, з обов’язковим звітом; аудити постачальників – включає детальний аналіз ланцюжка поставок, забезпечуючи стійку прозорість для компаній і споживачів; аудити постачальників <i>TÜV SÜD</i> можуть надати цінну підтримку при виборі та оцінці існуючих і нових постачальників; аудити процесів – стійкість і ефективність процесів, підпроцесів і корпоративних систем; результати цих аудитів служать основою для майбутніх рішень в управлінні якістю; аудит виробника – оцінює відповідність стандартам для конкретних галузей (наприклад, для потреб військових); фокус аудити – спеціалізовані аудити у сфері охорони здоров’я стосовно дотримання нормативних вимог і якості послуг із залученням технічних експертів та фахівців відповідної галузі.
4.	<i>ABS Quality Evaluations</i> (<i>ABS QE</i>), США	Група компаній <i>ABS, Inc.</i> пропонує рішення щодо ризику та надійності, що базуються на даних, і технічні послуги, які допомагають клієнтам підтвердити безпеку, цілісність, якість та ефективність критично важливих активів та операцій. Працює понад 1000 фахівців у понад 20 країнах, які обслуговують морський, нафтовий, газовий та хімічний, урядовий та промисловий сектори. Здійснює віддалений аудит.

Однією з найуспішніших фірм є *ALGI International Inc*, зареєстрована в 1994 році, яка однією з перших започаткувала визначення рівня корпоративної соціальної

відповідальності сторонньою аудиторською фірмою. Результат роботи забезпечують фахівці з більш ніж 25-річним досвідом у проведенні оцінок і сертифікації в галузі соціальної та екологічної стійкості, а також з великим кадровим потенціалом у різних галузях, які проводять більше 3000 аудитів на рік відповідно до міжнародних стандартів (Sedex, BSCI, Wrap, SA8000, SLCP і інші) та постійно зростає.

В умовах зростання конкуренції розвиток бізнесу стає можливим багато в чому завдяки ефективному управлінню активами як матеріальними, так і людськими. Одним із способів управління є мінімізація кількісного складу підприємства. При цьому робота, в тому числі і на постійній основі, виконується працівниками, що не входять у штат підприємства.

Цей підхід має досить багато переваг: економія на соціальні внески з заробітної плати, лікарняних, відпускних, штрафи за відмову працевлаштувати інвалідів тощо.

До інструментів проведення на підприємстві такої кадрової політики зазвичай відносять:

аутстафінг – виведення зі штату підприємства співробітників, хоча вони фактично залишаються на своєму робочому місці і виконують попередньо покладені на них обов'язки;

фріланс – залучення конкретного фахівця (фрілансера) для виконання робіт без знаходження на території підприємства;

фаутсорсинг – виконання сторонньою організацією (аутсорсером) певних завдань або деяких бізнес-процесів підприємства;

краудсорсинг – виконання необхідної роботи безкоштовно або за невелику винагороду волонтерами.

Для виконання соціального аудиту визначаючим фактором буде порівняння економічної ефективності цих варіантів, аналізу їх переваг та недоліків. У таблиці

3.6 наведено характерні особливості, переваги та недоліки виконання аудиторських процедур зовнішніми та внутрішніми аудиторами.

Таблиця 3.6

Переваги та недоліки зовнішніх та внутрішніх виконавців соціального аудиту

Характерні особливості	Внутрішній соціальний аудит		Зовнішній соціальний аудит	
	Переваги	Недоліки	Переваги	Недоліки
1	2	3	4	5
Ступінь інформативності	Найбільш повна інформація про свою організацію; можливість приступати до роботи без попереднього ознайомлення з організацією	Відсутність можливості отримувати різнобічний досвід при роботі в інших організаціях; вимагає постійного навчання і підвищення кваліфікації; схильність до професійної «сліпоті»	Великий досвід роботи, який отримано на багатьох підприємствах; постійне самостійне підвищення кваліфікації в процесі роботи	Необхідність додаткового часу і ресурсів на отримання інформації про організацію
Ступінь зацікавленості		Залежність від керівництва й інших груп та окремих працівників в організації; схильність до виявлення упередженості, в т.ч. у власних інтересах	Об'єктивність, незалежність, відсутність особистої зацікавленості	
Ступінь довіри	Довіряється конфіденційна інформація			Небажання надавати необхідну інформацію

Продовження таблиці 3.6

1	2	3	4	5
Спосіб оплати послуг		Вимагає постійної заробітної плати	Залучається за необхідністю	
Рівень заробітної плати	Заробітна плата нижча, ніж гонорар залучених виконавців соціального аудиту			Вимагає високих гонорарів
Комунікативні зв'язки	Сприймається співробітниками як «своя людина» або навпаки як «людина керівництва»		Має імідж експерта з соціальних питань	
Реалізація результатів		Дії з реалізації рекомендацій можуть бути обмежені ієрархічним положенням	Може брати участь у реалізації рекомендацій, оцінюючи їх зі сторони	
Рівень публічного висвітлення		Результати використовуються лише для потреб менеджменту	Результати оприлюднюються у ЗМІ	
Рівень відповідальності	Високий ступінь відповідальності за результат, оскільки від нього залежить його робоче місце		Високий ступінь відповідальності за результат, оскільки від нього залежить його професійний імідж. Крім того, в договорі може бути окреслена його фінансова відповідальність	

Джерело: власна розробка авторів.

Слід зазначити, що зовнішній соціальний аудит має низку переваг: обмеження штату підприємства, наприклад, для збереження за підприємством статусу малого; економія коштів на оплату праці – вартість оплати залучених робіт або послуг може бути набагато нижчою, ніж витрати на побудову власної кадрової структури. Крім того, на заробітну плату працівників необхідно нараховувати податки і внески. Вартість замовлених робіт (послуг) скорочує оподатковувану базу; економія коштів, пов'язаних зі створенням та обслуговуванням робочого місця: при створенні власної

структури необхідні додаткові офісні площі, оргтехніка, канцтовари, довідково-правові системи, ліцензійне ПЗ та ін.; постійна безвідмовна робота: власним працівникам потрібно надавати щорічну відпустку, лікарняні, а фірма–аутсорсер працює постійно; економія робочого часу: підбір кадрів, їх навчання і організація будь-якого процесу вимагає часу.

3.3. Інструментарій соціального аудиту

Для ефективного здійснення управління необхідне відповідне обліково-інформаційне забезпечення, яке має на меті надавати комплексну характеристику всіх об'єктів обліку та узагальнення даних, що надходять до керівництва. Саме такий підхід дозволить сформувати обліково-інформаційне середовище, що сприятиме ефективному управлінню.

Істотним якісним зрушенням у глобальному економічному мисленні стало визнання людського ресурсу ключовим серед основних чинників виробництва, а інвестиції в людський капітал – найефективнішими. Отож, соціальна функція сучасного бізнесу зумовлює його економічну поведінку в досягненні стійкості та конкурентоспроможності.

Зміна підходів до розуміння і визнання соціально-економічного поступу сучасного бізнесу у свою чергу вимагає розробки відповідних методичних вказівок щодо використання інструментарію всебічної та об'єктивної оцінки стану соціальних відносин і соціальної відповідальності на корпоративному рівні. Одним із таких інструментів є аудит, який допомагає виявити потенційні загрози соціальному клімату, розкрити резерви розвитку людського капіталу. Водночас результати аудиторського обстеження створюють вичерпну предметну базу для управління.

Існують аспекти економічної поведінки людини, які фінансовий чи

операційний аудит не може дослідити. Таку проблему вирішує соціальний аудит. Із його проведенням з'являється можливість по-новому сформулювати ключові принципи практики корпоративної соціальної відповідальності і більш ефективно реалізовувати заходи корпоративної політики, спрямовані на поліпшення фінансових результатів за рахунок підвищення ефективності і зайнятості трудових ресурсів, формування позитивного іміджу та прихильності споживачів тощо.

В. А. Дерій, С. І. Саченко зазначають, що «інструментарій соціального аудиту розроблений так, щоб надавати управлінському персоналу, а також акціонерам можливість виявити додаткові ресурси підвищення ефективності соціальної політики.

Окрім цього, соціальний аудит для менеджерів є практичним засобом для виявлення, вимірювання, оцінки та інформування про свою соціальну діяльність. Тому важливою передумовою проведення такої перевірки є формування механізму збору даних, на основі яких буде проводитися аудиторське дослідження та формуватися висновок аудитора» [84].

Під інструментарієм соціального аудиту І. Г. Крупельницька пропонує розглядати «план/програму соціального аудиту витрат, перелік заходів та прийомів з отримання інформації щодо достовірності та відповідності зазначених витрат, застосування аудиторських процедур, методів та прийомів аналізу, кінцевий формат – висновок результатів аудиту». З точки зору менеджерів, соціальний аудит – це дуже гнучкий інструмент.

Етапи проведення також легко порівнюються та дещо нагадують схему здійснення фінансового аудиту. У процесі дослідження визначено п'ять основних блоків інструментарію соціального аудиту, на кожному з яких проводяться певні специфічні роботи. Слід зазначити, що ці етапи включають не

лише власне сам аудит, а й процес організації так званого соціального обліку. Дати єдине визначення цього терміну складно, оскільки призначення такої облікової служби, її завдання, методи, організаційна структура і технічне забезпечення не є регламентовані жодним нормативно-правовим актом на вітчизняному чи міжнародному рівні, а також воно суттєво відрізнятиметься навіть для підприємств однієї галузі залежно від змісту корпоративної соціальної відповідальності, зокрема, їх соціальної місії та конкретних соціальних заходів та проєктів. Водночас, соціальний облік – це система збору, реєстрації, накопичення, обробки та зберігання інформації нефінансового характеру, що організовується на підприємстві за внутрішньою ініціативою для реалізації корпоративної соціальної відповідальності та інших цілей, визначених керівництвом.

Досягнення приватних цілей стейкхолдерів можливе лише за умови досягнення між ними визначеного компромісу, заснованого на основі їхніх спільних цілей та інтересів проєкту в цілому.

На Рис. 3.4. проілюстровано побудовану діаграму Венна, що відображає взаємозв'язок різних груп стейкхолдерів підприємства:

група 1: залучення стейкхолдерів цієї групи не потребує жодних зусиль зі сторони підприємства через відсутність будь-яких загроз з їх боку та конкретної зацікавленості у прибутковій діяльності. До цієї групи відносяться страхувальники, оскільки, їхньою метою є отримання прибутку за рахунок страхування активів підприємства, що не пов'язано з результативністю його діяльності;

група 2: суб'єкти цієї групи мають високу зацікавленість у ефективній діяльності підприємства, водночас, вони не володіють владними інструментами, відтак, потребують широко обсягу достовірної інформації щодо виконання соціальних програм. До цієї групи відносяться співробітники, профспілки та суспільство загалом;

група 3: суб'єкти групи (неурядові організації) мають низький інтерес до подій, пов'язаних з діяльністю підприємства. З огляду на це, підприємство не зацікавлене у розширенні співпраці з ними;

група 4: інтереси представників цієї групи, як правило, задовольняються в першу чергу. Вони мають владні повноваження впливу на підприємства. Передусім, це стосується державних органів, які контролюють сплату податків, що впливає на прибутковість, платоспроможність, фінансову стабільність, дотримання соціальних стандартів. Сюди також відносяться клієнти та споживачі, які зацікавлені в ефективному функціонуванні підприємства-постачальника продукції, товарів, послуг.

Проаналізуємо четверту групу зацікавлених сторін. До неї належать державні органи, клієнти та споживачі, постачальники.

Державні органи: сплата податків впливає на діяльність підприємства, на їх прибутковість, платоспроможність, фінансову стабільність.

Клієнти та споживачі: ця група зацікавлена в ефективному функціонуванні підприємства, оскільки воно є джерелом постачання необхідних товарів, від них залежить прибутковість підприємства.

Постачальники: без товарного забезпечення не може відбуватись такий процес як торгівля. Отже, постачальники забезпечують наявність товарів, а організація повинна вчасно оплачувати їхню вартість. У свою чергу, постачальники, як і підприємство, зацікавлені в швидкій реалізації товарів, бо від товарообороту залежить їхній прибуток.

За результатами аналізу співпраці підприємства із стейкхолдерами можна зробити висновок, що необхідно залучати нові зацікавлені сторони для більш ефективного функціонування підприємства. Із залученням нових стейкхолдерів збільшується рівень соціальної відповідальності підприємства.

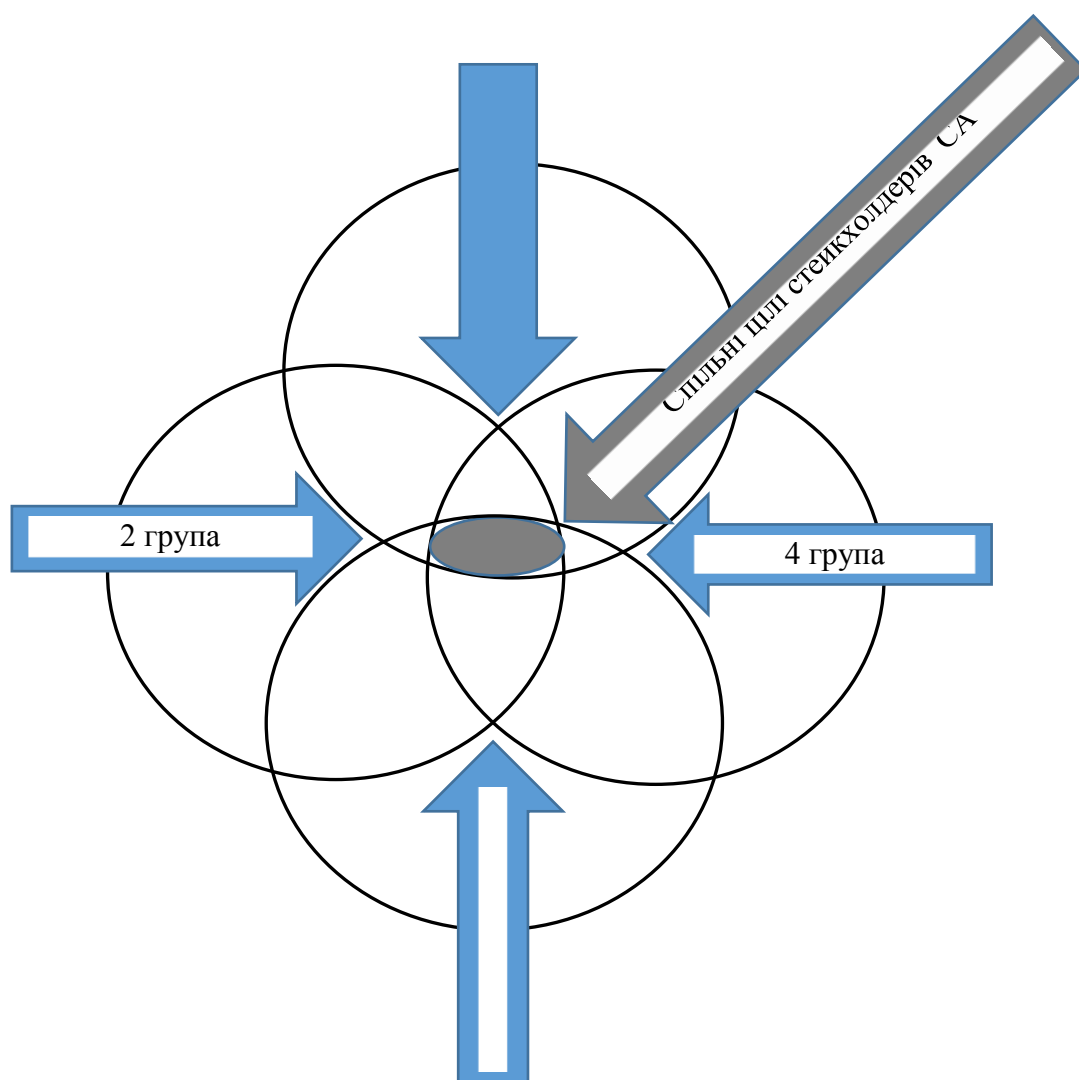


Рис. 3.3. Діаграма Венна зони спільних цілей стейкхолдерів

Джерело: власна розробка авторів

Зважаючи на складність процесу обговорення норм, цінностей і відповідальності, у наш час виникає потреба в добре організованій комунікації щодо соціальних та екологічних проблем. Сторони, залучені до процесу комунікації, потребують інформації про наміри, очікування і точку зору іншої сторони на певну проблему. З одного боку, компанії не можуть точно визначити інтереси своїх стейкхолдерів, а з іншого – стейкхолдери не завжди знають, на скільки компанії вже виконують свої зобов'язання перед ними.

Кожна компанія, яка зобов'язалася залучати стейкхолдерів, розробляє свої показники ефективності. Одним із таких методів може стати AA1000 – це основний стандарт, що визначає правила та принципи роботи із стейкхолдерами. Він вказує на підвищення якості впровадження, оцінки та забезпечення участі зацікавлених сторін. Для визначення рівня взаємодії та рівня інтересу стейкхолдерів доцільно побудувати матрицю взаємодії, що знайшла своє відображення у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

Матриця взаємодії стейкхолдерів соціального аудиту з підприємством

Рівень взаємодії		Рівень інтересу стейкхолдерів	
Рівень впливу стейкхолдерів	Рівень	НИЗЬКИЙ	ВИСОКИЙ
	НИЗЬКИЙ	Група 1 Страхові компанії	Група 2 Співробітники; суспільство; блогери; журналісти, конкуренти
	ВИСОКИЙ	Група 3 Неурядові організації	Група 4 Урядові організації; споживачі; постачальники

жерело: власна розробка авторів.

Такі інструменти оцінки соціального аудиту, як публічні зустрічі, семінари зацікавлених сторін, опитування бенефіціарів та обговорення в фокус-групах у поєднанні з іншими інструментами, наприклад, діаграма Венна тощо, можуть бути використані для отримання інформації, яку шукають зацікавлені сторони. Пропонуємо такий підхід для визначення зацікавлених осіб. Визначені зацікавлені сторони повинні зустрічатися двічі або більше залежно від вимоги до обговорення цінностей, меж аудиту, показників та участі зацікавлених сторін у процесі соціального аудиту. Це повинен бути один-два дні консультативного семінару з використанням методів участі. Для початку зацікавленим сторонам необхідно організуватися для виявлення цінностей та сфер аудиту. Це також допомогло б підготувати план соціального аудиту та визначити ступінь залучення різних зацікавлених сторін. Згодом зацікавлені сторони повинні доопрацювати показники, і, нарешті, консультація має дати детальний звіт, що включає план дій. Рекомендовано застосовувати матрицю аналізу зацікавлених сторін (таблиця 3.8).

Таблиця 3.8

Ідентифікація груп зацікавлених сторін, їхні інтереси, важливість та вплив

Групи стейкхолдерів	Інтерес, у %	Вплив проєкту на інтерес (и) стейкхолдера + 0 -	Важливість зацікавленої сторони для успіху проєкту <i>x = невідомо</i> <i>1 = важливість відсутня</i> <i>2 = низька важливість</i> <i>3 = помірна важливість</i> <i>4 = дуже важлива</i> <i>5 = критичний гравець</i>	Ступінь впливу зацікавленої сторони на проєкт <i>x = невідомо</i> <i>1 = вплив відсутній</i> <i>2 = низький вплив</i> <i>3 = помірний вплив</i> <i>4 = значний вплив</i>
1	2	3	4	5

Джерело: власна розробка авторів.

Залучення зацікавлених сторін не повинно відбуватися на спеціально організованій зустрічі з метою отримання їхнього відгуку, адже це буде символічна участь. Це має бути інтегровано в процес соціального аудиту на етапі планування, коли необхідно ретельно визначити показники, щодо яких потрібно буде шукати зацікавлені сторони.

Не всі зацікавлені сторони матимуть інформацію про всі аспекти програми та функції відділу. Для виконання цих завдань доцільно оцінювати параметри таких індикаторів:

- відносини власності на підприємстві;
- зміст праці;
- нормативи праці;
- умови праці та охорона праці;
- організація та оплата праці;

- існуючі програми підвищення кваліфікації, професійного зростання;
- трудові спори і технології їхнього вирішення;
- соціальні програми підприємства (програми житлового будівництва; системи медичного та пенсійного страхування);
- екологічні програми підприємства;
- кадрова ситуація;
- гендерна нерівність;
- вінформаційна політика підприємства;
- перспективи розвитку підприємства.

У таблиці 3.9 наведено перелік основних інструментів соціального аудиту.

Таблиця 3.9

Інструменти соціального аудиту

Інструмент	Призначення
1	2
<i>1. Підготовчі заходи</i>	
Форма самооцінки	Оцінка наявних документів та діяльності організації, включаючи інформацію про основні цінності та цілі, що забезпечує вихідні дані для соціально орієнтованого обліку
Форма для профілювання основних цінностей, цілей, поточної практики та структури	Визначення основних цінностей, цілей та практики соціально відповідальних осіб, на яких може бути покладена відповідальність за здійснення соціального аудиту
Аналіз гендерної складової	Забезпечення рівної участі як чоловіків, так і жінок у прийнятті рішень та реалізації гендерних стратегій та дій
Бюджетування соціального аудиту	Визначення обсягів фінансових ресурсів забезпечення інформаційного планування та впровадження соціального аудиту
<i>II. Встановлення меж соціального аудиту та переліку стейкхолдерів</i>	

Продовження таблиці 3.9

1	2
Контрольний перелік соціальних цілей та питань	Включення та перелік всіх соціальних цілей, згаданих у проєктних / програмних документах
Ідентифікація стейкхолдерів	Виявлення та залучення різних зацікавлених сторін
Угода зацікавлених сторін	Формалізація угод між зацікавленими сторонами та конкретизація їхніх зобов'язань
<i>III. Організація ведення соціального обліку</i>	
Контрольний список показників	Наведення переліку всіх показників ефективності та встановлення пріоритетів
Контрольний список існуючих записів та додаткової інформації, що збирається	Ідентифікація існуючих записів за різними показниками та додаткових даних, а також для узгодження їх з типами інструментів збору даних, які слід використовувати
Додаткові консультації із зацікавленими сторонами	Досягнення консенсусу щодо переліку показників, достатності даних та інструментів, які слід використовувати для отримання додаткової інформації
Формати ведення документування	Систематичний збір інформації щодо показників, які визначені для соціального обліку
План дій щодо збору даних	Встановлення відповідальності, забезпечення спроможності, можливостей та достатності ресурсів для ведення обліку
Моніторинг впровадження	Забезпечення дотримання найвищих стандартів соціально орієнтованого обліку
<i>IV. Підготовка та використання соціальних рахунків</i>	
Узагальнення інформації на рахунках соціального спрямування	Систематична фіксація всіх показників діяльності для складання соціального орієнтованого балансу
Підготовка балансу	Складання соціального балансу, що чітко показує ефективність програм та соціальних виплат
<i>V. Соціальний аудит та його оприлюднення</i>	
Перегляд соціальними аудиторами	Систематична перевірка зовнішнім аудитором способу здійснення соціально орієнтованого обліку, інтерпретація соціальних рахунків та балансу
Звіт про соціальний аудит. Підготовка остаточного звіту та його подання стейкхолдерам	Підготовка документу, який демонструє виконання програм, показників соціальної ефективності та пропозицій щодо її підвищення. Оприлюднення звіту у засобах масової інформації

Джерело: власна розробка авторів.

Підсумкові індикатори за результатами аудиту соціальної відповідальності бізнесу доцільно звести у п'ять груп:

- 1) індикатори оцінки авторитетності керівництва перед персоналом;

2) індикатори оцінки персоналом низки аспектів корпоративної інформаційної політики;

3) індикатори оцінки персоналом існуючої системи організації та оплати праці, системи соціальних гарантій;

4) індикатори оцінки персоналом кадрової ситуації на підприємстві;

5) індикатори гендерної нерівності.

Враховуючи, що соціальні перевірки завжди проводяться в контексті проєкту / програми, отриманий результат повинен мати безпосереднє відношення до діяльності. Таким чином, крім отримання описової інформації, соціальний аудит призначений для вироблення рекомендацій щодо змін до поточної або запланованої соціальної політики та соціальних програм.

Таким чином, до інструментів соціального аудиту можна віднести такі елементи: попередня діагностика; попередня анкета; вивчення загальної, технічної, комерційної, фінансово-економічної та соціальної характеристик організації; аналіз соціального паспорта: соціальна характеристика підприємства (персонал), соціальна політика (управління персоналом), глобальна діагностика (невідповідності у здійсненні соціальної політики); аналіз організаційної поведінки; вивчення ознак зовнішньої адаптації організації; аудиторський висновок; звіт для лінійних менеджерів; звіт фахівцям у сфері управління персоналом; звіт менеджера з управління персоналом.

Після збору адекватної інформації за допомогою згаданих вище інструментів, соціальний аудитор повинен відповідно до розробленої програми аудиту зібрати інформацію та підготувати звіт про соціальний аудит. Орієнтовну програму соціального аудиту відображено у таблиці 3.10.

Таблиця 3.10

Орієнтовна програма соціального аудиту підприємства

№ з/п	Види робіт	Термін виконання	Робоча документація	Відповідальна особа	Відмітка про виконання
1	Ознайомлення з об'єктом проведення соціального аудиту та його соціальною складовою		Копії колективних договорів для дослідження соціально-трудова пільг та гарантій для працівників	Прізвище виконавця	
2	Ознайомлення з системою соціального обліку		Аналітичні таблиці з даними соціального обліку (рахунки, соціальна звітність)	Прізвище виконавця	
3	Формування картотеки стейкхолдерів. Сканування ЗМІ на предмет інформації про зацікавлені сторони. Інтерв'ю із зацікавленими особами		Картки довільної форми з інформацією про стейкхолдерів	Прізвище виконавця	
4	Дослідження найбільш вагомих груп стейкхолдерів		Картки довільної форми з інформацією про стейкхолдерів	Прізвище виконавця	
5	Поглиблений аналіз публічної інформації про стейкхолдерів		Картки аналізу публічної інформації (преса, радіо, телебачення, інтернет)	Прізвище виконавця	
6	Здійснення SWOT-аналізу діяльності підприємства		Матриця SWOT-аналізу	Прізвище виконавця	
7	Оцінка соціальної відповідальності керівництва		Звіт зі сталого розвитку. Звіт соціальної відповідальності. Звіт про прозорість.	Прізвище виконавця	
8	Побудова організаційної структури підприємства		Органіграма підприємства	Прізвище виконавця	
9	Оцінка відповідальності працівників		Таблиця завдань та відповідальності працівників	Прізвище виконавця	
10	Аналіз досліджених показників. Розробка соціальної стратегії.		Соціальна стратегія підприємства	Прізвище виконавця	

Продовження таблиці 3.10

11	Формування висновку виконавців соціального аудиту у вигляді звіту про соціальний аудит.		Звіт про соціальний аудит підприємства	Керівник групи проведення соціального аудиту	
----	---	--	--	--	--

Джерело: сформовано авторами.

Стандартні аудиторські програми є власними розробками аудиторської фірми, вони втілюють накопичений професійний досвід виконання різних видів робіт і тому є своєрідним ноу-хау.

Аудиторська перевірка має завершуватися складанням звіту, з аналізом дерева причин соціальної напруги, ідентифікацією відповідальності персоналу, розробленими заходами стимулювання, оцінкою наслідків діяльності (зростання витрат, можливість спровокувати дисфункцію), розглядом шляхів вдосконалення та управління, обґрунтуванням пропозицій в частині впровадження нових адміністративних технологій (інформаційної, офісної, телекомунікаційної), наведенням вдосконаленої документації, уточненням функцій, постановкою нових цілей. Звіт про соціальний аудит повинен справедливо відображати думки всіх зацікавлених сторін, що беруть участь у процесі. Крім того, його потрібно складати таким чином, щоб враховувати потреби читачів.

На цьому етапі соціальний аудитор повинен ретельно обмірковувати, що саме варто внести до остаточного звіту, а саме:

- остаточний звіт про соціальний аудит повинен зосередитись на відображенні основних цілей відділу / програми та висновків;
- варто визначити потреби читачів інформації;
- необхідно обговорити та узгодити висновки з іншими залученими особами.

Для складання звіту необхідно навести такі питання:

1. Обробка даних: зібраних із вторинних джерел щодо різних параметрів з розрахунком визначених соціально-економічних показників; аналіз первинної інформації, зібраної на місцях (необхідно перевірити на відповідність основним цінностям / цілям відділу / установи). Для аналізу зібраних даних соціальному

аудитору слід їх згрупувати і відобразити у таблиці для різних груп зацікавлених сторін.

2. Аналіз змісту інформації: аналізуються значення показників, які цікавлять різні групи зацікавлених сторін щодо вартості.

3. Складання звіту: складання звіту повинно здійснюватися з урахуванням потреб користувачів. Висновки, викладені у звіті, необхідно узв'язати з початковою метою соціального аудиту.

4. Гармонізація: соціальний аудитор повинен визнати той факт, що концепція соціального аудиту може бути невідома для тих, хто формує політику та виконавчої влади. З огляду на це, в процесі складання звіту, соціальному аудитору, можливо, доведеться пояснити, чому використано саме обрану методологію, і що у підсумковому звіті подано як основні висновки.

5. Презентація підсумкового звіту: стейкхолдери можуть не читати весь звіт, але їх зацікавить резюме та висновки, тому соціальний аудитор повинен зробити ці пункти чіткими та вичерпними.

Документальне оформлення аудиторської перевірки соціальної відповідальності бізнесу проводиться на підставі Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [10], МСА 230 «Документація» [9] і МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність» [7].

На даний час, окремого розгляду потребує питання узагальнення результатів аудиту соціальної відповідальності, встановлення контенту інформаційної бази, що повинна бути сформована за результатами аудиту. Це зумовлено недостатньою розробленістю українського системного підходу як до обліку, так і до аудиту соціальної відповідальності бізнесу. У зарубіжній практиці окремим об'єктом аудиту є нефінансова звітність – самостійне інформаційне джерело, складене за результатами соціального обліку. Низький рівень якості та інформаційного насичення вітчизняної фінансової та соціальної звітності є наслідком часткової відповідності вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності та розбіжностей у положеннях української і міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку й

аудиту. Тому інтеграція зарубіжних регламентів та методики аудиту соціальної відповідальності із загальною системою управління бізнесом повинна мати позитивний вплив на планування, розробку стратегії й створення нефінансової звітності.

Висновки до розділу 3

1. Сучасний розвиток соціального аудиту обумовлено двома групами факторів. Перша з них визначається прагненням використовувати соціальний аудит з метою отримання економічної вигоди. Практика показала, що соціальний аудит - інструмент, який допомагає менеджерам краще зрозуміти і прогнозувати потреби стейкхолдерів. Цей інструмент дозволяє здобути інформацію про інтереси, потреби та очікування стейкхолдерів, і полегшити взаємозалежність, яка існує між бізнесом і його стейкхолдерами, заохочуючи взаємність, тобто забезпечити двосторонній розвиток.

Соціальний аудит здатний суттєво підвищити ефективність менеджменту. Він інтегрується з традиційними системами управління, і завдяки цьому менеджери, відповідальні за щоденне прийняття рішень, можуть більш ефективно використовувати інновації. Соціальний аудит використовується як технологія контролю за дотриманням стратегічних цілей компанії. У процесі соціального аудиту більшою мірою усвідомлюється стратегія компанії і виявляються неузгодженості тактики і стратегії.

Друга група чинників пов'язана з громадським тиском на корпорації. Суспільство зацікавлене в підвищенні прозорості діяльності корпорації. Соціальний аудит, проведений добровільно або за зовнішнім замовленням, передбачає більш високий рівень точності оцінок та інформації, одержуваних у процесі аудиту.

2. Соціальний аудит може бути здійснений за допомогою багатьох методів, з різними формами залучення влади, мобілізації активістів та забезпечення інституціоналізації. Принципи, яких мають дотримуватися учасники, обираються

відповідно до того, яка комбінація вищенаведених складових соціального аудиту визначена. Разом з тим, виокремлено загальні принципи соціального аудиту, яких потрібно дотримуватися незалежно від обраних методів та підходів до проведення соціального аудиту, а саме: принцип незаангажованості, принцип неупередженості, принцип рівності, принцип достовірності, принцип підзвітності, принцип багатоперспективності, принцип всеохоплення, принцип регулярності, принцип партисипативності, принцип бенчмаркінгу, принцип прозорості та неупередженості.

РОЗДІЛ 4.

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СОЦІАЛЬНОГО АУДИТУ

4.1. Складові інформаційного забезпечення за об'єктами аудиту

Сучасний темп розвитку ринку та міжнародна кооперація обумовлюють необхідність постійних змін в економічному, інформаційному і правовому середовищах. Такі процеси змінюють цілі підприємств на довгострокову та короткострокову перспективу, а також підвищують важливість надання повної та неупередженої інформації про стан та результати діяльності цих суб'єктів для забезпечення інформаційних потреб користувачів під час прийняття ними управлінських рішень. Зазначене спричинює підвищену увагу до якості фінансової звітності суб'єкта господарювання як важливого джерела інформації про ефективність діяльності підприємства за звітний період.

Дослідженню теоретико-методологічних питань щодо формування фінансової звітності та удосконалення її окремих структурних компонентів присвячено роботи провідних вітчизняних науковців, зокрема С. В. Голова, Г. Г. Кірейцева, З. В. Задорожного, В. В. Сопка, В. О. Шевчука, П. Я. Хомина, Л. В. Чижевської та інших. Вагомий внесок у вирішення цих проблем зробили зарубіжні вчені: В. Ф. Палій, Я. В. Соколов, А. Н. Хорін, Л. А. Бернстайн, М. Ф. Ван Бреда, Г. А. Велш, Д. Колдуел, Б. Нідлз, Е. С. Хендріксен, А. Д. Шеремет.

Отримані наукові результати уможливили подальший розвиток дослідження проблем з формування підприємством фінансової звітності та її ефективне використання різними користувачами для об'єктивного обґрунтування і прийняття рішень.

Ринкова трансформація вітчизняної економіки та її інтеграція в міжнародний простір спонукає до перегляду та вдосконалення формування фінансових звітів для

потреб управління

Прийняття менеджерами ефективних управлінських рішень як у межах підприємства, так і зовнішніми суб'єктами вимагає відображення у фінансовій звітності інформації, яка б відповідала загальновизнаним у світовій практиці вимогам і нормам, що є зрозумілими та прийнятними для користувачів.

Згідно з вимогами Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку інформація, яка подається у фінансових звітах підприємства, є корисною для зацікавлених осіб за умови її відповідності таким якісним характеристикам як достовірність, зрозумілість, доречність, зіставність.

При цьому, достовірність серед перерахованих характеристик вважається найвагомішою. До обов'язкових ознак інформації, яку можна характеризувати як достовірну доцільно віднести правдиве подання, повноту, переважання сутності над формою, нейтральність, обачність.

Якісно сформовані фінансові звіти забезпечують отримання користувачами повної та об'єктивної інформації про господарські засоби підприємства та джерела їх залучення, динаміку прибутку, підтримання виважених показників рентабельності, ліквідності та платоспроможності. Саме за таких умов фінансова звітність виступатиме гарантом ефективної реалізації економічних інтересів потенційних користувачів відповідно до окремого підприємства.

Інтеграція економічних відносин обумовлює необхідність ведення обліку та формування фінансової звітності на міжнародному рівні. Це зумовило потребу в стандартизації вимог до фінансової інформації, яка оприлюднюється суб'єктами бізнесу в рамках усієї світової економічної системи. В останні роки до таких процесів інтеграції активно почала долучатися і Україна. За таких умов, базовою стратегією розвитку вітчизняної економіки є розбудова економічної моделі відкритого типу, яка уможливить проведення відкритої співпраці з іноземними

діловими партнерами та потенційними інвесторами, а також різними міжнародними фінансовими організаціями.

Зазначене закономірно обумовлює необхідність реформування та подальшого розвитку вітчизняної системи обліку на засадах міжнародної стандартизації й гармонізації та, відповідно, має базуватися на погоджених методах оцінки економічних процесів, єдиних методологічних прийомах відображення в обліку господарських засобів та джерел їх утворення, формуванні базових принципів узагальнення звітної інформації тощо.

На сьогодні існують різні підходи до класифікації користувачів фінансової звітності.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» користувачами фінансової звітності є фізичні та юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття відповідних рішень [270]. Користувачів фінансової звітності по відношенню до підприємства, як правило, поділяють на зовнішні та внутрішні.

Інформаційні потреби користувачів звітної облікової інформації передусім визначаються їх інтересами. Тому більш обґрунтованим поділом для користувачів фінансової звітності є поділ на користувачів з прямим фінансовим інтересом, користувачів з непрямим фінансовим інтересом та користувачів без фінансового інтересу.

Отже, можемо дійти висновку, що під час формування окремих показників звітів, важливо дослідити специфіку запитуваної найважливішими для підприємства категоріями користувачів звітності інформації (таблиця 4.1).

Запити потенційних користувачів облікової інформації, як правило, є відмінними за складом показників та їх змістовим наповненням. Водночас, історично виокремилися ключові групи впливу, що визначають пріоритетні напрями бізнес-процесів підприємства та перспективи його розвитку.

Таблиця 4.1

Види запитуваної інформації різних груп стейкхолдерів

Групи користувачів	Запитувана інформація
Зовнішні користувачі	
Акціонери та власники	- Надійність інвестицій. - Розмір дивідендів. - Приріст дохідності та рівень ризиків.
Кредитори	- Кредитоспроможність. - Кредитна історія та бізнес-репутація суб'єкта бізнесу. - Максимізація відсоткових ставок.
Партнери	- Максимізація рівня дохідності. - Стабільність фінансового положення - Бізнес-репутація суб'єкта
Постачальники	- Вигідність і довгостроковість співробітництва. - Регулярність та стабільність платежів.
Покупці (клієнти)	- Якість та вартість продукції (робіт, послуг). - Рівень обслуговування. - Наявність післяпродажного гарантійного обслуговування.
Уряд	- Повнота сплати податкових платежів. - Збереження природних ресурсів та навколишнього середовища. - Зайнятість трудових ресурсів. - Гнучкість суб'єкта бізнесу та можливість його реагування на макроекономічні зміни в країні.
Громадськість	- Рівень екологічної безпеки. - Створення робочих місць. - Соціальний вклад підприємства в розвиток суспільства та покращення навколишнього середовища.
Внутрішні користувачі	
Менеджери	- Розмір грошової винагороди та соціальний пакет. - Рівень відповідальності та владних повноважень.
Співробітники	- Соціальні гарантії. - Розмір грошової винагороди за працю. - Можливість професійного розвитку та зростання.

Джерело: розробка авторів.

Зокрема, до таких груп відносять власників підприємства, акціонерів та інвесторів, а також топ-менеджерів. Це обумовило важливість першочергового забезпечення інформаційних запитів саме вищезазначених суб'єктів під час формування фінансових звітів.

Фінансова звітність, ґрунтуючись на узагальнених даних бухгалтерського

обліку, виступає ланкою зв'язку між підприємством і зовнішнім середовищем. Вона задовольняє вимоги щодо необхідного обсягу інформації, можливостей її засвоєння зовнішніми і внутрішніми користувачами. Останнім часом роль фінансової звітності значно підвищилась, що, передусім, обумовлено зміною її адресності, розширенням кола суб'єктів, які приймають інвестиційні та інші управлінські рішення і спираються при цьому на бухгалтерські дані. Зазначене спричинило відповідні зміни вимог до бухгалтерської фінансової звітності. При цьому, акцент ставиться на якість та інформативність звітної інформації, яка визначається реальністю, змістовністю, оперативністю облікових даних [270].

Разом з тим, фінансові звіти не надають користувачам звітності повного розуміння результатів діяльності підприємства та перспектив його розвитку. Це розуміння досягається через відображення фінансової інформації, яка не регулюється стандартами обліку і звітності, та нефінансової інформації у Звіті керівництва. У міжнародній практиці Звіт керівництва дає можливість управлінському персоналу переглянути досягнуті результати діяльності та надати роз'яснення, чому вони відрізняються від планованих, а також надає інвесторам інформацію про те, як зовнішні та внутрішні фактори можуть вплинути на результати діяльності даного підприємства і чи прийняті керівництвом заходи сприяли досягненню поставлених цілей [6].

Аналіз використання показників фінансової звітності в управлінні уможливив окреслення основних напрямків її використання: контроль – для забезпечення достовірності фінансової інформації щодо діяльності підприємства або використання його ресурсів; оцінка – для оцінювання значення минулих і майбутніх подій; планування – одержання інформації про бажані ділові угоди й інші економічні події, а також вплив на організацію, використання цієї інформації як основи для схеми дій, якої вона має дотримуватися в подальшому [58, с.136].

Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (щодо удосконалення деяких положень) від 05 жовтня 2017 р. за № 2164 передбачено складання звіту про управління [271]. Цей звіт повинен містити

фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку суб'єкта підприємництва та розкривати релевантну інформацію щодо важливих ризиків і невизначеностей його діяльності. Необхідність упровадження звіту про управління викликана процесами імплементації законодавства Європейського Союзу з бухгалтерського обліку, зокрема Директиви 2013/34/ЄС «Про щорічні фінансові звіти, консолідовані фінансові звіти та пов'язані звіти окремих типів підприємств» від 26 червня 2013 року та Міжнародних стандартів фінансової звітності в національну нормативну базу.

Тобто, фінансова звітність, ґрунтуючись на узагальнених даних обліку, виступає інформаційною ланкою між відповідним підприємством та зовнішнім середовищем. Такий інформаційний зв'язок дає більше можливостей широкому колу користувачів під час прийняття рішень. Отже, фінансова звітність покликана розкривати господарські факти, що відбуваються на підприємстві, з одного боку, та задовольняти вимоги щодо надання повної та неупередженої інформації, можливостей її засвоєння зацікавленими внутрішніми і зовнішніми користувачами, з іншого [61].

Формування фінансових звітів відповідно до вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку є надійним інструментом підвищення об'єктивності і прозорості інформації щодо фінансово-майнового стану й результатів діяльності підприємства, а також забезпечує формування достовірної бази для оцінки активів і зобов'язань, визнання витрат та доходів. За таких умов, ведення обліку та формування звітних показників відповідно до методологічних вимог МСБО уможливорює проведення об'єктивного аналізу існуючих фінансових ризиків щодо певного суб'єкта бізнесу та порівняння результатів його діяльності з альтернативними підприємствами з метою проведення адекватної оцінки його потенціалу та прийняття ефективних управлінських рішень. Підприємства, які формують звітність відповідно до вимог МСБО, мають суттєві переваги перед іншими суб'єктами щодо залучення інвестицій, що обумовлює їх економічне зростання на довгострокову перспективу.

Вищезазначене об'єктивно розширить можливості менеджерів під час управління бізнес-процесами підприємства та, відповідно, сприятиме забезпеченню переваг перед конкурентами.

Інтеграція у світову економіку та зростання конкуренції останнім часом значно підвищили роль обліку та фінансової звітності. Це передусім обумовлено зміною адресності фінансової звітності та розширенням кола суб'єктів, які приймають інвестиційні та інші управлінські рішення. Імплементация законодавства Європейського Союзу з бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів фінансової звітності в національну нормативну базу обумовили необхідність упровадження звіту про управління. Саме цей звіт підсилює прогностичність та релевантність фінансової звітності і, відповідно, її якість та повноту відображення. Саме високий ступінь релевантності інформації фінансової звітності уможливорює її спроможність допомогти користувачам зробити необхідні прогнози, підтвердити або виправити розрахунки щодо попередніх прогнозів тощо.

Важливість удосконалення системи обліку та формування звітних даних відповідно до вимог МСБО для підприємств та користувачів звітності підтверджується отриманням таких додаткових можливостей: залучення додаткових інвесторів або партнерів; вихід на міжнародні ринки; можливість порівняння звітної інформації з аналогічними даними інших суб'єктів, незалежно від того, резидентом якої країни вони є та на якій території здійснюють господарську діяльність; надання зацікавленим користувачам повної та достовірної інформації, що сприяє більшій довірі з боку потенційних інвесторів, партнерів та клієнтів.

Публічна звітність сучасного підприємства має надавати інформацію щодо всіх господарських процесів, які відбулися протягом звітного періоду, відображає зміни в структурі господарських засобів та джерел їх утворення, а також інформує про результати фінансово-господарської діяльності. Необхідність залучення іноземного капіталу у вигляді інвестицій у вітчизняну економіку значно підвищили роль бухгалтерського обліку та звітності. Це передусім пов'язано зі зміною адресності фінансової звітності, розширенням кола стейкхолдерів, що приймають

управлінські рішення. Відповідно до цього, коригуються вимоги до фінансових звітів українських підприємств. При цьому основна увага акцентується на якості звітної інформації, яка визначається об'єктивністю, релевантністю та повнотою відображення даних.

Потребує подальшого дослідження окреслення структури та змісту звіту про управління та розробка рекомендацій щодо його формування вітчизняними суб'єктами бізнесу.

На даному етапі розвитку українського суспільства важливе місце займає функція контролю громадськості над процесами, що відбуваються у державі. Одним з важливих видів контролю є комплекс заходів, що спрямовується на зміну та покращення процесу реалізації соціальної політики, як держави в цілому, так і окремих організацій. Такий вид діяльності дістав назву соціальний аудит. З огляду на це, дослідження цього поняття є досить актуальним сьогодні.

Соціальний аудит розвивався поступово з 50-х років минулого століття у Сполучених Штатах Америки, а згодом він набрав обертів у Великобританії, Японії та ще кількох західних країнах. Незважаючи на такий тривалий часовий відрізок розвитку, у багатьох країнах до цього часу він ще не досліджений на науковому рівні. Однак, з огляду на аналіз наукових праць у провідних світових професійних виданнях, соціальний аудит відображений у законодавстві багатьох країн.

Суспільство потребує фахівців, які мають певну кваліфікацію для підтвердження якості реалізації соціальної політики як з боку держави, так і з боку підприємств і організацій, що мають соціальне чи індивідуальне значення. Такі фахівці здобувають довіру суспільства, якому служать, завдяки знанням, а також професійному та ефективному встановленню достовірності реалізації соціальної політики.

Питанням теорії, методології, організації і методики аудиту присвячено багато ґрунтовних досліджень провідних науковців України, зокрема, М. Т. Білухи, В. П. Бондаря, Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, А. М. Герасимовича, С. Ф. Голова.,

З. В. Гуцайлюка, Г. М. Давидова, Н. І. Дорош, І. К. Дрозд, Є. В. Калюги, Л. М. Кіндрацької, Я. Д. Крупки, М. В. Кужельного, А. М. Кузьмінського, Н. М. Малюги, О. А. Петрик, Н. Л. Правдюк, О. Ю. Редька, В. С. Рудницького, В. В. Сопка, Б. Ф. Усача, В. О. Шевчука та ін.

Попри значний внесок указаних вчених у розвиток теоретичних, методологічних, організаційних та методичних положень аудиту, варто відмітити, що в сучасній економічній науці поки що відсутнє цілісне уявлення про інформаційне забезпечення соціального аудиту та його місце в системі соціально-економічних відносин. Орієнтуючись на потреби суспільства та виклики сучасності з боку навколишнього середовища зона соціальної відповідальності формується саме у площині де перетинається економіка, екологічна політика та інтереси суспільства (рис.4.1.).

Реалізація концепції соціального аудиту, який і досліджує зону формування соціальної відповідальності, в довгостроковій перспективі дозволить оптимізувати процеси управління, прийняття управлінських рішень, як на мікро-, так і на макрорівнях.

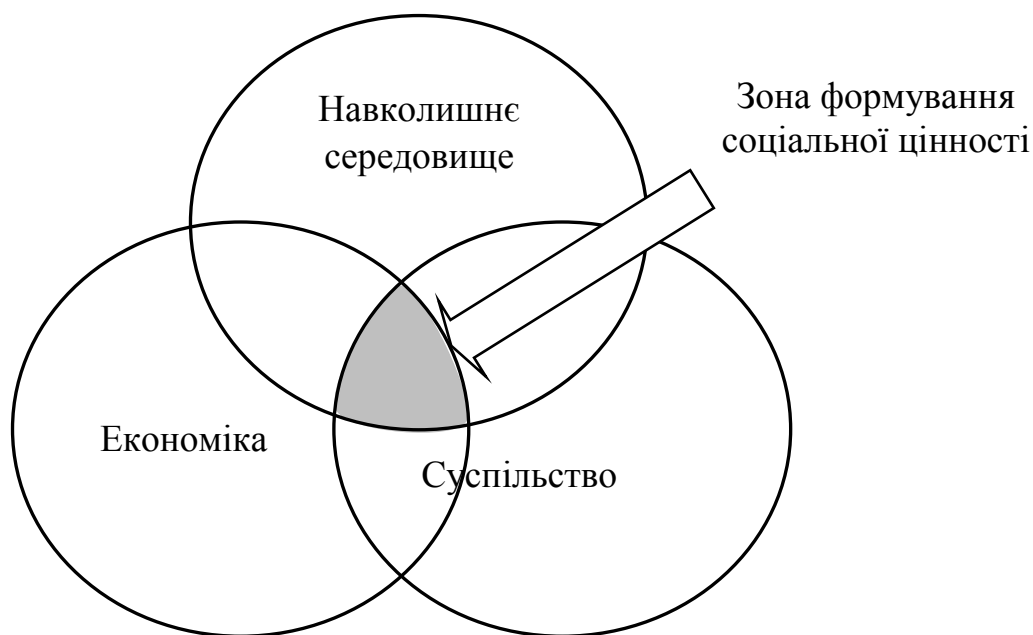


Рис. 4.1. Зона формування соціальної цінності

Джерело: розробка авторів.

Інформаційне забезпечення в широкому розумінні – це сукупність форм документів, нормативної бази та реалізованих рішень щодо обсягів, розміщення та форм існування інформації, яка використовується у певній системі та характеризує її.

Інформаційне забезпечення повинно відповідати наступним вимогам:

- цілісність;
- вірогідність;
- контроль;
- захист від несанкціонованого доступу;
- гнучкість;
- стандартизація та уніфікація;
- адаптивність;
- мінімізація введення та виведення інформації.

Забезпечення інформацією зовнішніх користувачів є перевагою системи обліку. Вона охоплює фіксацію і накопичення інформації синтетичного та аналітичного обліку про діяльність суб'єкта господарювання за певний період, що містить відомості про активи організації, про стан майна, джерела його утворення, про зобов'язання, відносини з контрагентами, про формування фінансових результатів, про прибуток та його використання тощо. Бухгалтерська облікова інформація формується за такими стадіями: виявлення, вимірювання, реєстрація, накопичення, узагальнення.

З метою належного інформаційного забезпечення системи управління будь-якого об'єкта слід забезпечити її ефективність шляхом:

- забезпечення її достовірності;

- контроль за стадіями формування інформації;
- оцінки релевантності інформації на різних етапах діяльності.

Під поняттям обліково-аналітичної інформації слід розуміти сукупність достовірних даних, отриманих шляхом взаємодії системи обліку та економічного аналізу. Однак, при виборі методології формування інформаційного забезпечення соціального аудиту, необхідно враховувати аспекти, що чинять безпосередній вплив на нього (рис 4.2.).

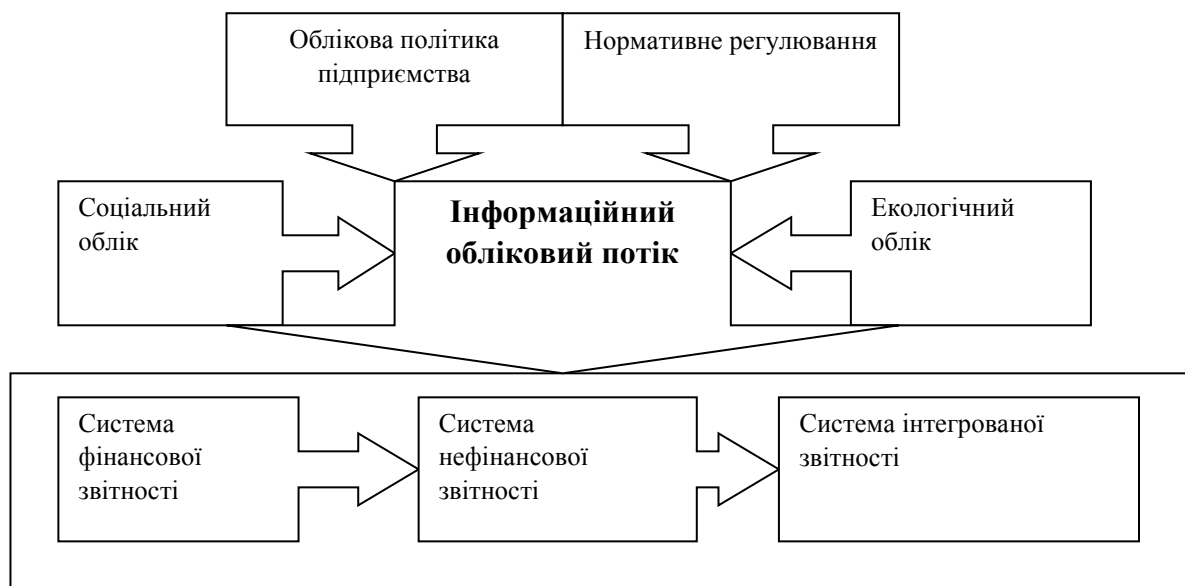


Рис.4.2. Схема формування потоку обліково-аналітичної інформації, для складання звітності

Джерело: розробка авторів.

Однак у процесі формування інформаційного забезпечення соціального аудиту мова йде про звітність про корпоративну соціальну відповідальність (КСВ). Дослідження, пов'язані з формуванням показників звітності з КСВ, формують міжнародні інститути та організації, які диктують основні вимоги у сфері відображення результатів сталого розвитку. Основними стандартами, які використовуються під час складання звітності з КСВ, є:

- 1) стандарт соціальної звітності компаній AA1000 AS, розроблений

британським Інститутом соціальної та етичної звітності (Institute of Social and Ethical Accountability) та призначений для вимірювання результатів діяльності компаній з точки зору етичних позицій, який відображає процедуру та набір критеріїв, що дають змогу проведення соціального та етичного аудиту їх діяльності (Додаток Б);

2) керівництво з соціальної відповідальності ISO 26000 Міжнародної організації зі стандартизації (ICO), який розкриває підходи щодо реалізації соціально відповідальної поведінки підприємства;

3) стандарт корпоративної соціальної відповідальності Social Accountability 8000, розроблений Social Accountability International, визначає спрямованість на дотримання компаніями прав людини та вдосконалення умов праці найманих працівників;

4) керівництво GRI (Global Reporting Initiative), вони включають такі важливі поняття як матеріальність (суттєвість), тобто максимально допустимий розмір помилкової суми, яка може бути показана у звітності і розглядатися як несуттєва, а також ураховують інтереси не лише акціонерів, а й усіх зацікавлених сторін.

Необхідно наголосити, що не існує однозначної думки щодо загальної назви звітів про різні аспекти соціальної відповідальності бізнесу. У світовій та вітчизняній практиці використовуються такі дефініції, як «соціальний звіт» (Social reporting), «звіт із корпоративної соціальної відповідальності» (Corporate Social Responsibility Reporting), «звіт із корпоративної відповідальності» (Corporate Responsibility Report), «звіт із прогресу» (Progress Report), «звіт зі сталого розвитку» (Sustainable Development Reporting) та ін. Названі форми звітів характеризуються: спільною метою – надати інформацію про результати діяльності підприємства у соціальній сфері, вплив на навколишнє середовище та ін.; наявністю, переважно, нефінансової інформації, а даних про якісні та кількісні аспекти соціально-

економічної діяльності; певними відмінностями, які пов'язані з висвітленням тих чи інших сфер соціальної діяльності підприємств, організацій та установ (Додаток В).

Близько 80 % публічних нефінансових звітів у світі складаються з використанням саме Керівництва GRI. Така звітність використовується як загальноприйнята система звітності відносно економічних, екологічних і соціальних результатів діяльності широким колом організацій – від малих підприємств до багатогалузевих компаній, що діють в глобальному масштабі, при цьому вона враховує особливості їхньої діяльності.

У звітності зі сталого розвитку є три групи показників, які характеризують його корпоративну стійкість (рис.4.3.). Значний інтерес до корпоративної стійкості, що посилюється останнім часом. Підприємства повинні інтегрувати принципи сталості в корпоративну стратегію та бізнес-процеси. Обґрунтуванням такої інтеграції є те, що стійкість впливає на довгостроковий результат діяльності та на рентабельність бізнесу, і тому її варто розглядати як стратегічний актив. Окрім того, саме аспекти діяльності, що розкриваються у нефінансовій звітності, і є одним із інформаційних джерел для соціального аудиту.

Безумовним є факт, що досягти сталого розвитку вдається лише за допомогою злагодженої взаємодії багатьох зацікавлених в цій діяльності сторін, адже вони здійснюють вплив на досягнення цілей організації, тобто певною мірою впливають на її діяльність.

Таким чином, варто зазначити, що двосторонність відносини між організацією та її зацікавленими сторонами зумовлює «взаємозалежність» суб'єкта господарювання та зацікавлених сторін та обґрунтовує необхідність залучення зацікавлених сторін до прийняття рішень та самого факту необхідності проведення соціального аудиту.

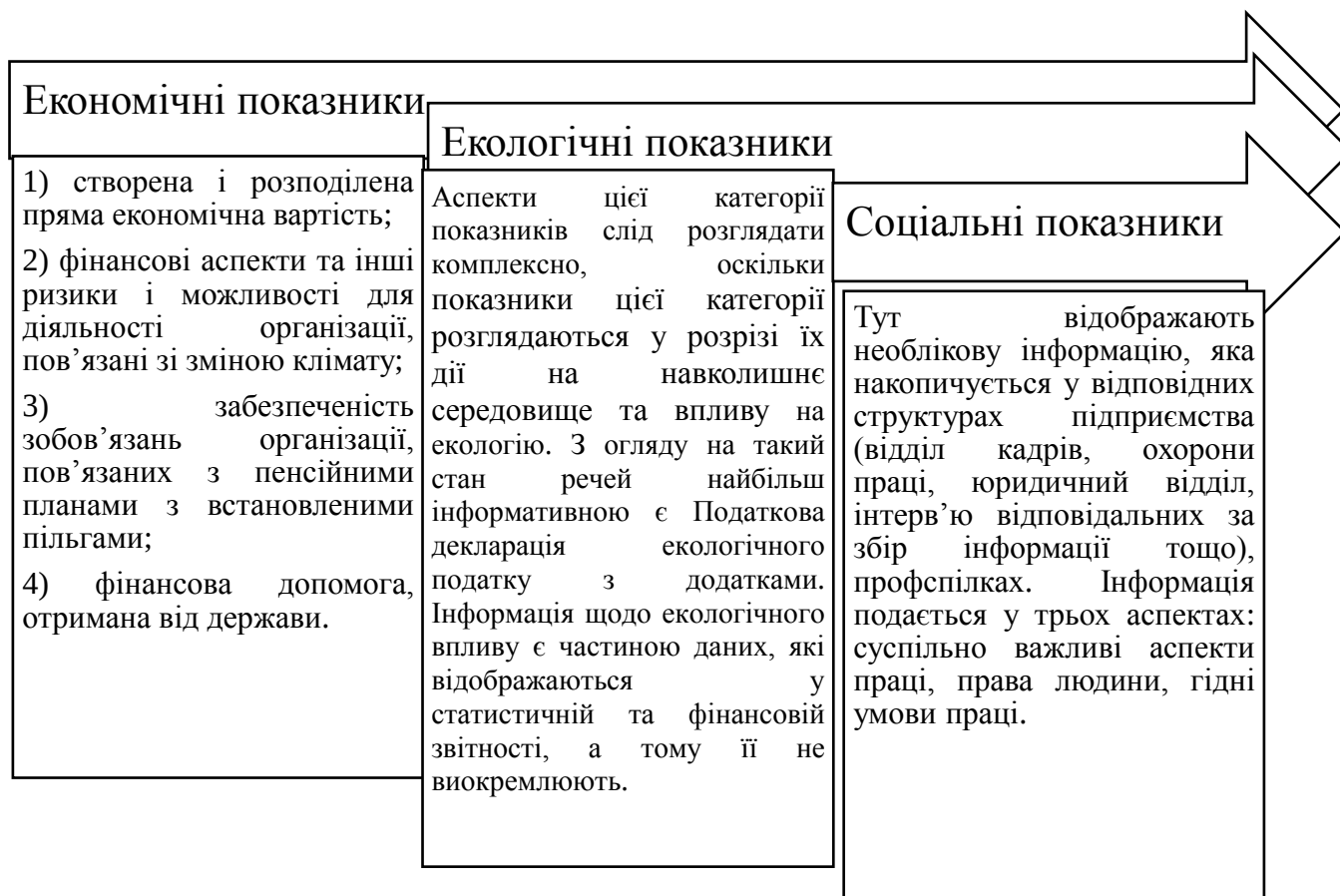


Рис.4.3. Формування показників у звітності зі сталого розвитку згідно з Керівництвом GRI

Джерело: розробка авторів.

Можна виділити чотири групи зацікавлених сторін:

- зацікавлені сторони-регулятори (урядові організації, торгові асоціації, неформальні мережі, конкуренти);
- зацікавлені сторони, які перебувають у безпосередній господарській взаємодії (клієнти, постачальники, працівники та акціонери);
- зацікавлені сторони зі сторони громадськості (громадські організації, екологічні організації, та інші потенційні зацікавлені сторони у діяльності);

– засоби масової інформації.

Під час дослідження ми дійшли висновку, що соціальний аудит – це динамічний процес, у ході якого організація отримує можливість покращити свою ефективність. Цей процес складається з планування, безпосередньо аудиту системи бухгалтерського обліку та звітності, а також залучення зацікавлених сторін до цього процесу. Він забезпечує механізм оцінки екологічних, етичних та соціальних норм та сприяє залученню стейкхолдерів до процесу прийняття рішень в організації. Отже, його можна розглядати як спосіб управління. І помилкою було б стверджувати, що соціальний аудит – це лише розкриття та дослідження соціальних аспектів діяльності організації, скоріше це процес комунікації між організацією та всіма, хто зацікавлений у її діяльності. Звітність – це тільки спосіб, за допомогою якого зацікавлені сторони можуть відслідковувати, чи дослухаються до висловлюваних ними пропозицій та чи відповідає діяльність організації декларованим принципам. Отже, і звітність, і сам процес соціального аудиту, є частиною інтегрованого спілкування, діалогу між зацікавленими сторонами та організацією і не є кінцевою точкою ретроспективного процесу. На рис. 4.4. наведено взаємозв'язок корпоративної стійкості та процесу здійснення соціального аудиту. Основним елементом відносин у процесі здійснення соціального аудиту є діалог організації із зацікавленими сторонами. Процес соціального аудиту на Рис.4.4. показує десять розділених (але взаємопов'язаних) етапів, починаючи з діалогу із зацікавленими сторонами, метою якого є встановлення узгодження процесу та методологією соціального аудиту між зацікавленими сторонами та організацією. Однак діалог із зацікавленими сторонами на цьому етапі не закінчується, він є невід'ємною частиною всього процесу, який може відбуватися в будь-який час на будь-якій стадії.



Рис.4.4. Взаємозв'язок корпоративної стійкості та процесу здійснення соціального аудиту
Джерело: розробка авторів.

Весь процес соціального аудиту можна розділити на десять ключових етапів, а саме: аналіз організаційної політики та стратегії, визначення меж аудиту, визначення його цілей, з врахуванням потреб стейкхолдерів, визначення показників ефективності, проєктування процесу соціального аудиту на основі запитів стейкхолдерів шляхом консультування з ними, внутрішній аудит та дослідження документообігу, підготовка зовнішнього звіту на основі облікових даних, оприлюднення звітності, а також подальший діалог з зацікавленими сторонами.

Чіткий діалог між державою, бізнесом та громадськістю є запорукою цілісного та ефективного розвитку демократичного громадянського суспільства, інструментом якого і є соціальний аудит.

На разі в Україні немає нормативно-правової бази стосовно публікації нефінансової звітності, а також не існує мотиваційних програм, які б стимулювали підготовку подібних звітів. З огляду на це великі компанії самостійно приймають рішення щодо публікації звітів про сталий розвиток.

За даними моніторингового центру «ЕЛ.БІ.АЙ.», загальна динаміка публікацій на тему сталого розвитку і нефінансової звітності динамічно зростає: в 2019 році моніторинг українських ЗМІ виявив 600 матеріалів, а в 2020 році опубліковано 1200. Однак в такій ситуації варто відмітити важливість та необхідність нефінансової звітності, особливо в контексті іноземних інвестицій, трендів і прикладів західних компаній.

Нефінансова звітність, звітність сталого розвитку чи звітність про соціальну відповідальність бізнесу є безумовним трендом сучасних міжнародних компаній.

До публікації такої звітності їх стимулює можливість здобути певні конкурентні переваги та використати всі аспекти своєї діяльності; оприлюднення розглядається як стратегічний ресурс для формування позитивного іміджу на ринку та підтримки діалогу із зацікавленими у їх діяльності особами.

У низці країн існують директиви та регуляторні акти для великих компаній з

розкриття нефінансових показників у своїх щорічних звітах. На сьогодні близько 78% компаній у світі готують нефінансові звіти. І частина з них почали включати нефінансові показники до щорічних звітів, створюючи тим самим інтегрований звіт, який поєднує фінансовий та нефінансовий аспекти, стратегію компанії та її досягнення, стиль управління (з економічної та соціальної точки зору), підкреслюючи зв'язок між ними в короткостроковому, середньостроковому та довгостроковому періодах.

У рамках гармонізації українського законодавства із європейським, у 2019 році вперше великі компанії України готували звіт про управління. Це втричі підвищило в Україні кількість звітів великих компаній, однак складання такого звіту виявилось простою формальністю, що покладена на бухгалтерську службу, яка не зовсім зацікавлена у якості такого звіту. Також варто відмітити, що звіт про управління зовсім не забезпечує ефективного діалогу між зацікавленими сторонами та організаціями, що є основоположним у процесі складання, оприлюднення та подання нефінансової звітності та процесу соціального аудиту.

Отже, для соціально відповідальних компаній нефінансові звіти мають вказувати стратегічні напрями розвитку і окреслювати цілі діяльності, а також бути інструментом для того, щоб:

- заявити та продемонструвати про місію своєї організації у сучасному світі;
- продемонструвати співробітникам, в якій компанії вони працюють, інвесторам – в яку компанію вони інвестують, а партнерам – з ким вони працюють та отримати відгук від них;
- налагодити чіткий діалог із громадськими організаціями та місцевими громадами запобігти тим самим претензіям з їх боку.

У процесі дослідження виявлено, що соціальний аудит відповідає запитам сучасного суспільства та економічним інтересам суб'єктів господарювання, оскільки надає конкурентні переваги і є ефективним інструментом підвищення

ефективності діяльності. Забезпечення діалогу з зацікавленими сторонами та складання нефінансової або інтегрованої звітності потребує чіткого організаційно-методичного та інформаційного забезпечення, що можливо досягти шляхом відображення в обліку як соціальних показників, так і показників, що характеризують екологічну діяльність.

Наявна ситуація зі складанням нефінансової звітності в Україні не забезпечує зацікавлених користувачів необхідною інформацією, оскільки є достатньо формальною у своєму виконанні та не містить даних, що відповідали б запитам стейкхолдерів, а відтак не може слугувати основою для діалогу з ними. Однак ситуація змінюється і компанії, які отримують запит від суспільства чи планують залучення інвестицій, мають змогу скористатись розробленим в міжнародній практиці інструментарієм для складання нефінансової звітності та налагодженням процесу соціального аудиту.

Сучасному етапу розвитку української економіки притаманні динамічний характер економічних процесів макро- та мікросередовища, багатовекторність реформ, пов'язаних з євроінтеграційними прагненнями, складність реалізації яких зумовлена обмеженим обсягом необхідних фінансових ресурсів як у держави, так і в кожного окремого підприємства.

У таких умовах господарювання особливо актуальними є питання підвищення ефективності управління і використання виробничих ресурсів підприємствами та організаціями. Розробка і прийняття відповідних оптимальних управлінських рішень потребує отримання своєчасної, достовірної, всебічної інформації щодо сучасних досягнень науково-технічного прогресу, впровадження інноваційних технологій, появи нових організаційних форм виробництва тощо.

Таким чином, визначена інформація дає можливість управлінському персоналу:

- налаштувати швидкодіючий взаємозв'язок із зовнішнім середовищем;

– оцінити необхідність і можливості реалізації господарських процесів, забезпечити безперервність їх виконання;

– здійснювати контроль за досягненням поточних і довгострокових цілей будь-якого виду господарської діяльності.

Одним із шляхів підвищення своєчасності та обґрунтованості прийняття управлінських рішень є впровадження системи аудиту на основі побудови відповідного інформаційного забезпечення, оскільки така система сприяє зростанню достовірності оцінки необхідних витрат, пошуку причинно-наслідкових зв'язків між витратами і фінансовими результатами.

Швидкий розвиток сучасних інформаційних і комп'ютерних технологій, широке коло їх використання для автоматизації різних процесів господарської діяльності, зокрема облікового та аналітичного, створюють об'єктивні передумови удосконалення системи контролю.

Як одна із форм контролю, аудит та його складова, соціальний аудит, є важливим джерелом інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарської діяльності, високий рівень неупередженості та об'єктивності якого необхідний для розширення можливостей підвищення ефективності виробництва на перспективу. Очевидно, що оперативність проведення аудиту та узагальнення його результатів можуть суттєво впливати на рівень прибутковості здійснюваної діяльності.

Крім того, аудит представляє собою трудомісткий і ризиконебезпечний процес, будь-яка помилка чи неточність можуть призвести до порушень в обґрунтуванні управлінських рішень, що негативно вплине на результати господарської діяльності та фінансово-майновий стан підприємства. Один з основних шляхів зниження трудомісткості й мінімізації ризику аудиту є автоматизація аудиторської діяльності за допомогою сучасних інформаційних технологій.

Слушною є думка В. Іванової, яка пропонує до факторів, що мають вплив на прийняття рішення щодо необхідності впровадження автоматизації процесу аудиту, слід віднести:

- підвищення вимог до якості систем внутрішнього аудиту;
- потреба у постійному самоконтролі;
- великі обсяги інформації та документів, що підлягають обробці, систематизації та перевірці;
- суттєвий вплив «людського фактору» на результати аудиту та процес;
- нерациональне використання часу внутрішніми контролерами та обліковими працівниками, дублювання їх контрольних функцій;
- застосування клієнтами аудиторів автоматизованих систем управління тощо [127].

Застосування інформаційних технологій та комп'ютерної техніки суттєво впливає на вибір способів і порядок проведення аудиторських процедур, тобто на методологію аудиту, але не змінює мету їх проведення на кожній із стадій аудиторського процесу.

Головна мета автоматизації всіх видів аудиту та соціального аудиту зокрема, полягає у підвищенні дієвості та якості аудиту. Реалізація цієї мети передбачає оптимізацію часових та трудових витрат на проведення контрольних й аналітичних процедур, що сприяє збільшенню кількості використаних аудиторських процедур, обсягів аудиторських вибірок, підвищенню якості аудиторських доказів, пришвидшенню обміну, обробки інформації, своєчасне надання достовірних даних для підготовки обґрунтованих управлінських рішень.

У сучасних умовах найбільшого ефекту від автоматизації аудиторського процесу можуть досягти великі підприємства зі значним штатом облікових працівників та складною організаційною структурою бухгалтерського апарату.

В Україні проведення аудиторської перевірки з використанням інформаційних

технологій має відбуватися з дотримання вимог Міжнародних стандартів аудиту. У глосарії термінів до Міжнародних стандартів аудиту зазначається, що комп'ютеризовані методи аудиту – це програми аудиторських процедур з використанням комп'ютера як засобу аудиту [206]

Удосконаленню теоретичних і практичних аспектів інформаційного забезпечення аудиту присвячені наукові праці М.Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Н. Г. Виговської, О. О. Гасило, І. М. Дмитренко, М. В. Кужельного, А. М. Кузьминського, Є. В. Калюги, І. В. Маркіної, В. П. Пантелеєва, О. А. Шпіга. Значний науковий внесок у розвиток інформаційного забезпечення управлінського контролю в Україні зробили такі вчені, як В. Ф. Максимова, С. М. Петренко, І. В. Сіменко, М. Г. Чумаченко, В. О. Шевчук та інші.

Визначення поняття «інформаційне забезпечення» наводиться у різних наукових джерелах (таблиця 4.2).

Дослідники теорії інформації і фахівці в галузі інформаційних технологій поняття інформаційного забезпечення визначають як сукупність методів і засобів, які забезпечують функціонування інформаційних процесів, єдину систему класифікації та кодування техніко-економічної інформації, уніфікованої системи документації, що певним чином організовані та описані за допомогою технічних засобів, які застосовуються для обслуговування користувачів різної відомчої належності.

Віддаючи належне науковому внеску зазначених вчених, слід зауважити, що питанням формування інформаційного забезпечення соціального аудиту в сучасній науковій літературі висвітлено недостатньо.

Відсутність наукового обґрунтування особливостей побудови ІЗ соціального аудиту, як цілісно функціонуючої підсистеми контролю управлінських рішень у системі управління підприємства, визначає необхідність подальшого дослідження його концептуальних засад.

Таблиця 4.2

Визначення «інформаційне забезпечення» в працях вітчизняних і зарубіжних науковців

Автори	Визначення
Балабанова Л., Алачова Т. [11]	«Інформаційне забезпечення – це сукупність дій з надання необхідної для управлінської діяльності інформації в зазначене місце на основі певних процедур із заданою періодичністю»
Босак І.П., Палига Є.М. [31, с.193], Козак В.Г. [144, с. 66], Череп А.В. [425, с 130], Васюренко О.В., Волохата К.О. [41, с. 400]	«Інформаційне забезпечення – наявність інформації, необхідної для управління економічними процесами, що міститься у базах даних інформаційних систем. Інформаційні системи – це системи зберігання, обробки, перетворення, передачі й оновлення інформації з використанням комп’ютерної та іншої техніки»
Денисенко М.П., Колос І.В. [10]	«Інформаційне забезпечення є системою одержання, оцінки, зберігання та переробки даних з метою прийняття управлінських рішень, яка включає три складові: інформаційні ресурси, інформаційні технології, технічні засоби та програмне забезпечення»
Іванова В. [127]	«Інформаційне забезпечення – процес створення та постачання інформації, доступу до неї та інформаційне джерело, яке впливає на прийняття управлінських рішень»
Клименко О.В. [141, с.21]	«Інформаційне забезпечення – це сукупність розроблених і реалізованих проектних рішень щодо складу, форми подання і організації інформації, що знаходиться в ній»
Калюжний Р., Цимбалюк В. [14]	«Інформаційне забезпечення – це поєднання усієї інформації, що використовується, специфічних засобів і методів її опрацювання, а також діяльність фахівців щодо ефективного використання даних, відомостей, знань в організації управління конкретною системою»
Терещенко Л., Матвієнко-Зубенко І. [398, с. 190]	«Інформаційне забезпечення – важливий елемент автоматизованих інформаційних систем обліку, призначених для відображення інформації, що характеризує стан керованого об’єкта і є основою для прийняття управлінських рішень»
Чернов В.А. [427, с.550]	«Інформаційне забезпечення – це процес задоволення потреб конкретних користувачів в інформації, заснований на застосуванні спеціальних методів і засобів її одержання, обробки, нагромадження і видачі в зручному для використання вигляді»
Чумаченко М.Г. [421, с. 23]	«Інформаційне забезпечення – процес забезпечення інформацією та сукупність документів різних форм, за якими розкривається сутність кожного процесу діяльності»

Джерело: складено авторами на основі [11;31; 41; 111;127; 398; 421, 425; 427].

Метою даного дослідження є висвітлення проблематики методології та методичних засад у частині питань інформаційного забезпечення соціального

аудиту.

Основними завданнями дослідження є:

- визначення поняття «інформаційне забезпечення соціального аудиту»;
- створення класифікації складових інформаційного забезпечення за змістом;
- виявлення проблематики інформаційного забезпечення у нормативно-правовій площині та за об'єктами соціального аудиту з метою створення ефективної системи інформаційного забезпечення, яка задовольняла б потреби користувачів при здійсненні контрольних функцій в практиці управління.

Побудова теоретичних засад інформаційного забезпечення соціального аудиту на підприємстві полягає у визначенні основних наукових категорій та взаємозв'язків між ними. У таблиці 4.3 наведені основні наукові категорії, що входять до складу теоретичних засад будь-якого об'єкта дослідження. Як видно з мети даного дослідження та сутності відповідних категорій, наведених у таблиці 4.3, його об'єктом є соціальний аудит, а предметом – інформаційне забезпечення соціального аудиту.

Поняття «інформаційне забезпечення» є широко дискутованим у фаховій літературі. Так, М. М. Перепелиця характеризує інформаційне забезпечення «... і як процес забезпечення інформацією, і як сукупність форм документів, нормативної бази і рішень, що реалізуються, щодо обсягів, розміщення та форм існування інформації, яка використовується в інформаційній системі у процесі її функціонування» [280, с.37]

У науковій роботі за редакцією В. С. Пономаренка інформаційне забезпечення визначено як динамічну систему одержання, оцінювання, зберігання та перероблення даних, створену з метою вироблення управлінських рішень [263, с.115].

Автори у роботі за редакцією Г. А. Титоренко визначають інформаційне забезпечення як найважливіший елемент інформаційних систем та інформаційних технологій, призначений для відображення інформації, що характеризує стан керованого об'єкта, який є основою для ухвалення управлінських рішень [134, с.221].

Таблиця 4.3.

Основні наукові категорії, які визначають теоретичні засади будь-якого об'єкта дослідження

Категорія	Сутність
Об'єкт	Пізнавана дійсність, що існує поза свідомістю, незалежно від неї.
Предмет	Сторона (аспект, частина) об'єкта, що досліджується у конкретному випадку (на що спрямована пізнавальна, творча, практична діяльність).
Суб'єкт	Особа, здатна до пізнання навколишнього світу, об'єктивної дійсності й до цілеспрямованої діяльності.
Мета	Кінцевий результат, що досягається при функціонуванні системи, яка розглядається.
Завдання (задача)	Деталізована складова частина мети, яка вирішується послідовно, поетапно, у взаємозв'язку з іншими складовими (задачами).
Принципи	Основні правила, вимоги, положення, яких слід обов'язково дотримуватися при формуванні та функціонуванні системи, яка розглядається.
Умови	Набір умов щодо властивостей, якості та функцій системи, яка розглядається.
Функції	Визначена специфічна діяльність, яка об'єктивно необхідна для забезпечення формування та функціонування системи, яка розглядається.
Методи	Систематизована сукупність кроків, дій, прийомів, що націлені на вирішення визначеної задачі або досягнення визначеної цілі.

Джерело: складено авторами за джерелами [245; 132; 170; 363]

Науковці описують інформаційне забезпечення як інтегровану систему знань про об'єкт, що передбачає всі види і форми використання знань та об'єднує сукупність методів і засобів єдиної системи організації і зберігання, нагромадження і актуалізації, доступу і здобуття, оброблення і використання виробничої

інформації [133].

На думку О. Є. Кузьміна, Н. Г. Георгіаді, інформаційне забезпечення – це система якісних і кількісних показників, що характеризують рівень задоволення суб'єктів управлінської діяльності управлінською інформацією та інформаційними технологіями з метою реалізації інформаційною системою встановлених цілей та завдань [171, с.64].

В. Ф. Ситник визначає інформаційне забезпечення як сукупність форм документів, нормативної бази і реалізованих рішень щодо обсягу, розміщення і форм організації інформації, яка циркулює в системі автоматизованого оброблення економічної інформації чи в інформаційній системі [363, с.67].

Інші автори трактують це поняття наступним чином:

– інформаційне забезпечення – сукупність процесів з підготовки і надання спеціально підготовленої інформації для вирішення управлінських, наукових, технічних та інших завдань у відповідності з етапами, їх розв'язання [39];

– інформаційне забезпечення – комплекс методів, засобів документаційного, фактографічного і концептографічного обслуговування, використовуваних для задоволення інформаційних потреб у конкретній науково-технічній ситуації або у вирішенні управлінських задач [108, с.22];

– інформаційне забезпечення управління – це організація цілеспрямованих масивів інформації й інформаційних потоків, яка включає збирання, зберігання, опрацювання і передавання інформації (в тому числі з використанням комп'ютерних інформаційних систем) з метою аналізу одержаних результатів для підготовки, обґрунтування і прийняття управлінських рішень органами управління [138].

Дослідивши погляди указаних авторів, можна виявити такі три підходи до визначення поняття «інформаційне забезпечення»:

1. інформаційне забезпечення – це сукупність заходів та процедур, що сприяють функціонуванню інформаційної системи;

2. інформаційне забезпеченням – це комплекс засобів, методів і способів пошуку, отримання, документування, обробки, кодування, передачі і збереження інформації про стан і динаміку об'єктів і системи управління підприємством;

3. інформаційне забезпечення – це процес задоволення потреб користувачів інформації.

Отже, при визначенні поняття «інформаційне забезпечення» необхідно враховувати усі названі підходи.

Враховуючи думки науковців та указані недоліки у визначенні дефініції щодо інформаційного забезпечення соціального аудиту, її можна сформулювати наступним чином: інформаційне забезпечення соціального аудиту – це взаємопов'язана сукупність аудиторської інформації, створюваної відповідно до потреб суб'єктів соціального аудиту, а також технологій, засобів та заходів, спрямованих на ефективне функціонування системи соціального аудиту на підприємстві.

Важливе місце у визначенні теоретичних засад інформаційного забезпечення системи соціального аудиту на підприємстві є розуміння, що таке інформаційне забезпечення складає основу управління підприємством тому, що його призначення полягає в інформуванні всіх посадовців про стан господарської діяльності підприємства [385].

Таким чином можливо сформулювати основну мету інформаційного забезпечення соціального аудиту. Вона полягає у наданні якісної інформації суб'єктам соціального аудиту для ефективного виконання ними відповідних функцій.

Реалізація мети інформаційного забезпечення соціального аудиту здійснюється при виконанні таких основних завдань:

- забезпечення виконання інформаційних вимог суб'єктів соціального аудиту до наданої інформації щодо її якості, змістовності й кількості;
- своєчасне формування і передача інформації суб'єктам соціального аудиту;
- забезпечення використання стандартних методів і способів накопичення, відбору, обробки та передачі аудиторської інформації усіма суб'єктами інформаційного забезпечення соціального аудиту;
- забезпечення зв'язку між суб'єктами інформаційного забезпечення соціального аудиту та суб'єктами соціального аудиту.

Як вказано у науковій літературі, принципи інформаційного забезпечення соціального аудиту – це основні правила, вимоги, положення, яких слід обов'язково дотримуватися під час формування та функціонування інформаційного забезпечення соціального аудиту [129;130;131].

На основі дослідження загальнонаукових принципів, принципів інформаційного забезпечення виділені принципи інформаційного забезпечення соціального аудиту, що знайшло свої відображення у таблиці 4.4.

До принципів формування інформаційного забезпечення варто віднести наступні: принцип *системності*, принцип *достатності інформації*, принцип *розвитку (відкритості)*, принцип *стандартизації та уніфікації*, принцип *ефективності*, принцип *безпеки даних*, принцип *надійності*, принцип *продуктивності*, принцип *приспосування*, принцип *конфіденційності*, що сприятиме раціональному отриманню, обробці та оприлюдненню інформації соціального спрямування.

Таблиця 4.4

Принципи формування інформаційного забезпечення соціального аудиту

Принцип	Характеристика принципу
Принцип системності.	Зв'язки між структурними елементами ІЗ мають забезпечувати сумісність і взаємодію всіх елементів ІС, тобто розглядатися як єдине ціле.
Принцип достатності інформації	У кожній приватній моделі має використовуватися тільки відома інформація (нормативна, довідкова, прогнозна) з необхідною точністю.
Принцип розвитку (відкритості)	В ІЗ має бути передбачена можливість розширення та оновлення об'єктів та елементів їх опису.
Принцип стандартизації та уніфікації	При створенні ІЗ мають бути застосовані типові, стандартизовані елементи для того, щоб можна було уніфікувати прийоми, методи, інструкції обробки інформації.
Принцип ефективності	Досягнення раціонального співвідношення між витратами на створення ІЗ та кінцевим результатом.
Принцип безпеки даних	Інформація має бути захищеною від несанкціонованого доступу, будь-яке порушення має бути виявленим.
Принцип надійності	Інформація має бути точною, доступною та вчасно надаватися.
Принцип продуктивності	Жорсткі вимоги до термінів оброблення та оперативності надання інформації.
Принцип пристосування	ІЗ має бути придатним для модифікації та розширення, навіть за умови повної модифікації системи інформація має бути збереженою.
Принцип конфіденційності	Облік і контроль за поширенням інформації серед зовнішніх користувачів, а також за змістом і характером звітної інформації, тобто надання користувачам лише тієї інформації, яка не може спричинити фірмі збитки з боку конкурентів.

Джерело: складено авторами за джерелами [238;133]

Дослідивши низку наукових джерел, ми сформуваємо перелік вимог, яким має відповідати інформаційне забезпечення соціального аудиту з метою ефективності прийняття управлінських рішень (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

Вимоги до інформаційного забезпечення соціального аудиту

№	Вимоги	Зміст вимоги у процесі управління виробництвом
1	Значимість	Проводиться відбір лише тієї інформації, яка має безпосередній вплив на процес аудиту і прийняття відповідних управлінських рішень.
2	Повнота	Кількість інформації повинна бути достатньою для оцінки ситуації і прийняття рішення на певному рівні в управлінні.
3	Доступність	Подання інформації в ясній для розуміння формі, щоб користувач міг застосовувати її для прийняття рішення, не боячись припуститися помилки. Для цього необхідно, щоб форми подання звітності відображали суть питань, були чіткими, без зайвої деталізації
4	Своєчасність	Відповідність сформованої інформації періоду, в якому необхідно її використовувати, тобто задоволення потреб її користувачів у потрібний момент або до певного терміну з метою розробки управлінських рішень.
5	Стійкість	Структура інформаційного забезпечення обґрунтовується з позицій необхідності і достатності для виконання завдань соціального аудиту.
6	Точність	Дані повинні мати однозначний зміст і не припускати різних тлумачень.
7	Періодичність	Своєчасне періодичне надходження інформації у відповідний структурний підрозділ чи до конкретного співробітника.
8	Достовірність	Інформаційне забезпечення має адекватно відображає реальний стан обліку праці та її оплати і підтверджуватися даними бухгалтерських документів.
9	Цінність	Інформаційне забезпечення повинно надавати можливість оцінки результатів і прогнозування перспектив розвитку.
10	Співставність	Можливість порівняння показників виробництва у часі, з аналогічними показниками інших підприємств. Дана властивість забезпечується використанням відповідних методик обробки даних, термінів звітності, національних і міжнародних стандартів обліку і звітності.
11	Ефективність	Витрати на збирання і обробку інформації не повинні перевищувати корисний ефект від її використання при підготовці і реалізації відповідних управлінських рішень.

Продовження таблиці 4.5

12	Зрозумілість	Інформаційні масиви визначаються простотою побудови, відповідністю стандартам представлення та зрозумілістю користувачам, для яких вона призначена.
13	Сумісність	Інформаційне забезпечення має бути сумісним з інформаційним забезпеченням систем, які взаємодіють з нею, за змістом, системою кодування, методами адресації, форматами даних і формою подання інформації, яка надходить у систему і виходить з неї.

Джерело: складено авторами на основі [131;132;133; 241;323]

Питання щодо інших наукових категорій теоретичних засад інформаційного забезпечення соціального аудиту, таких як умови, функції і методи, на наш погляд, є такими, що знаходяться на межі теоретичних і методичних засад дослідження, але більше притаманні методичним засадам, тому вони є перспективою подальших досліджень. Узагальнення результатів дослідження наведено у таблиці 4.6.

Таблиця 4.6

Узагальнення результатів дослідження щодо розглянутих основних категорій та понять, які визначають теоретичні засади інформаційного забезпечення соціального аудиту

Категорії	Тлумачення
1	2
Об'єкт дослідження – внутрішньогосподарський контроль	Сукупність організаційних заходів, методик і процедур, що застосовуються керівництвом економічного об'єкта для організації та ефективного ведення господарської діяльності, забезпечення збереження активів, виявлення, виправлення й запобігання помилок і перекручень інформації, а також своєчасної підготовки достовірної фінансової (бухгалтерської) звітності.
Предмет дослідження – інформаційне забезпечення соціального аудиту	Взаємопов'язана сукупність інформації, створюваної відповідно до потреб суб'єктів соціального аудиту, а також технологій, засобів та заходів, спрямованих на ефективне функціонування системи соціального аудиту на підприємстві.

Продовження таблиці 4.6

1	2
Суб'єкти інформаційного забезпечення СА	Особи, які беруть безпосередню участь у формуванні, функціонуванні, удосконаленні інформаційного забезпечення соціального аудиту.
Мета інформаційного забезпечення соціального аудиту	Полягає у наданні інформації суб'єктам соціального аудиту для ефективного виконання ними аудиторських функцій.
Завдання (задачі) інформаційного забезпечення соціального аудиту	- забезпечення виконання інформаційних вимог суб'єктів соціального аудиту до наданої інформації щодо її якості, змістовності й кількості; - своєчасні формування і передача необхідної інформації суб'єктам соціального аудиту ; - забезпечення використання одноманітних методів і способів накопичення, відбору, обробки та передачі інформації усіма суб'єктами інформаційного забезпечення соціального аудиту; -забезпечення зв'язку між суб'єктами інформаційного забезпечення соціального аудиту та суб'єктами соціального аудиту.
Принципи інформаційного забезпечення соціального аудиту	Безперервність та розвиток, поєднання індуктивного та дедуктивного підходу, поєднання якісної і кількісної оцінки, синтез та аналіз, дослідження у статичній та в динамічній, а також цілісність, єдність і узгодженість, відповідність, достовірність, оптимальність, оперативність, ритмічність, контроль, захист від несанкціонованого доступу, гнучкість, стандартизація та уніфікація, адаптивність, інтегральність, мінімізація помилок введення-виведення інформації, релевантність та ін.

Джерело: розробка авторів.

На разі майже не досліджені питання формування конкретної структури і моделі інформаційного забезпечення, які б враховували специфічні потреби підприємства, пов'язані з його галузевою приналежністю.

Якість інформаційного забезпечення залежить також від можливостей інформаційних технологій його реалізації, оптимізації інформаційних потоків,

побудови ефективного інформаційного взаємозв'язку із зовнішнім середовищем. Високий рівень інформаційного забезпечення соціального аудиту сприятиме підвищенню оперативності, адекватності та ефективності прийняття рішень, як за оперативного, так і за стратегічного управління досліджуванім підприємством.

Розробка ІЗ соціального аудиту полягає у формуванні системи інформаційних технологій, програмних і технічних засобів для:

- організації безперервного процесу збирання, опрацювання, зберігання, пошуку і своєчасної передачі достовірної інформації щодо соціального аудиту на всі рівні управління;

- забезпечення високої надійності та вірогідності інформації відповідно до встановлених вимог щодо збирання й опрацювання на кожному рівні управління.

Зміст інформації, порядок її обробки, формування, передачі визначається галузевою належністю підприємства, його організаційною структурою, специфікою технологічних процесів.

Складність розгляду соціального аудиту підприємств пов'язана з наявністю взаємопов'язаних та взаємозалежних сторін його діяльності, які мають свої пріоритети та визначаються, насамперед:

- спеціалізацією підприємства;
- сезонністю робіт, коли важливо виконати визначений комплекс у зазначений термін при найбільш ефективному використанні ресурсів;
- залежністю результатів робіт від рівня розвитку та функціонування соціальної сфери;
- залежністю від діяльності державних та законодавчих органів;
- залежністю від рівня розвитку та ефективності роботи інфраструктури.

Сучасні підприємства функціонують в умовах постійної зміни як «зовнішнього середовища» (нормативно-правове законодавство, економічні

умови), так і «внутрішнього» (зміна форм власності, реструктуризація підприємств). Це, у свою, чергу приводить до зміни змісту інформації, методів та алгоритмів обробки і напрямків її передачі.

Сучасне забезпечення інформацією підприємств має певні недоліки, а саме: недостатнє забезпечення засобами збору та обробки інформації, застарілість та недоступність її, застарілі методи збору інформації та неоперативна її передача. Усвідомлення та вчасне впровадження інформаційного забезпечення управління сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень стосовно виробництва та реалізації продукції [25,с.6-7].

Гуцайлюк З. В. запропонував процедуру збору даних, побудовану за трьома рівнями:

- рівень перший – так званий низовий рівень (різного роду виробничі відділи, склади). На даному рівні відбувається збір первинних документів з обліку матеріалів на складі, готової продукції, виробітку робітників та ін.;

- рівень другий – загальногосподарський рівень (допоміжні підрозділи, відділи, служби і т.д.). Тут відбувається збір інформації стосовно обліку фінансово-розрахункових операцій, матеріальних цінностей, основних засобів, обліку праці та заробітної плати тощо;

- рівень третій – рівень зведеного обліку (бухгалтерія). На цьому рівні відбувається групування і узагальнення інформації, зібраної на попередніх двох рівнях [73, с.70].

Формування інформаційного забезпечення соціального аудиту потребує комплексного врахування особливостей взаємодії структурних складових інформаційної системи; інформаційних технології реалізації методів обробки інформації; функціональних можливостей технічних засобів. На Рис. 4.5. проілюстровано рівні формування інформаційного забезпечення соціального аудиту

на підприємствах (мікрорівень).

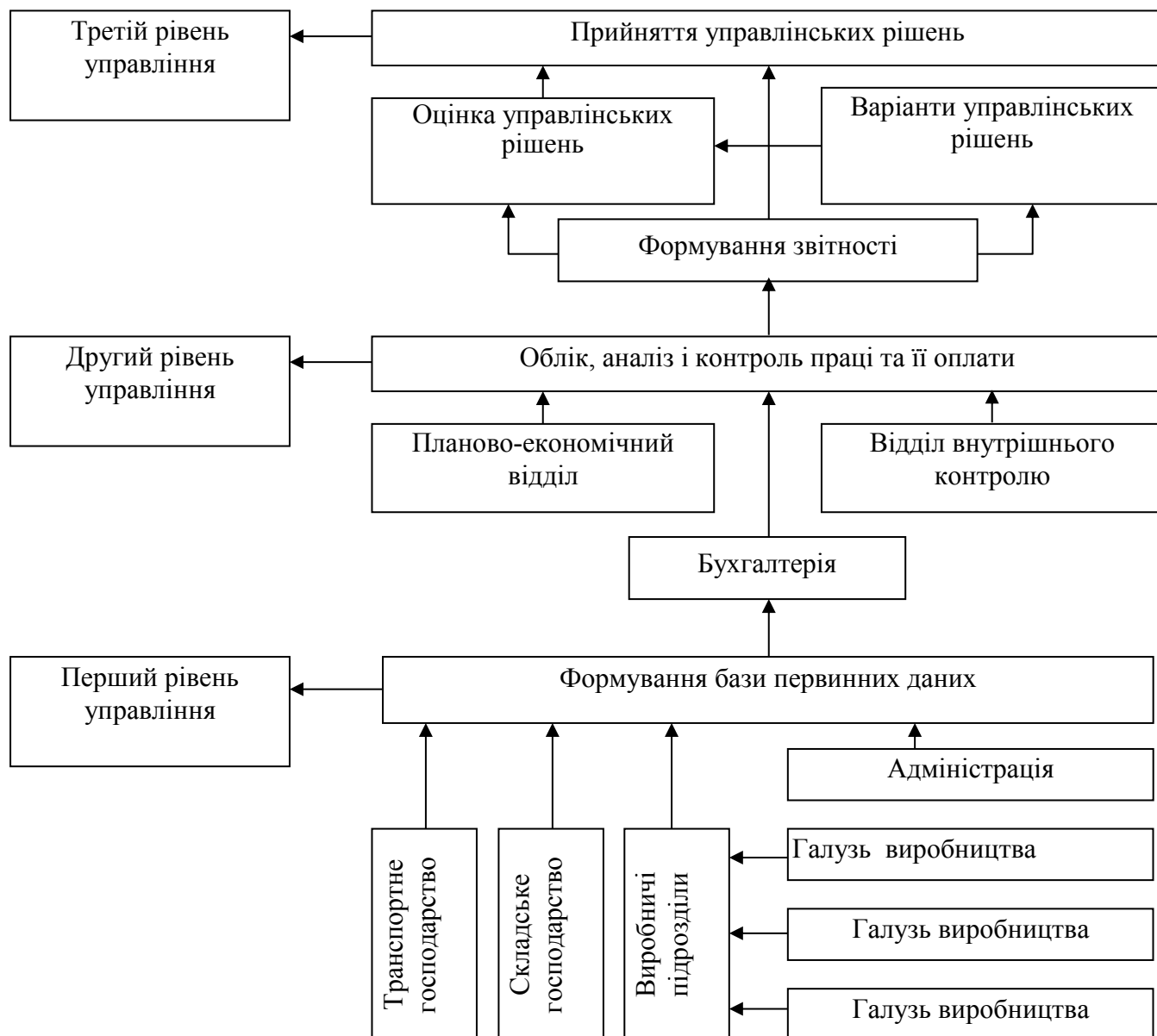


Рис. 4.5. Рівні формування інформаційного забезпечення соціального аудиту на підприємствах (мікрорівень)

Джерело: розробка авторів на основі джерела [73, с. 70].

Запропоновано удосконалений порядок (рис.4.6.) формування інформаційного забезпечення соціального аудиту відповідно до рівнів управління: перший - глобальний рівень; другий - макрорівень; третій - мезорівень; четвертий - мікрорівень, що складається із стратегічного, тактичного та оперативного підрівнів, що сприятиме оптимізації формування інформаційних потоків на підприємстві.



Рис. 4.6. Рівні інформаційного забезпечення соціального аудиту
Джерело: розробка авторів.

Особливо важливим питанням при створенні ІЗ є визначення кола потенційних користувачів та їх інформаційних потреб. Литвиненко Я. В. пропонує все коло користувачів інформаційного забезпечення поділити на дві групи: внутрішні та зовнішні [182, с.17]. Таким чином, до внутрішніх користувачів ІЗ соціального аудиту підприємств належать:

- керівники підприємства;
- працівники планово-економічного відділу;
- працівники бухгалтерії;
- власники та співвласники підприємства;
- працівники підприємства

До зовнішніх користувачів належать:

- податкові адміністрації всіх рівнів;
- фінансово-кредитні органи;
- потенційні інвестори;
- контролюючі органи;
- кредитори.

Інформаційні потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів відрізняються за обсягами необхідної інформації та за її змістом.

Інформаційне забезпечення соціального аудиту інформаційно взаємопов'язане з різними ділянками обліку: фінансово-розрахункових операцій, витрат на виробництво, готової продукції, зведеного обліку та складання звітності та підсистемою обліку та управління кадрами.

Такий взаємозв'язок забезпечується за рахунок:

- зворотних зв'язків між різними ділянками обліку;
- використанням вихідної інформації однієї ділянки обліку як вхідну для іншої ділянки;
- спільність деяких джерел інформації для кількох ділянок обліку;
 - спільність деяких первинних та звітних форм для кількох ділянок обліку;
 - уніфікованість системи кодування інформації в інформаційній системі

бухгалтерського обліку для всіх ділянок;

– взаємоузгодженість показників, які характеризують конкретний об'єкт і використовуються на взаємопов'язаних ділянках обліку. Комплексом задач обліку фінансово-розрахункових операцій використовується інформація про виплати заробітної плати через касу та розрахунковий рахунок, нарахування та сплату страхових внесків тощо, отримана з ділянки обліку праці і заробітної плати.



Рис. 4.7. Концептуальна модель інформаційного забезпечення соціального аудиту

Джерело: розроблено авторами.

На цій основі розроблена концептуальна модель інформаційного забезпечення соціального аудиту (Рис.4.7.), що відображає його завдання, функції, складові

і порядок формування інформаційної бази, уможливорює точність, повноту і правильність одержання інформації для прийняття відповідних управлінських рішень соціального спрямування. Підсистема обліку і управління кадрами акумулює інформацію про середньоспискову кількість робітників за звітний період, зміни в кількості та структурі.

Суть інформаційного забезпечення полягає у виконанні облікових, контрольних та аналітичних процедур у режимі реального часу, виявлення та аналізу відхилень від запланованих показників і використання отриманих результатів.

4.2. Соціальна складова обліку та її використання в аудиті

У наш час в рамках традиційного обліку виникають нові модифікації обробки економічної інформації: креативний облік, соціальний облік, облік людських ресурсів, що зумовлює появу нових форматів звітності, зокрема, соціальної. У зв'язку з цим набувають актуальності питання, пов'язані з соціальним аудитом, дослідженням його сутнісної природи і місця в системі аудиторсько-консалтингових послуг.

Одним із важливих завдань розвитку бухгалтерського обліку в сучасних умовах в Україні є адаптація ринкових облікових інституцій до вітчизняної практики. Однак їх новизна, незважаючи на наявність досліджень з даної тематики, зумовлює виникнення в бухгалтерському обліку питань, що потребують вирішення. Залишається недостатньо розробленим питання можливості існування креативного обліку, хоча дане поняття широко використовується в обліковій літературі, його взаємозв'язок з обліковою політикою на рівні підприємства не досліджений.

Доцільно визначити можливість існування креативного обліку в національній

системі бухгалтерського обліку та виявити перспективні напрями досліджень у даній сфері.

Виконання поставлених перед бухгалтерським обліком завдань із забезпечення зовнішніх користувачів інформацією про майновий та фінансовий стан підприємства вимагає встановлення загальновизначеної сукупності принципів та правил, які використовуються в бухгалтерському обліку у процесі підготовки та відображення інформації. Разом з тим, жорстке нормативне регулювання бухгалтерського обліку, яке мало місце в плановій економіці, позбавляє його можливостей оперативно реагувати на зміни в зовнішньому середовищі. Облікова політика підприємства є тим важливим засобом, завдяки якому існує можливість розумного поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку (рис.4.8.).

На дієвість і ефективність організації бухгалтерського обліку впливають:

1. взаємовідносини між людьми та результатами їх трудової діяльності;
2. політика керівництва і методи, що використовуються для впливу на персонал;
3. повноваження та функції працівників підприємства на різних рівнях управління.

Успішна організація облікових процесів передбачає не лише чіткий розподіл обов'язків, а й ефективну комунікацію між усіма учасниками облікового циклу. Управлінські рішення щодо персоналу, мотивації, стилю керівництва безпосередньо впливають на якість ведення обліку та своєчасність формування звітності. Крім того, гармонійне поєднання функціональних ролей у межах організаційної структури підприємства сприяє узгодженості дій, зменшенню ризиків помилок та забезпеченню високого рівня відповідальності за облікову інформацію.



Рис. 4.8. Організація обліку за допомогою системи внутрішніх регламентів
Джерело: розроблено на основі джерела [179].

Отримана в системі бухгалтерського обліку інформація використовується за такими напрямками:

- 1) прийняття обґрунтованих стратегічних та поточних рішень;
- 2) керування потоками платежів по забезпеченню черговості заходів;
- 3) інформаційне підтвердження вартості витрат і доходів за спектром сфер діяльності;
- 4) оперативний контроль за використанням матеріальних ресурсів.

Таким чином, облікова інформація, отримана у результаті якісно сформованої облікової політики має відображати:

- 1) ідентифікацію та систематизацію даних, накопичення, контроль та передавання інформації за напрямками документообігу;
- 2) систему обліку, яка пов'язана з деталізацією доходів і витрат виробництва;
- 3) економічну систему підприємства за підрозділами діяльності;

4) систему обліку, яка забезпечує фінансову та нефінансову інформацію, необхідну для відповідних користувачів.

Погоджуємось з припущенням М. І. Кутера про те, облікова політика виникає тоді, коли бухгалтер, окрім констатації об'єктивних господарських процесів (наприклад, виплата грошових коштів), які не мають альтернативного підходу, починає робити припущення про наявність визначених умов або неіснуючих у дійсності подій (наприклад, розрахунок фінансового результату або розподіл накладних витрат) з метою отримання інформації, необхідної, передусім, для аналізу ефективності роботи підприємства. «Як тільки бухгалтер робить припущення і відображає не тільки очевидні факти, – зазначає М.І. Кутер, – виникає простір для ствердження, групових інтересів і, звичайно, облікової політики. Учасники господарського процесу, переслідуючи власні інтереси, ставлять перед обліком визначені цілі, які досягаються (або не досягаються) шляхом вибору облікової політики» [174, с. 542-543; 175, с. 120].

Проте, чи є поняття «облікова політика» та «креативний облік» тотожними? Вивчення чинної нормативної бази дозволило зробити висновок, що офіційно в Україні термін «облікова політика» було введено в 1999 р. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [271]. На відміну від вітчизняної практики, в зарубіжній генезис цього поняття налічує не один десяток років. Так, в праці теоретиків Е. С. Хендриксена, М. Ф. Ван Бреда вказується, що перша спроба встановити офіційний стандарт бухгалтерського обліку (з яким ототожнюється в цій праці облікова політика) в США була ще в 1929 році [418].

Концепція креативного обліку полягає у формуванні на підприємствах духу оновлення всіх сфер діяльності на основі освоєння двох етапів розвитку - розширення інформації та створення знань для поширення серед персоналу. Мета креативного обліку – генерування інформації на запит менеджерів нижчого, середнього та вищого рівнів, що підвищує ефективність роботи обліковців

та управлінців.

Питання креативного обліку і облікової політики в своїх працях розглядали С. Ф. Голов, О. А. Заббарова, С. Ф. Легенчук, Ч. В. Малфорд, С. М. Міщенко, М. Р. Метьюс, М. С. Пушкар, О. А. Лаговська, В. А. Кулик та ін.

У своїх дослідженнях вони розкривають питання сутності та сфери використання креативного обліку, зв'язку креативного обліку з бухгалтерською етикою, національних особливостей етики креативного обліку, пошуку креативних методів бухгалтерського обліку.

Особлива увага в останніх публікаціях присвячена проблемам застосування креативного обліку як форми бухгалтерської маніпуляції, його впливу на корпоративні скандали пов'язані з фальсифікацією фінансової звітності.

Регулювання обліку в Україні здійснюється відповідно до чинного законодавства, постанов Кабінету Міністрів України, нормативно-правових актів Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики, Головної державної податкової служби України, Національного банку України та інших державних органів.

Регламентування обліку за допомогою чітких правил – невід'ємна частина обліку. Облік – це міст, який поєднує економіку і право, тому практикуючий бухгалтер виступає як юрист, суддя учасників господарських процесів, і як їхній радник з економічних питань.

Навіть з розробкою облікових стандартів та законодавчих актів мають місце факти приховування прибутку. Це робиться для того, щоб більш вигідно відобразити діяльність підприємства для акціонерів, інвесторів й інших зацікавлених осіб і ввести їх в оману.

Креативний облік – термін, який часто перекладають як творчий облік. Раніше подібна «творчість» зводилася до викривлення облікових даних, сьогодні, креативний облік розглядається як результат застосування облікової політики і

втрачає свій негативний відтінок.

Вітчизняні вчені пов'язують виникнення креативного обліку в нашій державі із прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», який надає можливість формування облікової політики та реалізації творчого підходу під час формування інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

З одного боку, «креативним» може бути визнаний будь обліковий метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам і принципам, проте здійснюється в межах чинного законодавства та обраної підприємством облікової політики. У гіршому його прояві – це процес викривлення показників обліку та звітності шляхом порушення чинного законодавства з метою задоволення інтересів певних груп зацікавлених осіб.

Практично всі вчені відзначають двоїсту природу «креативного» обліку, підпорядкованість його певній меті та зв'язок із обліковою політикою підприємства (таблиця 4.7).

Перший варіант «креативного обліку» є легітимним, оскільки, у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» (п. 10) зазначено, що якщо немає Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку або Міжнародного стандарту фінансової звітності, який застосовується до конкретної операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики, щоб інформація була доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень та достовірною, в тому значенні, що показники фінансової звітності.

Другий варіант «креативного обліку» здійснюється із порушенням чинного законодавства, зводиться до нелегітимних бухгалтерських маніпуляцій та передбачає фальсифікацію інформації про факти господарської діяльності

Таблиця 4.7

Визначення поняття «креативний облік»

Автор	Визначення
Метьюс М. [209, с.13]	Це будь-який метод бухгалтерського обліку, що не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартом чи принципам, але забезпечує достовірне подання стану справ у компанії.
Медведєв М.Ю.[332]	Облік, спрямований на податкову оптимізацію.
Пушкар М.С. [300, с.10]	Одне з джерел інформації, що має великий ступінь довіри, оскільки ґрунтується на даних системного обліку.
Голов С.Ф.[57, с.32]	Формальне застосування або цілеспрямований вибір методів і принципів бухгалтерського обліку для забезпечення показників фінансової звітності, які відповідають цілями окремих осіб, але вводять в оману широке коло користувачів.
Верига Ю.А.[332]	Креативний облік – це будь-який науковий метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам та принципам.
Легенчук С.Ф.[188, с.88]	Повністю бухгалтерський облік може бути креативним або творчим лише тоді, коли він ведеться як в межах, так і з порушенням встановлених законодавчих норм та принципів обліку.
Кулик В.А.[172]	Креативний облік – термін, який часто перекладають як творчий облік.

Джерело: розробка авторів.

Таким чином, креативний облік можна визначити як формальне застосування або цілеспрямований вибір методів і принципів бухгалтерського обліку для забезпечення показників фінансової звітності, які відповідають цілям окремих осіб, але вводять в оману широке коло користувачів [333]. Аналізуючи останні

дослідження, можна дійти висновку, що більшість науковців схилиються до того, що креативний облік є результатом облікової політики і втрачає свій негативний відтінок.

Хоча, окрема група авторів вважає його легальним способом прикрашання чи погіршення показників звітності або ж маніпулюванням (шахрайством). Маніпулювання в обліку – здійснення законних дій бухгалтером і керівництвом підприємства в межах механізму умовно-креативного обліку з метою коригування стану та результатів діяльності підприємства, що призводить для задоволення інтересів управлінців чи власників, однак зумовлює невідповідність господарських операцій очікуванням ринку. Креативний облік – термін, який часто перекладають як творчий облік. Раніше подібна «творчість» зводилася до вуалювання і викривлення облікових даних. Креативний облік – це будь-який науковий метод, який не відповідає загальноприйнятій практиці або встановленим стандартам та принципам. Доцільно відмітити, що креативний облік є позитивним тоді, коли використовується без прямого порушення законодавства для відображення основних тенденцій у зміні вартості бізнесу і достовірної картини стану справ фірми, особливо, якщо не існує інших методів відображення в обліку нової операції. Сучасні ринки швидко змінюються, і фінансова звітність повинна відображати ці зміни. Наприклад, у разі стрімкого зростання технологічних компаній традиційні методи оцінки можуть не повністю відображати їхню вартість. Використання **креативного підходу** дозволяє враховувати такі аспекти, як нематеріальні активи, репутація компанії та ринкові перспективи. Таким чином, креативний облік може бути ефективним інструментом фінансового менеджменту, якщо використовується етично та відповідно до стандартів бухгалтерського обліку. Його застосування має бути обґрунтованим, прозорим та відповідати інтересам усіх зацікавлених сторін.

Вплив облікової політики на аналітичні показники та інформацію про доходи власників зображено на рис. 4.9.



Рис. 4. 9. Логічна схема впливу облікової політики на прийняття рішень користувачами

Джерело: розробка авторів з використанням джерела [177].

Крім контрагентів підприємства та його власників, слід звернути увагу на можливість за допомогою елементів облікової політики спричиняти зміни податкових зобов'язань, а саме тих, які розраховуються за даними бухгалтерського фінансового обліку і звітності. Можливість використання облікової політики для

коригування податкових прав та зобов'язань зведена до мінімуму. Причини можна назвати дві, які, однак, знаходяться в тісному зв'язку. По-перше, це жорстке нормативне регулювання розрахунків підприємства за податками і платежами з бюджетом різних рівнів. Звідси обмеженість кількості інструментів. Друга причина полягає в повному розмежуванні бухгалтерського фінансового обліку та податкових розрахунків, яке фактично призводить до того, що на підприємствах ведуться два види обліку, причому фінансовий облік відходить на другий план, оскільки, в першу чергу, розрахунки зі сплати податкових зобов'язань підлягають зовнішньому контролю.

Суб'єкт формування облікової політики при виборі конкретного елементу повинен оцінити його вплив на показники фінансової звітності і, як наслідок, на аналітичні показники; з'ясувати, чи узгоджена зміна в аналітичних показниках з загальною концепцією розвитку підприємства; встановити відповідність реакції користувачів тактичним цілям підприємства. Слід врахувати, що процес вибору ускладнюється неможливістю точної кількісної оцінки реакції користувачів звітності на зміни аналітичних показників фінансового стану економічного суб'єкта, їх зіставлення з величиною впливу на податки та іншими економічними факторами.

Система обліку та система фінансової звітності підприємств повинні бути абсолютно зрозумілі всім, хто може і хоче з ними працювати, а отже, вони повинні бути інтегровані у світову систему, складатися за єдиними нормами і правилами.

Необхідно застосовувати єдину уніфіковану облікову та звітну системи, зрозумілі для всього світового співтовариства, прозорість яких забезпечується застосуванням єдиних облікових стандартів, і дбати про те, щоб облік витрат, доходів, визначення результатів діяльності, калькулювання собівартості та складання звітності здійснювалися за міжнародними стандартами фінансової звітності. При цьому якість облікових процедур та стан професійності аудиту можуть впливати на економічне процвітання підприємства.

Нині завдяки спільним зусиллям розвинених країн створюється уніфікована система бухгалтерського обліку. Тому найбільш перспективними системами обліку

та звітності для масового використання є міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності (МСФЗ).

Основні передумови необхідності переходу на МСФЗ:

1. Розширення як вертикальних, так і горизонтальних господарських зв'язків, які активізують самостійність суб'єктів господарювання.
2. Активізація ролі грошей, що спричинить збільшення попиту на кредитні гроші, для отримання яких банкам потрібні від суб'єктів господарювання спеціальні фінансові документи, які б надали можливість провести фінансовий аналіз підприємства швидко та якісно.
3. Необхідність іноземних інвестицій.
4. Простежується стійка тенденція для підприємств, які ведуть міжнародний бізнес.
5. Поступова інтеграція в європейський економічний простір.

Таким чином, облік не може бути креативним, оскільки значною мірою регламентується за допомогою чітких правил. Повна креативність обліку означала б можливість порушення законодавчо встановлених правил ведення обліку, тому бути креативним або творчим він може лише тоді, коли він ведеться як в межах, так і з порушенням встановлених законодавчих норм та принципів обліку.

Варто погодитись з М. С. Пушкарем, що існування креативного обліку можливе в межах альтернативних варіантів, передбачених обліковою політикою на основі врахування існуючих принципів обліку [300].

Натомість С. Ф. Легенчук пропонує назву «умовно-креативний облік». Для визначення обліку, орієнтованого на умисне порушення законодавчих норм та принципів обліку, доцільно використовувати назву «агресивний облік», яка досить часто вживається зарубіжними вченими: А. Карманською, Ч. В. Малфордом [460, с. 300], Є. Є. Коміскі [459, с.210]. Взаємозв'язок між запропонованими поняттями представлено на рис.4.10.

Основні напрями сучасного українського «творчого» обліку:

- завищення прибутковості для можливості нарахування якнайбільших

дивідендів;

– заниження реальної прибутковості з метою позбавлення власників корпоративних прав належних їм виплат;

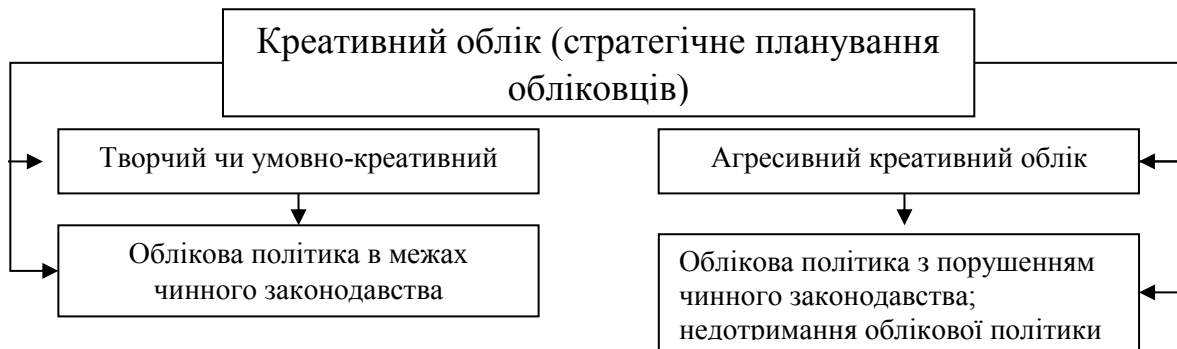


Рис.4.10. Підходи до креативного обліку

Джерело: сформовано авторами на основі джерел [57;172;1 88; 300].

– завищення прибутковості та заниження обсягів зобов'язань з метою отримання вищої категорії позичальника при залученні кредитних ресурсів;

– завищення прибутковості державними підприємствами заради зниження обов'язкових платежів до бюджету;

– коригування показників дохідності для отримання бажаного податкового статусу підприємства;

– маніпулювання зі структурою та вартістю активів для задоволення офіційних обмежень, запроваджених чинним законодавством;

– штучне поліпшення показників дохідності, прибутковості та ліквідності для заохочення потенційних стратегічних інвесторів;

– прискорення відображення валових витрат у податковому обліку з метою оптимізації бюджетних платежів з податку на прибуток [459, с. 5]

У розвинених країнах Європи і США проблему маніпуляцій в обліку (шахрайства) вирішують шляхом підвищення рівня професійної етики бухгалтерів і аудиторів.

Активізація робіт над створенням кодексу бухгалтерської етики, в першу

чергу в США, свідчить про спробу викорінити подібні зловживання силами самої облікової спільноти. Великий оптимізм у бухгалтерських асоціацій у цьому контексті викликає досвід Нової Зеландії, де система облікових стандартів та законодавче регулювання обліку в сукупності з діяльністю саморегулюючих організацій гранично знизили можливості для використання технологій творчого обліку.

Таким чином, можна зробити висновок, що формуючи облікову політику, підприємства не завжди прагнуть до підвищення достовірності інформації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, часто створення розпорядчого документу про облікову політику підпорядковане іншим завданням.

Крім того, застосування будь-якого методу креативного обліку може бути лише тимчасовим заходом. У довгостроковій перспективі креативний облік сам по собі не може перетворити збиток на прибуток або запобігти загрозі банкрутства. Застосування бухгалтерами креативного обліку нерозривно пов'язане з питаннями професійної етики.

Інформація, яку надає облікова політика підприємства, є надійною, коли в ній немає істотних помилок та перекручень, і коли користувачі можуть покластися на неї, як на правдиво представлене джерело.

Керівники підприємства на етапі формування облікової політики мають використовувати креативний підхід до вибору даних елементів. Але креативність має бути обмежена якісними характеристиками інформації, що визнані в стандартах обліку. Недоцільним є виділення креативного обліку в окремий вид, як можливий творчий підхід до здійснення бухгалтерського обліку в частині облікової політики підприємства.

Соціальна відповідальність в умовах формування концепції збалансованої господарської діяльності – це поширення практики соціальної відповідальності в системі менеджменту на сучасному етапі трансформації економіки. У процесі формування теоретичних та практичних підходів становлення сталого

національного розвитку інтеграція універсальних принципів, що стосуються прав людини та її трудових позицій, а також стандартів охорони довкілля є актуальною та своєчасною.

Фундамент наукового менеджменту закладений у працях П. Дракера, Г. Саймона, А. Етціоні, Л. Берталанфі, Р. Майлза, Дж. Армстронга, К. Гріна [446; 472]. Їхні роботи послужили вихідною точкою для практичних розробок у сфері «гуманізації праці» і нових форм організації соціального управління, а також стали основою спеціальної управлінської функції, названої управління персоналом чи (що більш правильно) управління людськими ресурсами.

Проблема реалізації соціальної відповідальності на різних рівнях з використанням організаційно–економічного та організаційного інструментарію залишається в Україні недостатньо розробленою: потребує подальших досліджень методологія ведення соціального обліку та практичне її застосування (зокрема, створення загальнодержавних форм звітності, які опосередковано або прямо будуть відображати реалізацію соціальних програм підприємства).

Соціальну функцію підприємництва (зазвичай в обороті використовують такі категорії як «соціальна відповідальність бізнесу», «корпоративна соціальна відповідальність») оцінюють за допомогою соціального аудиту.

Методологічною базою соціального аудиту слугують основні положення теорії соціоекономіки, розробленої американським науковцем і суспільним діячем А. Етціоні на основі філософії комунітаризму [472, с. 600]. На відміну від інших різновидів аудиту, практичне спрямування соціального аудиту переважно виражається в діагностиці стану соціальних відносин на мікрорівні, управлінні соціальним капіталом і відповідності внутрішніх правил обов'язковим умовам трудового законодавства.

Щодо процесу формування сучасної концепції соціального аудиту, цілком справедливо зазначити, що це і є саме той випадок, коли, незважаючи на позитивне значення для концепції людського розвитку попередніх теорій, основним

«постачальником» нових ідей є саме життя, повсякденна практика суспільного розвитку. Заслугує на окрему увагу й «теорія соціальної спрямованості», одним з авторів якої є А. Етціоні. Він трактував «мобілізаційні сили колективів і суспільств як основне джерело їх власних перетворень і трансформацій їхніх відносин з іншими соціальними одиницями» [472, с. 393]. У рамках цієї теорії порушено питання про те, як той або інший суб'єкт спрямовує процес і змінює структуру або межі соціального цілого [472, с. 78]. Дійсним суб'єктом соціальної самотрансформації А. Етціоні назвав колективи різних типів.

Для досягнення цих цілей суб'єкти господарювання повинні враховувати необхідність одержання оперативної та достовірної інформації про вплив підприємства на різні сторони життя суспільства. Це обумовлює необхідність переформатування інформаційного забезпечення оцінки результативності не тільки виконання економічних показників, а й показників соціального розвитку трудових ресурсів.

Сьогодні дані обліку та фінансової звітності не є достатнім джерелом інформації для прийняття не тільки стратегічних, а й оперативних управлінських рішень. Як показує практика, синергетичним ефектом розмежування бухгалтерського та податкового обліку стало те, що облік чим далі, тим більше втрачає свої домінуючі позиції в інформаційному забезпеченні [27]. Не враховуються й законодавчо не врегульовуються переваги та потенційний ефект управлінського обліку. Потребують активної інтеграції підсистеми бухгалтерського обліку.

Першочерговими принципами інтеграції мають стати уніфікація методів визначення доходів, витрат та кінцевого фінансового результату. Все частіше у звітах суб'єктів, засобах масової інформації та політичних виступах (як західних, так і вітчизняних) можна зустріти посилення на так званий соціальний облік (таблиця 4.8). Аналіз наведених дефініцій та функцій соціального обліку дає змогу запропонувати власне визначення даного явища.

Таблиця 4.8

Визначення дефініції «соціальний облік»

№ з/п	Визначення сутності соціального обліку авторами	Автор
1.	«Соціальний облік – відображення фактів господарської діяльності в рамках економічних та організаційних заходів використання, збереження, розвитку трудових ресурсів підприємства з урахуванням еколого-економічного забезпечення їх реалізації» [178, с. 114; 179, с. 258].	С. О. Левицька
2.	«Соціально-орієнтований бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі користувачам достовірної та неупередженої інформації про стан та результати фінансування соціальних програм (заходів)» [246, с. 24; 247, с.185].	С. М. Петренко, В. О. Бесарабов
3.	«Бухгалтерський соціальний облік – це інтегрована система збору й ідентифікації, реєстрації та узагальнення даних соціально-екологічного характеру з метою визначення ефективності соціальних витрат, а також надання соціальної інформації для обґрунтування і прийняття рішень» [181	В. С. Лень, Ю. В. Крот
4.	«Соціальний облік не є окремим видом обліку, а функціонує в межах фінансового та управлінського і надає відповідну інформацію про соціальну орієнтованість господарської діяльності підприємства» [508, с. 137].	І. В. Омецінська
5.	«Соціальний облік має право на існування як 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, метою якого є формування даних для підготовки нефінансової звітності, що є складником звітності про сталий розвиток» [54, с. 132–133].	І. В. Годнюк, Н. В. Семенишен а
6.	«Соціальний облік та, зокрема, екологічний облік передбачають тільки необхідність більшої деталізації окремих об'єктів обліку в аспекті екологічної спрямованості, він не може виступати як самостійна облікова система та має розглядатися виключно в контексті додаткової вимоги щодо аналітичності бухгалтерської інформації» [169, с. 78].	С. А. Кузнецова

Джерело: розробка авторів на основі джерел [178; 246; 181; 508; 54;169;358].

Соціальний облік – це один із секторів системи обліку на підприємстві, що надає зацікавленим сторонам (стейкхолдерам) інформацію про соціальний аспект діяльності підприємства, враховуючи ідею корпоративної соціальної відповідальності.

Ідея корпоративної соціальної відповідальності набула закінченого вигляду декілька десятків років тому, коли на всесвітньому економічному форумі в Давосі Генеральний секретар ООН Кофі Анон звернувся до лідерів найбільших компаній світу із закликом приєднатися до міжнародної ініціативи – Глобального договору [321], в рамках якого створюються умови для співпраці бізнесу з установами ООН, профспілками, неурядовими організаціями для втілення в життя загальних принципів соціальної рівності та збереження довкілля.

Спираючись на перевагу спільних дій, у Глобальному договорі визначено завдання розвитку принципів соціальної відповідальності бізнесу, забезпечення його участі у вирішенні найбільш гострих проблем глобалізації. Таким чином, приватний бізнес, приєднавшись до договору в співпраці з іншими соціальними партнерами, зможе сприяти реалізації ідеї формування стійкої і відкритої глобальної економіки.

Глобальний договір є системою стосунків у формі мережі, організованої на базі Бюро Глобального договору і шести установ ООН і всіх учасників, що приєднались, включивши його принципи в свою стратегію розвитку і практичної діяльності [321].

В основу Глобального договору покладено 10 принципів соціальної відповідальності, які, у свою чергу, розроблені на основі загальноприйнятих людських цінностей: дотримання прав людини, досягнень у сфері трудових відносин, збереженні навколишнього середовища та протидії корупції (таблиця 4.9).

Таблиця 4.9

Десять Принципів Глобального Договору ООН

Складові	Сутність принципів Глобального Договору ООН
ПРАВА ЛЮДИНИ	Принцип 1. Ділові кола повинні підтримувати та поважати захист проголошених на міжнародному рівні прав людини. Принцип 2. Ділові кола не повинні бути причетні до порушень прав людини.
ТРУДОВІ ВІДНОСИНИ	Принцип 3. Ділові кола повинні підтримувати свободу об'єднань та реальне визнання права на укладання колективних договорів. Принцип 4. Ділові кола повинні виступати за ліквідацію всіх форм примусової праці. Принцип 5. Ділові кола повинні виступати за повну ліквідацію дитячої праці. Принцип 6. Ділові кола повинні виступати за ліквідацію дискримінації у сфері праці та зайнятості.
НАВКОЛИШНЄ СЕРЕДОВИЩЕ	Принцип 7. Ділові кола повинні підтримувати підхід до екологічних питань, заснований на принципі обережності. Принцип 8. Ділові кола повинні запроваджувати ініціативи, спрямовані на підвищення відповідальності за стан навколишнього природного середовища. Принцип 9. Ділові кола повинні сприяти розвитку і розповсюдженню екологічно безпечних технологій.
ПРОТИДІЯ КОРУПЦІЇ	Принцип 10. Ділові кола повинні протидіяти всім формам корупції, включаючи здирництво та хабарництво.

Джерело: розроблено авторами на основі джерела [321].

Перший принцип полягає у тому, що «бізнес має потенціал впливу - позитивного та негативного – практично на всю сферу прав людини.

Відповідно, бізнес повинен розглядати свій потенційний вплив у всіх аспектах. Компанії мають не тільки не порушувати права людини, а й докладати зусилля, щоб розвивати та підтримувати цю сферу через основну бізнес-діяльність, стратегічні соціальні інвестиції, філантропічну діяльність, підтримку партнерських чи державних проєктів. Повага та підтримка прав людини також посилює ділові відносини зі стейкхолдерами. Наприклад, працівники, до яких відносяться з повагою, будуть більш продуктивними та лояльними до роботодавця. При виборі роботодавця чи бізнес-партнера все більше враховують соціальну, екологічну та управлінську складові компанії. Підтримка прав людини та інклюзивні бізнес-моделі також можуть:

- сприяти появі інноваційних продуктів або послуг;
- відкрити доступ до нових ринків;
- зробити бізнес цінним учасником громади та суспільства» [321].

Загальна декларація прав людини засвідчує, що всі люди народжуються вільними і рівними у своїй гідності та правах. Не повинно проводитися жодного розрізнення на основі політичного, правового або міжнародного статусу країни або території, до якої людина належить, незалежно від того, чи є ця територія незалежною, підопічною, несамоврядованою або як-небудь інакше обмеженою у своєму суверенітеті. Конституцією України закріплено всі основні положення міжнародно-правових актів з прав людини, юридично ліквідовано нормативні перешкоди на шляху до забезпечення прав і свобод людини. Норми Конституції України є нормами прямої дії, а звернення до суду для захисту конституційних прав та свобод людини і громадянина безпосередньо на підставі Конституції України гарантується державою [155]. Важливу роль у забезпеченні прав людини відіграють бізнес-організації та ділове середовище загалом. Важливо, щоб кожна бізнес-організація забезпечувала однакові права і свободи своїх працівників, незалежно від раси, кольору шкіри, статі, мови, релігії, політичних або інших переконань, національного чи соціального походження, майнового, станового або іншого становища. Гендерна рівність, яка є однією з ознак правової держави, є одним з головних пріоритетів забезпечення прав людини.

Але становленню гендерної рівності в українському суспільстві перешкоджає низка психологічних стереотипів та економічних чинників. Кризова економічна ситуація лише ускладнює можливість жінок отримати гідне місце роботи, розвивати свою кар'єру, досягати професійних та особистих цілей. Вирішення цих проблем вимагає злагоджених зусиль як з боку правозахисних та громадських організацій, так і з боку бізнес-структур.

Відповідно другого принципу, «причетність означає залучення до порушень прав людини, які вчиняє інша компанія, державна структура чи інша організація. Таким чином, цей принцип охоплює сферу ділових стосунків бізнесу. Ефективна політика та моніторинг у галузі дотримання прав людини допоможуть компаніям знизити ризики залучення до порушень прав людини. У окремих випадках ключову роль із захисту прав людей, яку виконувала держава, зараз виконують неурядові організації. Вони мають набагато ширший набір інструментів та серйозні важелі впливу, до яких бізнесу варто прислухатися» [321].

Третій принцип про те, що «свобода об'єднань означає повагу права всіх роботодавців та всіх працівників на вільне та добровільне встановлення та об'єднання груп для заохочення та захисту їхніх професійних інтересів. І працівники, і роботодавці мають право створювати, об'єднувати свої організації та керувати ними без втручання держави чи будь-якої іншої установи. Щоб мати можливість прийняти рішення, працівники потребують клімату, вільного від насильства, тиску, страху та загроз. Підприємства зіштовхуються з великою кількістю проблем на швидкозмінному світовому ринку. Створення справжнього діалогу з вільними об'єднаннями працівників дає змогу як працівникам, так і роботодавцям краще зрозуміти проблеми один одного та знайти шляхи їх вирішення. Створення асоціацій та здійснення колективних переговорів створюють можливості для конструктивного діалогу» [321].

Четвертий принцип визначає, що «примусова – це будь-яка робота або послуга, яка вимагається від будь-якої особи під загрозою будь-якого покарання і для якої ця особа не запропонувала себе добровільно. Грошове відшкодування працівникові заробітної плати чи іншої компенсації не означає, що робота не

є примусовою. Примусова праця не тільки являє собою порушення основних прав людини, вона також позбавляє суспільства можливості розвивати навички талюдські ресурси на ринках праці. Отже, виснажливі наслідки примусової праці не тільки відчуються окремими особами, а також суспільством та економікою в цілому. Стримуючи належний розвиток людських ресурсів, примусова робота знижує рівень продуктивності та призводить до менш надійних інвестицій та більш повільного економічного зростання. Розуміння причин примусової праці – це перший крок до вжиття заходів проти примусової праці» [321].

Відповідно до п'ятого принципу «термін «дитяча праця» не слід плутати з «працевлаштуванням молоді» або «роботою студентів». Дитяча праця – це форма експлуатації, яка є порушенням права людини і визнається та визначається міжнародними документами. Це оголошена політика міжнародного співтовариства та практично всіх урядів щодо скасування дитячої праці. Для підліткового віку існують правила за міжнародними стандартами, які розрізняють те, що становить прийнятну або неприйнятну роботу. Дізнавайтеся більше про країни, регіони, сектори, економічну діяльність, де можлива дитяча праця. Розвиток обізнаності та розуміння причин і наслідків дитячої праці – це перший крок, який компанія може здійснити для боротьби проти використання дитячої праці» [321].

Шостий принцип про те, що «дискримінація може виникнути в таких сферах: доступ до працевлаштування, до певних професій, просування по службі, а також до навчання та професійного навчання. Недискримінація у зайнятості означає те, що працівники відбираються на підставі їхньої здатності виконувати роботу, а також відсутності відмінностей, виключень або переваг, що виникають з інших причин. Перш за все, компаніям необхідно дотримуватися всіх відповідних місцевих та національних законів. Будь-яка компанія, яка запроваджує заходи щодо сприяння рівності, повинна усвідомлювати різноманітність мови, культури та сімейних обставин, які можуть існувати в колі працівників.

З позитивної сторони, різноманітність у підборі працівників може принести позитивні результати для бізнесу та для громади. Це може сприяти більш ефективному управлінню ризиками, підвищити рівень задоволеності клієнтів та

ділових партнерів, відкрити нові двері або підтримувати ділові можливості» [321].

Сьомий принцип «обережності» передбачає систематичне застосування оцінки ризику, управління ризиками та повідомлення про ризик. Коли існує обґрунтована підозра на шкоду, особи, що приймають рішення, повинні застосовувати запобіжні заходи. Ключем до реалізації обережного підходу, з точки зору бізнесу, є ідея профілактики, а не відновлення. Інакше кажучи, більш рентабельно приймати негайні заходи для того, щоб екологічна шкода не виникала.

Компанії можуть підтримувати даний принцип, повідомляючи про потенційні ризики для споживача та надаючи повну інформацію про ризики для громадськості. Також принцип передбачає отримання попереднього дозволу, перш ніж деякі продукти, які вважаються потенційно небезпечними, розміщуються на ринку» [321].

Про восьмий принцип йдеться у «Ріо-де-Жанейрській декларації», де задекларовано, що бізнес несе відповідальність за свою діяльність та за те, щоб вона не завдала шкоди навколишньому середовищу. Суспільство сподівається, що бізнес стане активним та чесним гравцем. Чисті та більш ефективні процеси означають підвищення продуктивності використання ресурсів. Екологічно відповідальні компанії також користуються податковими стимулами або програмами дозволів. Крім того, працівники та споживачі все більше зацікавлені у відповідальних компаніях» [321].

Слід зазначити, що дев'ятий принцип про те, що «екологічно безпечні технології повинні захищати навколишнє середовище, сприяти зменшенню забруднення, більш безпечно та розумно використовувати ресурси, переробляти більше відходів та продуктів. Вони включають різноманітні екологічно чисті технології виробництва та технології запобігання забрудненню, а також технології кінцевого трубопроводу та моніторингу. Крім того, вони включають ноу-хау, процедури, товари та послуги та обладнання, а також організаційні та управлінські процедури. Реалізація екологічно чистих/безпечних технологій в бізнесі допомагає компаніям зменшити використання сировини, що призводить до підвищення ефективності. Також технологічна інновація створює нові можливості для бізнесу та сприяє підвищенню загальної конкурентоспроможності компанії» [321].

Відповідно до десятого принципу «існує багато причин, чому ліквідація корупції стала пріоритетом у бізнес-спільноті. Довіра до бізнесу серед інвесторів, клієнтів, працівників та громадськості була підірвана скандалами з ділової етики по всьому світу. Підприємства зіштовхуються з високими етичними та діловими ризиками, що ведуть до потенційних витрат, коли вони не в змозі ефективно боротися з корупцією у всіх її формах. Глобальний договір ООН передбачає, що для боротьби з корупцією та з метою реалізації десятого принципу учасники мають використовувати три елементи:

внутрішній – як перший і основний крок впровадження антикорупційної політики та програми в рамках своїх організацій та їхніх бізнес-процесів;

зовнішній – звіт про боротьбу з корупцією в щорічному Звіті про прогрес, а також обмін досвідом та найкращими практиками;

колективний – об'єднання зусиль з іншими зацікавленими сторонами, для збільшення зусиль щодо боротьби з корупцією [321].

Зацікавлені сторони, як правило, включають власників, кредиторів, службовців, постачальників, дистриб'юторів, місцеві громади та клієнтів. Ціни та інші механізми регулюються з урахуванням уподобань людей у кожній групі. Оскільки кожна сторона може вільно припинити свої стосунки та захистити свою репутацію, система здійснює самоконтроль та самокорекцію.

Зарубіжні науковці Д. Армстронг та К. Грін (Armstrong, J. S., & Green, K. C. 2013) зазначають, що прагнення довгострокових прибутків спонукає фірми добре ставитись до інших сторін та уникати введення їх в оману [446]. Наприклад, фірми повідомляють клієнтів про обмеження їхньої продукції, щоб зберегти переваги хороших довгострокових відносин та уникнути витрат на усунення незадоволення клієнтів та судові процеси.

Якщо менеджери погано ставляться до власників, власники можуть знайти нових менеджерів. Якщо фірми погано ставляться до інших стейкхолдерів, вони можуть шукати фірми, які ставляться до них краще. Покупці шукають продукцію, яка найкраще відповідає їхнім потребам.

Для цього вони можуть отримати незалежну інформацію від інших,

в Інтернеті, використовувати перевірених постачальників або купувати відомі бренди. Якщо покупці виявлять, що їх ввели в оману, вони можуть покарати продавця, не купуючи товар у майбутньому, вимагаючи повернення коштів, відмовляючи інших від здійснення покупки, розміщення коментарів в Інтернеті або подання позову. Нарешті, існують давні засоби правового захисту як у деліктному, так і в договірному законодавстві, якщо зацікавленим сторонам або іншим особам завдано шкоду або може бути заподіяно шкоду [446, с.1923].

Поділяємо думку М. Б. Чижевської про те, що вимоги до учасників мережі публічної звітності та прозорості у формі декларації «Звіт з прогресу» зі специфічними соціальними показниками відіграли не останню роль у становленні соціального аудиту [428]. Саме в цьому часовому проміжку, крім звичних показників аналітики, почали оцінювати діяльність компаній і з погляду етичності їх поведінки по відношенню до інвесторів, постачальників, клієнтів і, нарешті, до своїх співробітників [428;429].

Фактично зерна, засіяні ООН, лягли на благодатний ґрунт – інституціональне середовище, яке склалося на той час і було підготовлене до формалізації нового інституту. Підтвердженням цього стали масові протести в середині 90-х рр. у відповідь на рішення компанії «Shell UK» затопити в Північному морі нафтову платформу «Brent Spar». Згодом в авторитетних виданнях почали з'являтися матеріали про неетичні бізнес-підходи на підприємствах великих корпорацій країн третього світу.

Їм було висунуто звинувачення щодо використання дитячої праці, встановлення десятигодинного робочого дня та створення важких умов праці, які не відповідають загальноприйнятим стандартам.

У суспільстві назрівали антикорпоративні настрої. Найвищий рівень громадського обурення припав на початок 2000-х, коли у світ вийшла книга Наомі Клайн «No Logo» з підзаголовком у російському виданні «Люди проти брендів», наклад якої розійшовся за декілька тижнів. Випереджаючи можливий удар по своїй репутації, прагнучи протистояти тиску різних суспільних груп, корпорації одна за одною заявляли про свою відповідальність перед суспільством. Цей процес досить

швидко формалізувався у вигляді декларацій про корпоративну соціальну відповідальність. Так само швидко формалізація відбувалася і з боку держави – на законодавчому рівні.

Таким чином, ідея корпоративної соціальної відповідальності (КСВ) набула цілісного вигляду та склалася остаточно як економічна категорія [429].

Успіх підприємства у наш час залежить не стільки від цінового фактора, скільки від якості продукту, його інноваційного характеру, сервісного обслуговування, соціального іміджу підприємства, тобто тих складових, які переважно пов'язані з людським чинником, соціальним кліматом і проблемами соціального управління людськими ресурсами. Цілком закономірно, що соціальні витрати сучасних підприємств стають вагомим статтею витрат виробництва з одночасним посиленням ролі соціальної відповідальності бізнесу [358].

Одним із інструментів управління та проявів соціальної відповідальності бізнесу є соціальний пакет – це набір пільг і компенсацій за працю поза заробітною платою, який надає роботодавець за власною ініціативою. Поняття соціальний пакет не є офіційним терміном в Україні та жодним чином не регулюється законодавчо; попри це, термін «соціальний пакет» широко використовується і серед роботодавців, і серед працівників. Наявність «повного соціального пакета» є серйозною перевагою під час прийому на роботу.

Поняття «соціальний пакет» часто плутають із соціальними гарантіями. Соціальні гарантії, на відміну від мотиваційного заохочення, є обов'язковими для роботодавця. Вони містять в собі ті права робітника, що передбачені законодавством: обідня перерва, оплачувані лікарняні та відпустку, сплату податків та інші гарантії, передбачені Трудовим кодексом.

Відповідно до ч. 1 ст. 9-1 КЗпП під мотиваційним соцпакетом коректніше розуміти «набір компенсацій і соціально-побутових пільг, які роботодавець надає працівникам із власної ініціативи в межах своїх повноважень і за рахунок своїх коштів» [143].

Доцільно відносити соціальні гарантії до «базового» соціального пакета, поряд з яким існує також мотиваційний соціальний пакет, у складі якого виокремлюють

конкурентний (підвищення кваліфікації, відпочинок, розваги, корпоративні заходи, мотивація праці) соцпакет і компенсаційний, що містить відшкодування особистих витрат, пов'язаних із роботою (рис. 4.11.).

Варто зазначити, що необхідність появи соціального пакета сформувалася на основі західних корпоративних традицій і норм ведення бізнесу, де його ефективність вже давно перевірена практикою. Соціальний пакет у своєму вигляді сформувався в 1970-х роках у великих американських, а згодом і європейських корпораціях у зв'язку із зростанням необхідності залучення та утримання кваліфікованого персоналу.

У країнах колишнього СРСР соцпакет спочатку надавали лише зарубіжні організації, тоді як у вітчизняних компаніях мотивація мала епізодичний характер і проявлялася лише у вигляді подарунків або премій з нагоди свят і в частковій компенсації особистих витрат співробітників.

Із плином часу цього виявилось недостатньо і для українського бізнесу, тому набір пільг, що одержав назву «соціальний пакет», поступово увійшов до загальноприйнятої практики. Це пояснюється розширенням зовнішніх зв'язків і необхідністю відповідати рівню корпоративної культури, а також деяким перерозподілом сил всередині бізнес-структур, унаслідок чого статус робітника почав набувати значимості.

Вартість соціального пакета може становити від третини до половини величини заробітку. В Україні зазвичай вважається за стандарт, якщо пільги соціального пакету не перевищують 10–15 % від заробітної плати працівника, а припустимі витрати на управління соціальними пакетами – 5 –7 % їхньої вартості. Водночас у США та країнах Західної Європи соціальний пакет становить 40–50 % базової заробітної плати [377].

Слід зазначити, що основну інформацію про поширені соціальні виплати та блага, які пропонують роботодавці найманим працівникам у різних сферах бізнесу, можна отримати з оглядів заробітних плат, публікацій у професійних виданнях та інтернеті, з рекламних оголошень про вакансії, що розміщуються в різних засобах масової інформації (ЗМІ) та на сайтах з працевлаштування тощо.

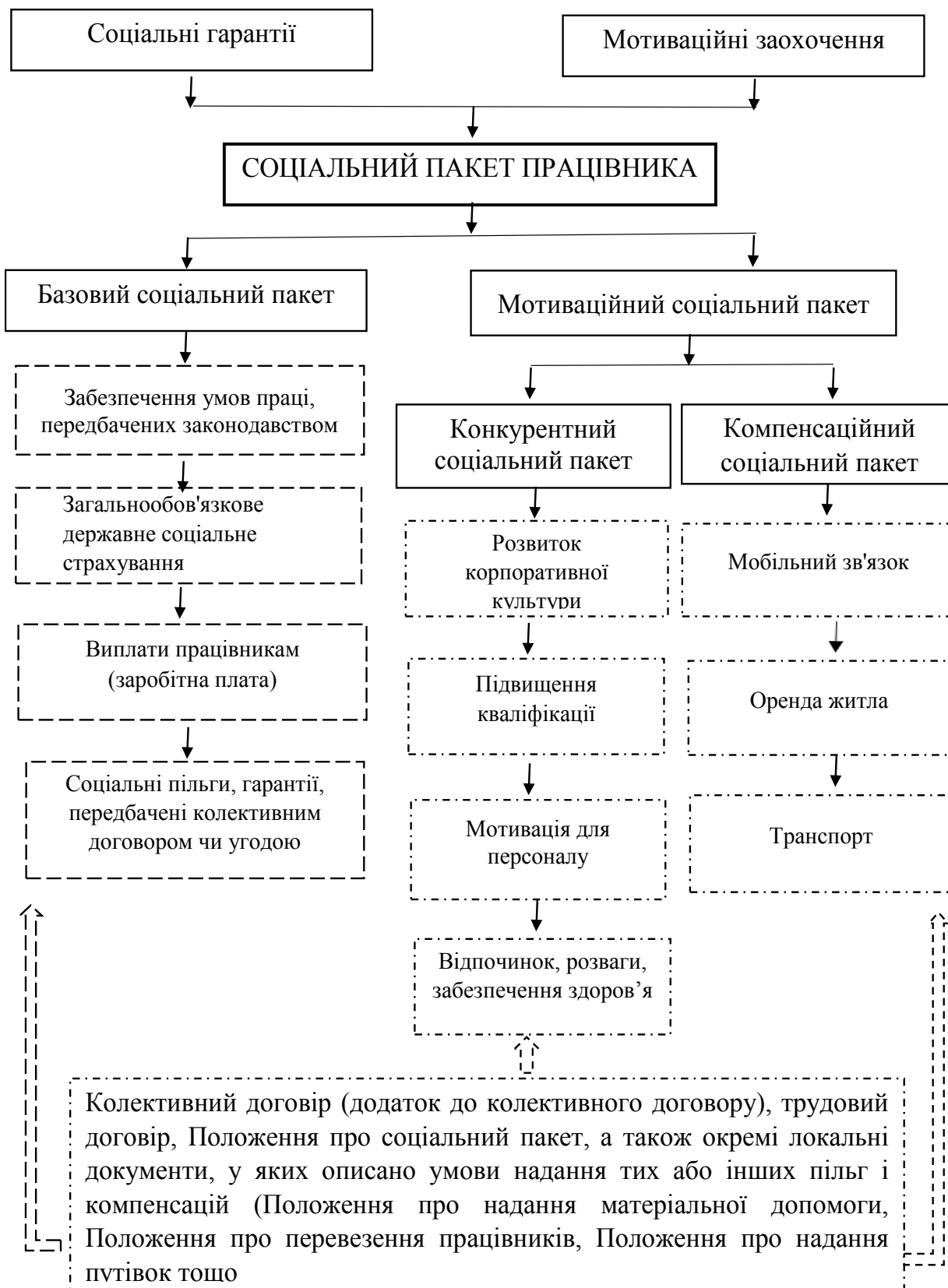


Рис. 4.11. Соціальний пакет працівника

Джерело: розробка авторів.

Під час проектування соціального пакета необхідно обрати найбільш доцільний підхід до його формування (таблиця 4.10).

Таблиця 4.10

Основні підходи до формування соціального пакета

№ з/п	Назва підходу	Сутність підходу	Примітка
1	2	3	4
1.	Однакові соціальні виплати та заохочення для усіх працівників.	На таких підприємствах усі функції з управління персоналом виконують перші керівники. Основні зусилля зосереджено на виживанні в умовах високої конкуренції, отриманні максимального результату в короткостроковому періоді. В управлінні персоналом акцентується увага на командній роботі, створенні атмосфери довіри та взаємодопомоги.	Для малих підприємств, де варто підкреслювати рівноправність усіх членів команди.
2.	Відповідно до ієрархічної структури підприємства.	Така диференціація соціальних виплат підкреслюватиме статус, заслуги та досягнення вищих посадових осіб, сприятиме підвищенню їхньої мотивації та лояльності. Це також сприятиме посиленню мотивації керівників середнього і нижчого рівнів управління, професіоналів і фахівців.	На великих підприємствах, де має бути розроблена ефективна система підвищення.
3.	Відповідно до грейдів.	За такого підходу, чим вищий грейд, до якого належить посада чи робоче місце, тим більший набір виплат і заохочень пропонується працівникам.	Актуальний для середніх підприємств.

Продовження таблиці 4.10

1	2	3	4
4.	Формування соціальних виплат і заохочень за принципом «кафетерію».	За цим підходом складається кілька пакетів (наборів) соціальних виплат на однакову суму, але з різним наповненням. Працівникам надається можливість обрати той пакет, який максимально б відповідав їхнім потребам та інтересам.	Для відповідних категорій чи грейдів може бути запропоновано кілька соціальних пакетів.
5.	За принципом «шведського столу».	За цим підходом працівникам надається право на певну суму грошей або балів обрати виплати та заохочення із запропонованого переліку. Кожне заохочення має грошовий еквівалент або оцінене в балах.	Для працівників різних категорій чи грейдів може встановлюватися різна сума.
6.	Монетаризація (грошова компенсація).	За цим підходом окремі витрати соціального характеру компенсуються працівникам грошима, приміром, витрати на харчування чи мобільний зв'язок. За такого підходу працівники можуть їх використовувати на власний розсуд. Багато працівників може віддати перевагу такому підходу, хоча він не є мотивуючим для працівника.	Фахівці з управління персоналом не рекомендують поширювати монетаризацію на всі соціальні блага й заохочення.
7.	Змішаний підхід.	Передбачає поєднання елементів декількох підходів до формування соціального пакета.	Наприклад, 2, 3 та 4 підходи.

Джерело: розробка авторів.

У прикладні наукові дослідження надалі мають бути спрямовані на конкретизацію вимог та розроблення основних положень щодо проєктування соціального пакета відповідно до сучасних соціально-економічних умов, вироблення рекомендацій про узгодження інтересів найманих працівників і роботодавців щодо структури соціального пакета, розміру та порядку виплати

окремих його складових тощо.

Досягнення конкурентоспроможності стає основною стратегічною метою підприємства і також є загальним корпоративним інтересом учасників його економічної діяльності. Отже, загальний корпоративний інтерес усіх учасників економічної діяльності підприємства є об'єктивною основою для пошуку та досягнення консенсусу способом соціального діалогу соціальних партнерів [15].

Для оцінювання ефективності реалізації соціальної відповідальності бізнесу доцільним є визначення загальних показників, за якими може здійснюватися моніторинг і контроль соціального захисту працівників та сприяння соціальному національному розвитку.

4.3. Загальна оцінка інформаційного забезпечення соціального аудиту

У сучасних умовах господарювання зростають вимоги до ефективності управління підприємствами, це, у свою чергу, зумовлює необхідність функціонування аудиту управлінської діяльності та підвищення якості його інформаційного забезпечення. Стрімкий розвиток науково-технічного прогресу, впровадження інноваційних технологій, поява нових організаційних форм виробництва спричиняють ускладнення процесу управління фінансово-господарською діяльністю підприємства, передбачають отримання своєчасної, достовірної, всебічної інформації, необхідної для ухвалення оптимальних управлінських рішень. Тому з метою ефективного управління бізнесом та підвищення якості контрольних функцій виникає нагальна потреба створення системи інформаційного забезпечення для проведення аудиту управлінської діяльності суб'єкта господарювання. Оперативний менеджмент потрібно розглядати як своєчасність передачі початкової інформації про процес виробництва, швидку її обробку, своєчасне прийняття необхідних рішень і зворотній вплив на процес виробництва. Дотримання вимоги оперативності управління основним

виробництвом забезпечується механізацією і автоматизацією праці, застосуванням обчислювальної техніки. Запізнена інформація призводить до того, що вона стає менш корисною і потрібною, у деяких випадках навіть шкідливою, а рішення, що приймаються на її основі, неефективними. Змістом оперативного менеджменту є управління основним виробництвом, встановлення місця (цеху, дільниці, робочого місця) і часу (кварталу, місяця, декади, зміни), виготовлення виробів, складальних одиниць, деталей; облік фактичного перебігу виробничого процесу; визначення відхилень від заздалегідь встановленого плану і, нарешті, регулювання процесу виробництва, здійснюваного для того, щоб ліквідувати наслідки небажаних відхилень і забезпечити своєчасне виконання основних задач оперативного управління.

Економічний і соціальний прогрес здійснюється на основі усвідомлення взаємної вигоди, яку можуть з нього отримати власники, наймані працівники, клієнти та місцеве населення. Але для цього треба володіти інструментами, що дозволяють вимірювати ті зміни, які відбуваються на підприємстві у зв'язку з його еволюцією. Поряд з тим, що у фінансовій сфері аудит вже став усталеною практикою, простежується величезне зростання його значення в галузі соціальних відносин. Соціальний аудит здатний дати соціальним партнерам на підприємстві, органам влади, професійним об'єднанням об'єктивну інформацію, яка сформована в результаті обстеження реального стану справ та вивірена компетентними й незалежними аудиторамі. Ця інформація буде живити соціальний діалог і допоможе відповідальним особам зробити більш вивірені рішення, стежити за їх реалізацією, прогнозувати можливі труднощі, вчасно впроваджувати необхідні заходи. Соціальний аудит дозволить також зміцнити довірчі відносини між підприємствами та інвесторами, що є необхідною умовою для сталого розвитку партнерських відносин.

Удосконаленню теоретичних і практичних аспектів інформаційного

забезпечення аудиту та, в цілому, контролю у системі управління підприємства присвячені наукові праці М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, Н. Г. Виговської, О. О. Гасило, І. М. Дмитренко, М. В. Кужельного, А. М. Кузьминського.

Значний науковий внесок у розвиток інформаційного забезпечення управлінського контролю в Україні зробили такі вчені як В. Ф. Максимова, С. М. Петренко, І. В. Сіменко, М. Г. Чумаченко, В. О. Шевчук та інші. Віддаючи належне науковому внеску зазначених учених, слід зауважити, що питання розвитку аудиту в системі управління висвітлено тільки на етапі виконання управлінських рішень або в контексті лише внутрішнього контролю[35].

Відсутність наукового обґрунтування аудиту управлінської діяльності, як цілісно функціонуючої підсистеми контролю управлінських рішень у системі управління підприємства, визначає необхідність подальшого дослідження його концептуальних засад, організаційно-методичних основ, що є науковим підґрунтям побудови такого виду контролю управлінських рішень з метою оптимізації діяльності господарчої одиниці.

Основою інформаційного забезпечення аудиту управлінської діяльності можна вважати економічну інформацію, що характеризує фінансово-господарську діяльність суб'єктів контролю та документально підтверджується в облікових підсистемах.

Залежно від об'єктів аудиторської перевірки інформаційне забезпечення підлягає своєрідній диференціації (розрізненню чи подрібленню). Необхідно зауважити, що оскільки до цього часу не існує чіткої законодавчої регламентації документального забезпечення діяльності у сфері управління та, відповідно, в аудиторській діяльності щодо перевірки та оцінювання об'єктів управління, суб'єктам господарювання варто створити таку модель облікової політики підприємства, в якій би враховувались вимоги до створення особливого документального забезпечення об'єктів управлінської діяльності. Побудова такої

моделі в сучасних умовах господарювання сприятиме певній організації адекватного документування управління, яке базуватиметься на принципах нормативно-правової регламентації процесів основних функцій менеджменту та ефективній організації інформаційного забезпечення аудиту управлінської діяльності й інших видів контролю.

Таким чином, можна дійти висновку, що вирішення проблем інформаційного забезпечення на законодавчому рівні та за об'єктами аудиту управлінської діяльності сприятиме створенню ефективної системи інформаційного забезпечення, яка задовольнить потреби користувачів при здійсненні контрольних функцій у процесі управління підприємством.

Підприємства активно використовують інформаційні системи (ІС) та інформаційні технології (ІТ) у процесі підготовки і прийняття управлінських рішень. Сучасні інформаційні системи, побудовані на основі провідних інформаційних технологій, дають можливість значно прискорити пошук і обробку необхідної інформації, підвищити її значимість, достовірність і надійність, що, у свою чергу, збільшує конкурентні переваги підприємства.

Для розробки і впровадження інформаційної системи необхідно здійснити низку капітальних вкладень на розробку проєктів виконання підготовчих робіт, придбання техніки, програмного забезпечення, підготовку кадрів. Вартість інформаційної системи прямопропорційно залежить від охоплених автоматизацією ділянок діяльності підприємства і становить від 0,5 % до 2 % річного обороту для середніх і великих підприємств. Тому головним завданням при ухваленні рішення про впровадження інформаційної системи на підприємстві є оцінка економічних вигод, які підприємство одержить від експлуатації інформаційної системи, у порівнянні з витратами, необхідними для її розробки і впровадження.

М. В. Васильєва зауважує, що «економічна ефективність визначається як відношення результату до витрат і часто використовується як якісна характеристика

результативності будь-яких нововведень» [46].

Економічний ефект визначається як різниця доходу від діяльності та витрат на її здійснення, виражена в грошовій формі. Цей показник використовується для розв'язання задач вибору оптимального варіанту дій і, по суті, конкретизує поняття ефективності.

Отже, визначення економічної ефективності фактично являє собою співставлення результатів, отриманих від інвестицій, з витратами (у грошовому вираженні) на її впровадження й експлуатацію [46].

На основі проведеного аналізу наукових праць вищезгаданих учених можна зробити висновок, що сьогодні не існує загальноприйнятого підходу до оцінювання ефективності інформаційних систем управління. Пошук достовірних методів оцінки економічної ефективності використання ІС залишається відкритим і вимагає додаткових досліджень.

Проблема вдосконалення інформаційного забезпечення управлінського персоналу підприємства з точки зору створення та впровадження економічно ефективних систем управління є актуальною в умовах стрімких ринкових змін із врахуванням широкого використання сучасних інформаційних систем.

Як стверджують норвежські вчені К'єлл А., Нордстрем та Йонас Ріддерстрале, «проблема більшості організацій — не те, що вони мало знають, а те, що вони не знають, що саме вони знають. Знання розкидані по всій організації, і нікому не відомо, скільки їх, як і куди вони переміщуються, де вони складуються і який насправді інтелектуальний потенціал компанії» [222, с. 75].

Питання організації ефективного інформаційного забезпечення управлінського персоналу підприємств з метою розробки і прийняття найбільш якісних рішень при розробці тактики та стратегії управління виступають як особливо актуальні та такі, що потребують досконалого дослідження та першочергового вирішення, що безпосередньо матиме вплив на реалізацію

практичних завдань упровадження ефективніших засобів та методів управління підприємством.

У сучасних економічних умовах для суб'єктів господарювання важливим є не тільки процес накопичення інформації, але й робота з нею з використанням загальноприйнятих методів збору, обробки і подання, що, у свою чергу, дозволяє формувати результати такої роботи (зміст) у формі і вигляді, придатному для подальшого використання на даному підприємстві або іншими користувачами даної інформації. Для посилення стратегічної переваги підприємства перед конкурентами існує об'єктивна необхідність всеохопного управління всім спектром доступних підприємству інформаційних ресурсів та найбільш ефективного їх використання з врахуванням фактора ситуативності.

Дослідження ефективності руху та обміну інформацією на підприємствах є дуже важливою передумовою для побудови раціональних інформаційних потоків при зниженні витрат на їх формування та підвищення ефективності управління підприємством.

У процесі забезпечення управлінського персоналу підприємства інформаційними ресурсами можна виділити декілька основних моментів: забезпечення функціонування інформаційних процесів на підприємстві; забезпечення руху інформаційних потоків із зовнішнього середовища всередину підприємства, всередині підприємства та руху вихідних інформаційних потоків в зовнішнє середовище. Ефективне управління цими елементами інформаційного забезпечення дозволить максимально ефективно використовувати інформацію для досягнення стратегічних та поточних цілей підприємства, підвищувати ринкову вартість підприємства та отримувати конкурентні переваги.

Таким чином, для вирішення проблеми вдосконалення інформаційного забезпечення підприємств можна виділити наступні фактори, які забезпечать ефективність управління інформаційними потоками:

- 1) стандартизація інформаційних процесів;
- 2) спрямування перебігу інформаційних процесів на досягнення стратегічних та поточних цілей підприємства;
- 3) визначення цільових груп користувачів інформації та їх основних вимог до інформаційних потоків;
- 4) забезпечення оптимального управління ресурсами (фінансовими, часовими, людськими) в межах цих процесів;
- 5) якісні характеристики персоналу, зайнятого інформаційним забезпеченням на підприємстві (кваліфікація, моральні якості тощо);
- 6) використання фінансових вимірників для оцінки результативності та продуктивності процесів з інформаційного забезпечення;
- 7) розробка системи матеріального стимулювання та преміювання керівників відділів інформаційного забезпечення за досягнення вищезазначених результатів;
- 8) наявність процедур контролю і забезпечення якості процесів інформаційного забезпечення.

Виділимо основні проблемні моменти при організації забезпечення управлінського персоналу релевантною інформацією:

– відсутність постійного та повного об'єктивного інформаційного відображення процесів, які мають місце в діяльності підприємства, як єдиного організму, а також щодо діяльності його окремих структурних підрозділів і окремих працівників;

– неможливість швидкого та чіткого встановлення вихідної інформаційної бази, первинних документів, підстав та причин прийняття окремого управлінського рішення;

– документи, які містять певну релевантну для прийняття управлінських рішень інформацію, не є загальнодоступними та необхідні суттєві витрати ресурсів для їх отримання (або отримання адекватної інформації щодо їх змісту);

- документообіг здійснюється повільно, неможливо швидко та достовірно визначити місцезнаходження конкретних документів;
- поява дублюючих або взаємозамінних документів.

Вищезазначений перелік проблем можна продовжувати і далі, проте навіть з поданих вище прикладів можна зробити висновок, що відсутність відповідних спеціалізованих технологій обліку, реєстрації, збереження, мобілізації, передачі, продукування інформаційних ресурсів не дозволяє ефективно та в повній мірі використовувати накопичувані підприємством дані та знання з метою розробки і прийняття найбільш якісних та адекватних управлінських рішень. Тому на підприємствах необхідно застосовувати систему координації інформаційних потоків для забезпечення узгодженості форматів вхідної, внутрішньої та вихідної інформації.

Що ж стосується форми та назви такої системи, різні дослідники та науковці по-різному її визначають: єдиний інформаційний центр, корпоративний інформаційний центр, координаційний інформаційний центр, підрозділ інформаційного забезпечення, інформаційно-аналітичний центр тощо.

Проте, не зважаючи на різноманіття назв, по суті, вимоги до такого структурного підрозділу підприємства співпадають. Це повинен бути головний організуючий, об'єднуючий, контролюючий, регулюючий, направляючий інформаційні потоки структурний елемент підсистеми оперативного управління підприємством, функціонування якого дозволить мобілізувати та упорядкувати наявні інформаційні ресурси підприємства, забезпечити зворотні зв'язки та інструменти для коригування з метою досягнення запланованих результатів.

Слід зауважити, що основними функціями такої системи координації інформації (рис. 4.12), незалежно від розміру, форми, структури, виду діяльності підприємства є:

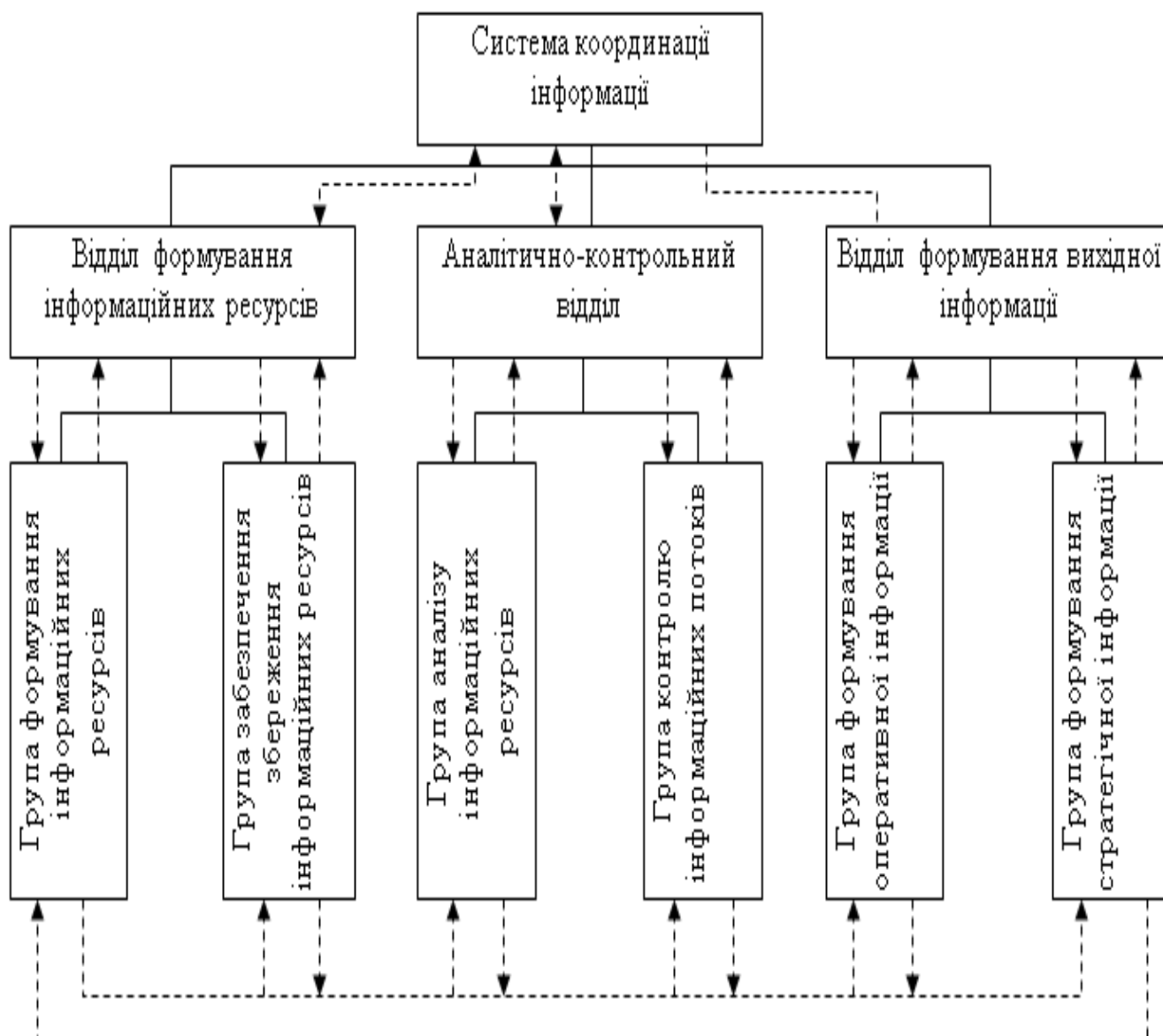


Рис. 4.12. Організаційна структура системи координації інформації

*----- інформаційні потоки

_____ інформаційні зв'язки

Джерело: розробка авторів.

- отримання та сприйняття вхідних інформаційних потоків;
- реєстрація інформаційних потоків;
- аналіз інформаційних номенклатур та джерел інформації;
- маршрутизація інформаційних потоків;

- перерозподіл інформаційних потоків між користувачами (цільове направлення інформаційних потоків);
- комплектування інформаційних ресурсів;
- абсорбція інформаційних потоків;
- доставка інформації користувачам;
- контроль руху інформаційних потоків;
- накопичення інформації;
- забезпечення збереження інформації (в тому числі архівування, створення резервних копій тощо);
- формування звітів та іншої оперативної інформації в зручному для користувача вигляді.

Поряд з єдністю вищезазначених основних функцій, у процесі створення такої системи координації інформації для підприємств різних розмірів та сфер діяльності будуть виникати суттєві відмінності в його організаційній та функціональній структурі. Якщо розміри підприємства (об'єднання підприємств) є значними, то може виникнути потреба в формуванні координаційної системи, яка складатиметься з декількох інформаційних центрів. Кожен з окремих центрів буде відповідати за виконання однієї або декількох окремих функцій, та, у свою чергу, може бути розглянутим як окрема інформаційна підсистема з відповідними вхідними та вихідними інформаційними потоками, що дозволить ефективніше здійснювати управління та контроль.

Структурно-організаційна побудова системи координації інформації напряду пов'язана із метою створення та основними завданнями, які ставляться перед нею.

Найбільш суттєвими організаційними критеріями побудови системи координації інформації є:

- масштаби та межі проведення інформаційного моделювання за заданими параметрами;
- необхідність та складність інформаційної абсорбції та здійснення управлінських коригувань;

- необхідність перерозподілу інформаційних ризиків;
 - можливості побудови мобільної штатної структури системи центру;
 - ступінь залучення сторонніх підприємств в інформаційну діяльність.
- Узагальнюючи сказане вище, для оцінки ефективності створення та функціонування системи координації інформації можна використати такі показники:
- покращення управління продуктивністю та вартістю виробництва;
 - скорочення часу запуску у виробництво нових видів продукції, товарів, робіт, послуг;
 - покращення управління якістю, інноваціями, ризиками;
 - збільшення доходу від інвестицій у сферу інформаційного забезпечення;
 - налагодження інтеграції та стандартизації бізнес-процесів;
 - виконання та перевиконання вимог та очікувань клієнтів щодо бюджетів та часу виконання проєктів;
 - відповідність інформаційних потоків законам, інструкціям, стандартам і договірним вимогам;
 - доступність інформаційних ресурсів, систем та сервісів;
 - скорочення та мінімізація ризиків порушення цілісності системи інформаційного забезпечення та втрати інформації;
 - забезпечення конфіденційності даних;
 - скорочення собівартості процесів інформаційного забезпечення.

Фактично формування та функціонування системи інформаційного забезпечення для підприємства є витратами, проте необхідно, щоб її функціонування продукувало підвищення доходів.

Багато підприємств жодного разу не проводили оцінку інформації на вхідних потоках, її якість та релевантність, суттєвість, адекватність, економічну доцільність тощо, фінансові та трудові витрати на її отримання. Це, у першу чергу, пов'язано з відсутністю інформаційної культури на підприємствах та першочерговою потребою

в здійсненні інвентаризації інформаційних потоків підприємства й упорядкуванні системи інформаційного забезпечення.

Слід відмітити, що будь-яке підприємство, незалежно від рівня його автоматизації, має власну систему інформаційного забезпечення та певні (явні або приховані, формальні) системи координації інформації. При цьому ефективність роботи всього підприємства часто напряду залежить від ефективності їх функціонування. Тому перехід на новий рівень якості управління підприємством не може здійснюватись без комплексного розвитку всіх елементів та структурних підрозділів системи управління, в тому числі і самої системи інформаційного забезпечення. Таким чином, однією з основних умов вдосконалення системи управління підприємством слід розглядати процес удосконалення та розвитку його системи інформаційного забезпечення.

Проте рівень розвитку та вдосконалення системи інформаційного забезпечення та системи координації інформації (як одного з центральних структурних елементів такої системи) має певні обмеження: визначається в комплексі із загальною стратегією розвитку підприємства, з урахуванням основних цілей її функціонування, можливостей і обмежень розвитку підприємства. Таким чином, для підприємства, яке має бажання здійснити перехід на якісно вищий рівень інформаційного забезпечення, необхідно перш за все провести оцінку свої цілей, можливостей, обмежень як в короткостроковій так і в довгостроковій перспективі.

Зазначимо, що при здійсненні оцінки впливу загальних та специфічних параметрів системи інформаційного забезпечення управлінського персоналу на показники та результати діяльності підприємства, доцільно дотримуватися таких принципів:

1. Оцінку впливу значень показників необхідно здійснювати з використанням результатів прогнозованого приросту показників прибутку підприємства за весь період реалізації впровадження системи інформаційного забезпечення.

2. Комплексна оцінка факторів передбачає вплив на процес упровадження інформаційних координаційних центрів певного фактора або групи факторів, які

характеризуються окремими показниками системи. Відповідно, система показників повинна будуватися з урахуванням комплексу факторів, що зумовлюють підвищення ефективності діяльності підприємства.

3. Інформаційного забезпечення – система повинна містити такі показники, визначення яких може бути забезпечене наявною інформацією.

4. Неперервності – коригування показників системи інформаційного забезпечення або доповнення новими у процесі надходження нових даних про об'єкт дослідження.

Питання оцінки результативності та ефективності запровадження інформаційних координаційних центрів у процесі налагодження наявної або побудови нової системи інформаційного забезпечення є питанням складним та таким, що потребує окремих ґрунтовних досліджень.

Отже, інформаційні системи підприємств і, зокрема, інформаційні координаційні центри всередині підприємств стають суттєвими структурними елементами системи управління підприємством. Крім того, інформаційні координаційні центри можуть стати суттєвим фактором як створення нової доданої вартості для підприємства, так і її зниження; джерелом витрат чи причиною виникнення складних для усунення ризиків.

Умови функціонування підприємств на світових глобальних ринках обумовлюють наявність досить високого рівня системи інформаційного забезпечення. У процесі аналізу діяльності будь-якого підприємства західними компаніями наявність та ефективність функціонування системи інформаційного забезпечення, наявність та продуктивність інформаційних координаційних центрів є обов'язковим елементом оцінки ефективності системи управління.

Відповідно, ефективність роботи системи управління підприємством напряду залежить від наявності адекватної інформаційної бази, отриманої з достовірних джерел з мінімальними фінансовими, часовими та трудовими затратами. Крім того, оцінка ефективності використання інформаційних ресурсів у системі управління підприємством дозволить перейти до подальшої оцінки здатності управлінського

персоналу реалізовувати поставлені перед ним завдання для досягнення цілей підприємства.

У процесі аналізу сучасних підходів до формування систем інформаційного забезпечення управління підприємством виявлено недоліки їх побудови та необхідність розробки адаптивних інформаційних координаційних систем для підвищення якості, швидкості, адекватності та результативності використання управлінським персоналом підприємства інформаційних ресурсів для прийняття ефективних ситуаційних рішень як оперативного, так і стратегічного характеру.

Система координації інформації має стати структурною частиною підприємства, яка забезпечить мобілізацію і упорядкування інформаційних ресурсів підприємства з метою досягнення запланованих результатів. Від ефективності роботи системи залежить ефективність діяльності всього підприємства. Розрахунок проводиться в такій послідовності:

1. Визначення капітальних витрат на впровадження системи координації інформації:

$$KB = BTЗ + ВПЗ + ВН \quad (4.1)$$

де KB – капітальні витрати на впровадження системи координації інформації;

$BTЗ$ – витрати на придання і налагодження технічного забезпечення;

$ВПЗ$ – витрати на придбання і налагодження програмного забезпечення;

$ВН$ – витрати на комплекс послуг з постановки і впровадження програмного забезпечення системи координації інформації.

2. Визначення додаткових поточних витрат на утримання системи координації інформації:

$$ДПВ = НВ + АВ + ОП, \quad (4.2)$$

де $ДПВ$ – додаткові поточні витрати на утримання системи координації інформації;

НВ – непередбачувані видатки на утримання системи координації інформації (витрати у разі необхідності на консультації системотехніків і програмістів);

АВ – амортизаційні відрахування, пов'язані з утриманням необоротних і нематеріальних засобів системи координації інформації;

ОП – оплата праці співробітників системи координації інформації.

3. Визначення додаткового прибутку, який може отримати підприємство у разі впровадження системи координації інформації:

$$\Delta ДП = E_n \times П, \quad (4.3)$$

де $\Delta ДП$ – додатковий прибуток від впровадження системи координації інформації;

П – прибуток підприємства за попередній рік перед впровадженням системи координації інформації;

E_n – норма рентабельності від впровадження іновачій, при впровадженні ІКТ, вона складає 0,2.

Приріст прибутку від запровадження системи координації інформації може бути отриманий від економії трудових і фінансових ресурсів за рахунок підвищення оперативності обробки інформації і підготовки управлінських рішень, і, як наслідок, зменшення видатків на управління.

4. Розрахунок ефекту від впровадження системи координації інформації як приріст чистого прибутку:

$$E_p = \Delta ДП - ПП \quad (4.4)$$

де E_p – річний ефект від впровадження нового програмного забезпечення, грн.;

$\Delta \ddot{A}\ddot{I}$ – додатковий прибуток підприємства, грн.;

ПП – податок на прибуток, який необхідно сплатити з додаткового прибутку.

5. Розрахунок економічної ефективності впровадження системи координації інформації на основі методу «потоків платежів» з використанням різницевого

підходу.

Основні показники, що характеризують економічну ефективність:

- чиста теперішня вартість проєкту;
- внутрішня норма прибутковості проєкту;
- індекс рентабельності інвестицій;
- термін окупності інвестицій (простий і дисконтований).

Чиста теперішня вартість проєкту (ЧТВ) для випадку здійснення капіталовкладень одноразово на початку періоду впровадження системи координації інформації, розраховується за формулою:

$$\text{ЧТВ} = \sum_{t=1}^T \frac{\hat{A}_t - \hat{E}\hat{A}_t}{(1+i)^t} \quad (4.5)$$

де ЧТВ – чиста теперішня вартість проєкту (грн.);

KB – проєктні капіталовкладення (грн);

t – номер планового періоду (як плановий період може бути прийнятий місяць, квартал, півріччя, рік);

T – термін використання (років);

i – ставка порівняння (дисконтування), що відповідає плановому періоду (%);

B_t – вигоди проєкту в рік t , (грн.).

Індекс рентабельності:

$$IP = \frac{\sum_{t=0}^T \frac{\text{ЧДП}_t}{(1+i)^t}}{KB} \quad (4.6)$$

Термін окупності.

$$T_{ок} = \frac{KB}{E_p}, \quad (4.7)$$

де E_p – отриманий ефект від упровадження системи координації інформації, грн.

Для інформаційних технологій ставка порівняння (дисконтування) в практичних розрахунках на практиці приймається рівним 0,3.

Розрахуємо економічну ефективність від упровадження системи координації інформації на досліджуваному підприємстві.

1. Капітальні витрати на впровадження системи координації інформації на підприємстві включають витрати на придбання й освоєння технічного програмного забезпечення (таблиця 4.11, таблиця 4.12).

Таблиця 4.11

Розрахунок капітальних витрат на технічне забезпечення системи координації інформації ТОВ «Росинка»

Відділ	Компонент	Ціна (грн.)	Кількість	Сума (грн.)
Відділ формування інформаційних ресурсів	Персональний комп'ютер	8200	3	24600
Аналітично-контрольний відділ	Персональний комп'ютер	8200	3	24600
Відділ формування вихідної інформації	Персональний комп'ютер	8200	3	24600
Технічні засоби загального призначення	Сервер	17337,1	1	17337,1
	Сканер	859,0	1	859,0
	Принтер	1727,3	1	1727,3
Комплекс засобів для обладнання локальної мережі підприємства		—	—	50000
Всього				143723,4

Для розрахунку використовувались дані підприємства ТОВ «Росинка».

Таблиця 4.12

Розрахунок витрат на програмне забезпечення інформаційної системи обліку

Компонент	Ціна (грн)	Кількість	Сума (грн)
Спеціальне програмне забезпечення	5083	6	30500
Комплекс послуг з упровадження програмного забезпечення			6000
Всього			36500

2. Поточні витрати, пов'язані з експлуатацією технічних і програмних засобів та утримуванням співробітників. Вони включають амортизаційні відрахування, непередбачені видатки та оплату праці (таблиці 4.13 , 4.14, 4.15).

Таблиця 4.13

Дані про витрати на заробітну плату працівників

Підрозділ	Кількість працівників	Середня заробітна плата всього за рік, грн.
Відділ формування інформаційних ресурсів	2	126000
Аналітично-контрольний відділ	2	126000
Відділ формування вихідної інформації	2	126000
Нарахування на заробітну плату		113400
Разом	6	491400

Таблиця 4.14

Річні витрати на видаткові матеріали

Найменування	Вартість, грн.
Витратні матеріали на забезпечення організаційної діяльності	4000
Комплектуючі технічні засоби	6000
Разом	10000

Таблиця 4.15

Розрахунок додаткових поточних витрат за рік, грн

Стаття	Сума
Непередбачені видатки	5000,00
Амортизаційні відрахування	34844,68
Заробітна плата працівників	491400,00
Витрати на видаткові матеріали	10000,00
Разом поточні витрати	541244,68

4. Додатковий прибуток, який може отримати підприємство у разі впровадження системи координації інформації складає:

$$\Delta \text{ДП} = 0,2 \times 4334000 = 866800 \text{ грн}$$

5. Як економічний ефект виступить приріст чистого прибутку, що визначається за формулою (4.4). Розрахунок економічного ефекту наведений у таблиці 4.16.

Таблиця 4.16

Розрахунок економічного ефекту від впровадження нового програмного забезпечення

Показник	Сума, грн.
Додатковий прибуток	866800,00
Податок на прибуток	199364,00
Податок на додану вартість	173360,00
Отриманий ефект	1239524,00

У процесі використання системи координації інформації отриманий ефект складе 1239524,00грн.

6. Розрахунок економічної ефективності впровадження системи координації інформації на основі методу «потоків платежів» з використанням різницевого підходу полягає у приведенні доходів і видатків по роках до єдиного розрахункового року (за розрахунковий рік прийнято 2016 рік, тобто визначити теперішню вартість (таблиця 4.17)).

Термін окупності заміни програмного забезпечення розраховуємо за формулою (4.7):

$$T_{ок} = \frac{180223,4}{866800} \times 12 = 2,5 (\text{місяці}).$$

На основі проведених розрахунків можна зробити висновок, що підприємству вигідно вкласти грошові засоби у впровадження системи координації інформації, про що свідчать показники, наведені у таблиці 4.17 і розрахований термін окупності.

Таблиця 4.17

**Розрахунок ефективності проєкту впровадження системи координації
інформації на підприємстві ТОВ «Росинка»**

Показник	Річне значення				
	2016	2017	2018	2019	2020
Капітальні вкладення	180223,4	–	–	–	–
Відтік коштів:	–	554889,36	554889,36	554889,36	554889,36
– амортизаційні відрахування	–	34844,68	34844,68	34844,68	34844,68
– непередбачені видатки	–	5000,00	5000,00	5000,00	5000,00
– заробітна плата	–	491400,00	491400,00	491400,00	491400,00
– витрати на видаткові матеріали	–	10000,00	10000,00	10000,00	10000,00
Приплив фінансових коштів:	–	896044,68	896044,68	896044,68	896044,68
– амортизаційні відрахування	–	29244,68	29244,68	29244,68	29244,68
– чистий прибуток	–	866800	866800	866800	866800
Чистий фінансовий потік	–	341155,32	341155,32	341155,32	341155,32
Коефіцієнт дисконтування	1	0,77	0,59	0,46	0,35
Чиста теперішня вартість	–	262689,60	201281,64	156931,45	119404,36
Індекс рентабельності	–	202270,99	118756,17	72188,47	41791,53
Економічний ефект наростаючим підсумком	-180223,4	82466,20	283747,84	440679,28	560083,64

Джерело: розраховано на основі фінансової звітності підприємства.

Запропонована модель розрахунку економічної ефективності функціонування системи координації інформації дозволила з певним ступенем об'єктивності розрахувати ефективність роботи системи координації інформації і підтвердила раціональність функціонування цього елемента у виробничій діяльності

підприємства. Отримані суми передбачуваного економічного ефекту свідчать про існування реальної можливості функціонування системи координації інформації.

Висновки до розділу 4

1. У наш час в рамках традиційного обліку виникають нові модифікації обробки економічної інформації: креативний облік, соціальний облік, облік людських ресурсів, що тягне за собою появу нових форматів звітності, зокрема, соціальної.

Застосування будь-якого методу креативного обліку може бути лише тимчасовим заходом. У довгостроковій перспективі креативний облік сам по собі не може перетворити збиток на прибуток або запобігти загрозі банкрутства. Застосування обліковцями креативного обліку нерозривно пов'язане з питаннями професійної етики. Креативний облік доцільно розглядати лише як можливий творчий підхід до здійснення бухгалтерського обліку в частині облікової політики підприємства, а не виділяти його як окремий вид.

Аналіз наведених дефініцій та функцій соціального обліку дає змогу запропонувати власне визначення даного явища. Соціальний облік – це один із секторів системи обліку на підприємстві, що надає зацікавленим сторонам (стейкхолдерам) інформацію про соціальний аспект діяльності підприємства, враховуючи ідею корпоративної соціальної відповідальності.

Залежно від об'єктів аудиторської перевірки інформаційне забезпечення підлягає своєрідній диференціації (розрізненню чи подрібленню). Необхідно зауважити, що оскільки до цього часу не існує чіткої законодавчої регламентації документального забезпечення діяльності в сфері управління та, відповідно, в аудиторській діяльності щодо перевірки та оцінювання об'єктів управління,

суб'єктам господарювання варто створити таку модель облікової політики підприємства, в якій би враховувались вимоги до створення особливого документального забезпечення об'єктів управлінської діяльності. Побудова такої моделі в сучасних умовах господарювання сприятиме певній організації адекватного документування управління, яке базуватиметься на принципах нормативно-правової регламентації процесів основних функцій менеджменту та ефективній організації інформаційного забезпечення аудиту управлінської діяльності й інших видів контролю.

1. Варто зазначити, що необхідність появи соціального пакета сформувалася на основі західних корпоративних традицій і норм ведення бізнесу, де його ефективність перевірена на практиці. Соціальний пакет сформувався в 1970-х роках у великих американських, а згодом і європейських корпораціях у зв'язку із зростанням необхідності залучення та утримання кваліфікованого персоналу. У країнах колишнього СРСР соцпакет спочатку надавали лише зарубіжні організації, у вітчизняних компаніях мотивація мала епізодичний характер і проявлялася лише у вигляді подарунків або премій з нагоди свят і в частковій компенсації особистих витрат співробітників. Із плином часу цього виявилось недостатньо і для українського бізнесу, тому набір пільг, що одержав назву «соціальний пакет», поступово увійшов до загальноприйнятої практики.

2. Запропонована модель розрахунку економічної ефективності функціонування системи координації інформації дозволила з певним ступенем об'єктивності розрахувати ефективність роботи системи координації інформації і підтвердила раціональність функціонування цього елемента у виробничій діяльності підприємства. Отримані суми передбачуваного економічного ефекту свідчать про існування реальної можливості функціонування ефективної системи координації інформації.

РОЗДІЛ 5.

ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ЗА ОКРЕМИМИ ЕЛЕМЕНТАМИ СИСТЕМИ СОЦІАЛЬНОГО АУДИТУ

5.1. Оцінка соціальної стратегії діяльності підприємства

В Україні впровадження принципів соціалізації діяльності підприємств практикують лише підприємства корпоративного сектору, що виходять на світові фінансові ринки через необхідність публікації нефінансових звітів та підтримки іміджу. Розробка та впровадження концепції соціалізації необхідні як для підкреслення важливості етичної і соціально відповідальної поведінки підприємств для всіх учасників суспільних процесів, так і для забезпечення безперервного системного вдосконалення соціальних відносин в економіці. Це дозволить більшості підприємницьких структур посилити довгострокову конкурентоспроможність репутацію через практики відповідального ставлення до своїх співробітників, споживачів та інших зацікавлених сторін. Головне, що відрізняє соціального підприємця від бізнес-підприємців і навіть від соціально відповідального бізнесмена, – це соціальна місія. На відміну від звичайної благодійності, соціальні підприємства – це сталі бізнесові механізми, які мають більш значний вплив на вирішення наявних проблем та дозволяють ефективніше розподіляти фінансові ресурси.

Аналіз останніх наукових публікацій та економічної інформації свідчить про те, що в Україні формування цілісної наукової школи з проблем інноваційного розвитку перебуває на початковій стадії, а окремі дослідження з цього питання не мають системного характеру, недостатньо підтримані державою. Водночас у багатьох наукових публікаціях наголошено, що необхідною умовою інноваційного розвитку є стабілізація суспільства та його соціальна збалансованість. Наукові розробки з питань інноваційного розвитку, що не охоплюють соціальну складову цього процесу, приречені на безперспективність.

Інноваційні процеси не залишилися поза увагою наукової громадськості. Цій

тематичі присвячені численні наукові розвідки таких українських авторів як О. Бородіна, В. Будкін, О. Васюренко, В. Гусев, М. Збуржинська, О. Коваленко, М. Макаров, С. Мочерний, І. Пасічник, М. Пашута, Е. Савицький, Н. Сіренко, В. Трегобчук, О. Тивончук, В. Чеботарьова, М. Шарко, В. Юрчишин.

У своїх дослідженнях більшість науковців подає із власних позицій змістове трактування категорії «інновація», висвітлюють галузеві особливості інноваційних процесів, чинники, які стримують інноваційний розвиток, недоліки в управлінні та його фінансуванні. Проте зазвичай інновації розглядають переважно з технократичного боку (новий виріб, нова технологія) і недостатньо, на наш погляд, уваги приділено соціальному аспекту інноваційної діяльності.

Особливості формування системи соціальної відповідальності на підприємствах розглянуто у працях Д. Баюри, К. Белявської, Л. Будьонної, С. Мельник, О. Охріменко, Н. Шири. Окремі теоретичні аспекти механізму забезпечення соціальної відповідальності бізнесу досліджували І. Дунаєв, О. Коваленко, С. Король, О. Макара, М. Мурашко, С. Панченко. Впровадження практик соціалізації підприємств як основи інноваційного розвитку економіки вивчали Л. Вергун, Н. Волосковець, О. Гуменна.

В переважній більшості країн ЄС у різній формі розроблені та функціонують державні програми підтримки і стимулювання соціалізації бізнесу. Завдяки таким програмам держава визначає бажану поведінку для бізнесу, долучає компанії приватного і державного секторів до спільного виконання соціально важливих завдань, матеріально стимулює бізнес до соціально відповідальної діяльності.

Держави багатьох країн світу переходять від жорсткої моделі прямого втручання держави на рівні економічного механізму до м'яких менш директивних форм регулювання процесу соціалізації економіки через:

- активізацію інноваційного розвитку, масового застосування нововведень в управлінні на основі ентузіазму мас та прагнення суспільних трансформацій;
- виникнення та всілякої підтримки осередків самоорганізації, де, власне, й формується модель соціалізації економіки;

– налагодження партнерства між державою та регіонами й територіальними громадами на основі використання різних видів соціального партнерства;

– формування середовища інформативності, креативності, високого рівня комунікативності у соціумі через упровадження всіх рівнів електронного урядування та електронного самоврядування;

– полегшення доступу до власності, капіталу, знань та інформації членів суспільства через розширення меж відкритості й прозорості всіх систем державного управління (законодавчої, виконавчої та силової);

– ефективне використання інтелектуального потенціалу нації через створення у владній еліті критичної маси реформаторів, які мають відповідні знання й готові до якісних радикальних змін та системних трансформацій у суспільному житті.

Створення комплексу умов, які б стимулювали розвиток соціальної активності на основі об'єднання описаних елементів та поєднання методів державного регулювання і місцевої ініціативи електронного самоврядування, є передумовою державної підтримки інноваційного розвитку.

Зміст соціалізації полягає у формуванні якостей та характеристик, необхідних для виконання соціальних ролей, а її процес відбувається під час обопільно активної взаємодії з оточенням, наслідком чого є засвоєння і зміна форм поведінки [481]. Основними завданнями впровадження концепційних основ соціалізації підприємств є: сприяння розвитку соціально відповідального бізнесу як чинника модернізації економіки, підвищення її конкурентоспроможності; запровадження єдиних підходів до розуміння соціальної відповідальності бізнесу в Україні всіма учасниками суспільних процесів; сприяння розвитку системи нефінансового звітування з метою більшої поінформованості суспільства щодо реалізації суб'єктами господарювання заходів із соціальної відповідальності бізнесу; удосконалення існуючих і розвиток нових форм державно-приватного партнерства для економічного, соціального й екологічного розвитку громад та територій; створення передумов для виконання вимог трудового законодавства та розвитку персоналу, забезпечення прав людини, етичного виховання та освіти членів суспільства; розвиток програм

ресурсозбереження та енергоефективності; розвиток ділової етики, ефективного використання інтелектуального та соціального капіталу підприємницьких структур.

Виконання завдань державного регулювання розвитку соціалізації підприємства може бути забезпечено організаційними та нормативними заходами за напрямками:

- забезпечення сприятливих правових, фінансових, податкових та організаційних умов для розвитку соціальної відповідальності підприємницьких структур;

- унормування механізмів стимулювання запровадження політики соціалізації та реалізації соціально важливих програм на основі державно-соціального партнерства;

- забезпечення державної підтримки проведення публічних заходів та поширення інформації з просвітницьких питань та результативності соціалізації підприємства на всіх рівнях управління;

- широке залучення засобів масової інформації, громадських організацій та академічних кіл до формування і запровадження механізмів регулювання та стимулювання соціальної відповідальності бізнесу.

Детальна розробка національної концепції соціалізації підприємства має враховувати [461]:

- специфіку існуючих умов, ступінь розвитку взаємовідносин суб'єктів господарювання із зацікавленими сторонами;

- етапність упровадження концепції та широку інформаційну роботу щодо важливої ролі соціальної відповідальності бізнесу для сталого розвитку;

- відображення принципів соціалізації на всіх рівнях договірного регулювання соціально-трудових відносин, при укладанні Генеральної, галузевих та регіональних тарифних угод, а також колективних договорів;

- розробки національних стандартів соціалізації на мезо- та макрорівні;

- розробки критеріїв для визначення соціалізації та запровадження їх публічного рейтингового відображення, що можуть бути виражені через отримання

нагород за кращі практики;

– запровадження дієвих мотиваційних механізмів застосування стандартів соціальної відповідальності, особливо в частині суспільного визнання та формування позитивного іміджу компаній.

Викладена концепція та напрями її трансформації дозволять підвищити привабливість підприємницької діяльності, покращити фінансово-економічний стан суб'єктів бізнесу та їх взаємодію з суспільством, якісно змінити стандарти життя громадян.

Сьогодні підприємства не лише формують ринкову пропозицію у товарах, роботах чи послугах та конкурують у межах сегменту своєї діяльності, а й реагують на суспільні потреби шляхом коригування внутрішньо-організаційної діяльності та зовнішньої поведінки. Розробка та впровадження концепції соціалізації підприємств бізнесу необхідні як для підкреслення важливості етичної і соціально відповідальної поведінки підприємств для всіх учасників суспільних процесів, так і для забезпечення безперервного системного вдосконалення соціальних відносин бізнесу [139]. Це дозволить більшості підприємницьких структур посилити довгострокову конкурентоспроможність і репутацію через практики відповідального ставлення до своїх співробітників, споживачів та інших зацікавлених сторін.

При цьому будь-які соціально спрямовані дії в межах внутрішніх і зовнішніх програм повинні бути скоординовані зі стратегічними завданнями розвитку. Необхідно підкреслити взаємозв'язок і взаємозалежність обох сторін відповідальності, їх видів і проявів, адже у соціальних відносинах не може бути односторонньої відповідальності.

В умовах глобалізації успішні та конкурентні стратегії розвитку компаній повинні бути спрямовані на міжнародну та міжкультурну співпрацю, вміння домовлятися й цивілізовано вести бізнес; мислити глобально та регіонально, враховуючи домовленості у сфері інвестицій та торгівлі між країнами світу та бути соціально відповідальним суб'єктом.

Соціально відповідальному бізнесу віддають перевагу усі зацікавлені сторони.

Для країн, що активно розвивають лінію соціалізації бізнесу, це означає пряме зростання надходжень іноземного капіталу, зростання обсягів зовнішньої торгівлі, забезпечення участі країни в міжнародних відносинах, зростання інвестицій в інноваційні технології, інтелектуальні активи, соціалізацію взаємовідносин.

Отже, в сучасних умовах розвитку економік країн світу соціалізація є стратегічним ресурсом країни, що зможе забезпечити її майбутнє. Залучаючи іноземні інвестиції транснаціональних компаній, Україна та інші приймаючі країни забезпечать економічне зростання та підвищать рівень конкурентоздатності.

Загальним недоліком у теоретичному обґрунтуванні сутності інноваційного процесу є недооцінка значущості розвитку сфери послуг та соціальної функції інновацій, яка реально трансформується у рівні життя населення (доходи, споживання), способі життя (зайнятість, забезпеченість об'єктами освіти, культури, мистецтва), здоров'ї і довголітті. Одним із чинників зниження асоціальності майнового розшарування населення повинен бути ринково-інноваційний тип відтворення робочої сили та формування дієздатності мережі недержавних соціальних інституцій. Перспективними напрямками подальших наукових досліджень можуть бути питання, що стосуються інституційних інструментів для підвищення кількості та якості суспільних благ, та аналіз емпіричного простору соціалізації бізнесу загалом.

В умовах виходу економіки України з кризового стану надзвичайно важливого значення набуває активізація соціальної діяльності на основі правильно проведеного стратегічного аналізу, оскільки без цього неможливо здійснити прогресивне структурне зрушення в економіці, інноваційне оновлення її реального сектора, підвищити конкурентоспроможність і забезпечити сталий соціально-економічний розвиток регіону.

За останні кілька років низка міст України перейшли від економічної стагнації до поступального розвитку у всіх основних напрямках: промисловість, розвиток інфраструктури, енергозбереження, освіта та охорона здоров'я. Прогрес розвитку економіки та соціальної сфери неможливий на засадах сировинної спеціалізації

з використанням старих технологій. Однією з альтернатив є формування ефективної структури економіки на базі проведення SWOT-аналізу, що охоплює науково-технічний і освітній потенціал для створення наукоємної продукції з високою доданою вартістю, де основний прибуток формується за рахунок розробки та реалізації нововведень у різних сферах. SWOT-аналіз – один із основних етапів стратегічного планування, результати якого є основою для генерування та формування портфеля стратегій.

Кожна організація (підприємство) має на ринку певні переваги і недоліки. SWOT-аналіз (*strength, weaknesses, opportunities and threats*) дає змогу виявити ті сильні і слабкі сторони, які потребують найбільшої уваги і зусиль з боку підприємства. Перед початком SWOT-аналізу комплексно зосереджуються на ймовірних загрозах і можливостях, що постають перед суб'єктом здійснення соціального аудиту. Після цього слід з'ясувати, які загрози є найбільш імовірними і які ризики вони здатні спричинити. Саме вони потребують найбільшої уваги і концентрації зусиль з метою їх усунення.

Оцінюючи можливості, слід зважити на їх потенційну привабливість і ймовірність їх реалізації, а також те, чи заплановані вигоди можуть перевершити ймовірні втрати внаслідок реалізації можливостей. Іноді можливості несуть в собі як велику привабливість, так і великий ризик. Залежно від ситуації, один і той самий фактор здатний бути як загрозою, так і можливістю.

Метою SWOT-аналізу не є з'ясування всіх сильних і слабких сторін, це надто складно і не забезпечує досягнення ефективності. Підприємство повинно зосередитися на тих із них, які можуть стати ключовими факторами успіху чи провалу, а надто широкий перелік нівелює найважливіші аспекти.

Узагальнити ситуацію на підприємстві і на ринку, виявити можливості для розвитку та загрози SWOT-аналіз допомагає через визначення слабких і сильних сторін підприємства і його конкурентів. Процес такого аналізу охоплює три етапи: ідентифікацію сильних і слабких сторін; ідентифікацію шансів і загроз

та відображення їх з точки зору слабких і сильних сторін підприємства; пошук можливості діяти на межі відповідних характеристик підприємства і його конкурентів. Схему Swot-аналізу наведено на рис. 5. 1., рис. 5. 2., рис. 5. 3.

SWOT-аналіз належить до методів оцінювання доцільності використання бюджетних коштів. Застосування цього методу в процесі аудиту виконання програм здійснюється на етапі збору та аналізу даних, а також під час формування пакету пропозицій.

SWOT-аналіз – це методичний прийом аналізу сильних та слабких сторін предмета, процесу чи явища, а також можливостей і загроз його позитивного розвитку. Його застосовують для оцінювання середньострокових (4–6 років), щорічних і довгострокових (10–15 років) програм економічного та соціального розвитку держави і регіонів.

Проблемі застосування SWOT-аналізу при виборі стратегії приділяли увагу багато авторів. Зокрема К. Ендрюс, який у 1963 році вперше використав термін SWOT; професор Хайнц Вайхріх (Heinz Wehrich), який вважав матрицю SWOT основою систематичного аналізу, що полегшує співставлення зовнішніх загроз і можливостей із внутрішніми перевагами та слабкими сторонами організації. Серед вітчизняних вчених варто згадати З. Є. Шершньову, Л. В. Балабанову, І. В. Балабанову, А. В. Балабаниць та ін. [11;158;438], які розглядали SWOT-аналіз як основу формування маркетингових стратегій. Разом з тим, поза увагою дослідників залишився аналіз особливостей проведення соціального аудиту.

Для того, щоб провести SWOT-аналіз соціального аудиту, необхідно правильно визначити внутрішні (сильні і слабкі сторони програми) та зовнішні фактори (можливості та загрози), оцінити їх важливість і порівняти. SWOT-аналіз має такі складові:

1. Сильні сторони – це внутрішні можливості чи ресурс організації, які можуть сформуванати конкурентну перевагу.

2. Слабкі сторони – це види діяльності, ресурси, які використовуються неефективно.

3. Можливості – це нагоди, які можна використати для досягнення поставлених цілей.

4. Загрози – процеси чи явища, що перешкоджають досягненню поставлених цілей.

SWOT–аналіз спрямований на визначення (у загальних рисах) стратегічних напрямів розвитку. Сильні та слабкі сторони, можливості і загрози позиціонують на полях матриці SWOT– аналізу.

Соціальний аудит може мати різні назви і приймати різні форми залежно від методів, що використовуються при його проведенні.

Основними (спільними) характеристиками будь-якого соціального аудиту є:

- поєднання певного набору дослідницьких методів вивчення думки стейкхолдерів (наприклад, отримувачів послуги) з недослідницькими методами забезпечення підзвітності,
- залучення до проведення соціального аудиту широкої громадськості,
- проведення захисної та інформаційної кампанії.

Важливо зауважити, що соціальний аудит може доповнювати урядову звітність чи фінансовий аудит. У той час, як інші види аудиту здійснюються, в основному, через перевірку документації, соціальний аудит відбувається через перевірку реальної діяльності. Саме тому соціальний аудит може доповнити інші види аудиту та оцінок, розкривши невисвітлені в інших форматах питання.

Соціальний аудит – це гнучкий інструмент, який може бути адаптований до конкретної ситуації в конкретній громаді. Існує велика кількість конкретних методів, однак ми виділимо 3 основні: партисипативні (найманою особою) опитування громади, оцінювання послуг громадою та фактичні перевірки.

Для різних видів соціального аудиту притаманні спільні цілі, серед них:

- забезпечення прозорості імплементації проєкту;
- підвищення рівня участі громадян на всіх стадіях проєкту;
- поліпшення управлінської звітності та підзвітності;
- забезпечення завершення проєкту (наприклад, добудова якогось об'єкту);

- ідентифікація, контроль та повідомлення про порушення;
- запобігання корупції та зловживанням;
- вимірювання впливу проєкту;
- забезпечення людей можливостями реалізувати свої права.

Фактичні перевірки, як форма проведення соціального аудиту, полягають у перевірці об'єктів на відповідність за певною методологією.

Вони найбільш ефективні у випадках:

- реалізації політики у сфері містобудування та інфраструктури;
- реалізації політики у галузі соціального забезпечення (соціальне житло, виплати тощо):
- перевірки матеріального забезпечення закладів охорони здоров'я, освіти;
- перевірки цільового витрачання коштів;
- боротьби з корупцією, коли витрати можна перевірити фактично (наприклад, будування або ремонт закладів).

Рекомендуємо наступний Swot-аналіз фактичних перевірок, які є менш ефективними щодо оцінки якості надання послуг.

Фактичні перевірки можуть реалізовуватися без специфічного сприяння органів державної влади, проте не варто нехтувати комунікативними зв'язками з ними, адже результати фактичних перевірок може бути важче захистити, оскільки органи державної влади напряду не залучені до проведення соціального аудиту.

Фактичні перевірки як складова соціального аудиту полягають у перевірці відповідності інформації, що міститься в документах (які аналізувалися в межах соціального аудиту), реальному стану речей.

На рис.5.1. відображено сильні та слабкі сторони, загрози та можливості соціального аудиту у вигляді фактичних перевірок.

Фактична перевірка може включати:

- 1) виїзди на місце для перевірки наявності чи відсутності об'єктів (наприклад, чи була побудована нова школа відповідно до звіту щодо діяльності органів місцевого самоврядування);

2) виїзди на місце для перевірки наявності матеріального забезпечення закладів охорони здоров'я, освіти тощо;

3) перевірку наявності чи відсутності інформації на відповідних сайтах (наприклад, наявність звітів органів державної влади, які обов'язкові для публікації).



Рис. 5.1. Swot-аналіз фактичних перевірок

Джерело: розробка авторів.

Виїзди на місце підвищують ретельність контролю соціальних аудитів. Вони мають на меті виявлення будь-якої фальшивої, перебільшеної чи неточної інформації. Волонтери можуть проводити польові спостереження, щоб оцінити, чи є

надана інформація точною. Стейкхолдерами фактичних перевірок є: менеджери, логісти, волонтери, особи, відповідальні за обробку даних та за комунікацію.

Метод оцінювання послуг громадою складається з трьох елементів:

- оцінка надання послуги споживачами;
- оцінка надання послуги надавачами послуги;
- спільна зустріч, на якій узгоджується план дій щодо можливих способів покращення надання послуги.

Оціночні картки громади ефективні в таких випадках:

- для оцінки якості надання послуг;
- якщо необхідно з'ясувати проблемні аспекти надання послуг;
- надавач послуг готовий бути безпосередньо залученим до проведення соціального аудиту;
- соціальний аудит охоплює невелику спільноту (лікарня, школа).

Оцінювання послуг громадою (або Community Score Card) – це потужний інструмент для моніторингу послуг, розширення можливостей громадян та покращення підзвітності постачальників послуг. Процес оцінювання дає громадянам можливість аналізувати, наприклад, медичні чи освітні послуги, виходячи з їхніх особистих уявлень про якісні послуги. Громадяни можуть своїми оцінками надати заохочення за професійну роботу або висловити незадоволення. Співпраця отримувачів послуг та надавачів послуг закономірно покращує якість послуг, що надаються. Метою є підвищення якості, ефективності та підзвітності послуг на рівні громади. Це двосторонній і постійний процес участі, який спрямований на зміцнення взаєморозуміння між надавачами та користувачами послуг, щоб забезпечити спільні дії та подолати прогалини. Такий метод оцінювання корисний як для громади, так і для установ, що надають послуги.

Метод передбачає оцінювання послуг, що надаються, як отримувачами послуг, так і їх надавачами. Хоча процес оцінювання може бути здійснений навіть на одній публічній зустрічі, однак ціль методу полягає не просто у створенні таблиць з оцінками послуг. Основна мета – це ефективне використання

задокументованого, сприйняття та налагодження зворотного зв'язку з громадою щодо якоїсь послуги задля її фактичного покращення.

З цієї причини реалізація оцінки не припиняється на створенні документа, який узагальнює уявлення користувачів та надавачів про послугу. Натомість процес оцінювання включає чотири компоненти: документування вхідних показників щодо послуги; оцінка показників ефективності надання послуги (показники створюються громадою); оцінка надавачів послуг за розробленими спільнотою показниками ефективності; зустріч користувачів та надавачів для забезпечення відповідного зворотнього зв'язку та створення взаємоузгодженої програми покращення сервісу.

Отже, метод оцінювання допомагає:

1. Визначити, як користувачі та постачальники послуг сприймають послуги.
2. Встановити механізм зворотного зв'язку між користувачами та постачальниками.
3. Забезпечити усвідомлене прийняття рішень та діалог між постачальниками послуг та користувачами.
4. Слідкувати за тим, щоб сервіси та програми покращувалися.
5. Порівнювати ефективність послуг у різних установах.
6. Звітувати про якість послуг до виконавчих органів чи органів місцевого самоврядування.

Посилювати розширення прав та можливостей громади та окремих громадян.

На рис.5.2. відображено сильні та слабкі сторони, загрози та можливості соціального аудиту у вигляді оцінювання дій громадою (суспільна оцінка). Метод оцінювання послуг громадою може бути актуальним для оцінки служб охорони здоров'я, шкіл, комунальних служб або навіть загальнодоступних схем стоків. Оціночні картки можуть використовуватися для оцінки послуг, що реалізуються державними, а також приватними постачальниками послуг, включаючи послуги, що надаються неурядовими організаціями.

Метод оціночних карток може застосовуватися як частина системи моніторингу різних програм чи проєктів державними службами і неурядовими організаціями. Для оцінки змін потрібно провести як мінімум два кола оцінювання.



Рис. 5. 2. Swot-аналіз оцінювання послуг громадою
Джерело: розробка авторів.

Стейкхолдерами, що здійснюють оцінювання послуг громадою є: менеджери,

фасилітатори (2 та більше, залежно від кількості осіб), логісти, особи, відповідальні за обробку даних та за комунікацію.

Можливі проблеми, з якими можуть зіштовхнутися стейкхолдери під час проведення оцінювання послуг громадою:

1. Недостатній рівень розуміння системи управління на локальному рівні.

Потрібно чітко розуміти, хто є надавачами послуг, як організовується система прийняття рішень, хто фінансує цю послугу, а також кому звітує надавач послуг. Ця інформація допоможе під час комунікації з надавачами послуг, а також під час захисту результатів оцінки. Найкращий спосіб мінімізації ризиків – це консультація з юристом. За відсутності додаткових ресурсів організатори соціального аудиту можуть звернутися до безоплатної правової допомоги або в юридичні консультації при університетах.

2. Надавачі послуг можуть відмовлятися від проведення оцінки. На налагодження комунікації з надавачами послуг та залучення їх до процесу оцінки може бути витрачено багато часу.

3. Громадяни можуть не володіти достатньою інформацією щодо послуги. Громадяни повинні мати певний рівень поінформованості про послуги. Але інколи необхідно провести додаткову інформаційну кампанію для громадськості. При цьому розповсюдження інформації проводиться до оцінювання або під час його проведення. Компанія, як мінімум, має розкривати зміст послуг, права споживачів послуг, а також інформацію про затверджений стандарт її надання.

4. Складність розрахунку часу необхідного для проведення соціального аудиту – впровадження методу оціночних карток займає багато часу. Виконання одного повного циклу може зайняти рік або більше. Витрачений час може суттєво відрізнятися залежно від того, наскільки швидко вдасться залучити до процесу громадськість та групи постачальників. Для мінімізації ризиків необхідно планувати трохи більше часу на проведення аудиту. Допоможе визначити час проведення аудиту також наявність попередніх домовленостей з надавачами послуг.

5. *Необхідність високого рівня навичок фасилітації – цей процес вимагає від організаторів соціального аудиту сформованих навичок вирішення конфліктів у групі.* Процес покликаний визначити та обговорити проблеми з наданням послуг, однак може виникнути конфлікт між учасниками. Очікування, що проблеми, озвучені учасниками, будуть вирішені, не завжди є виправданими. Для мінімізації ризиків радимо скористатися професійною допомогою фасилітаторів-медіаторів.

Метод учасницьких опитувань громади (або Citizen Report Card) полягає у вивченні відгуків користувачів/клієнтів про послугу, яку вони отримують, через проведення опитування. Такі опитування громади можуть дати відповідь, наскільки послуга, яка надається користувачам, є якісною, доступною чи надійною. Такий метод дає змогу згенерувати дані щодо рівня задоволення послугою. Ці дані пізніше мають бути донесені до представників влади для того, щоб вона запровадила зміни, спрямовані на підвищення рівня задоволення послугою.

Провести опитування складніше, ніж використати інші методи соціального аудиту. Метод учасницьких опитувань громади є більш науковим, він потребує визначення масштабу послуги, визначення репрезентативної вибірки, розробки питань, збору даних, їх аналізу і написання звіту (рис. 5.3.).

Визначення масштабу послуги має бути здійснене ще на підготовчому етапі.

Учасницькі опитування громади – цей метод соціального аудиту полягає в проведенні опитування громади щодо надання послуги, рідше реалізації політики.

Найбільш ефективний:

- для проведення соціального аудиту у великих громадах;
- якщо необхідно провести порівняльний аналіз у декількох територіальних одиницях;
- якщо необхідно оцінити велику кількість послуг, які здійснюють різні надавачі послуг;
- якщо не вдається отримати активної підтримки органів влади або надавачів послуг.

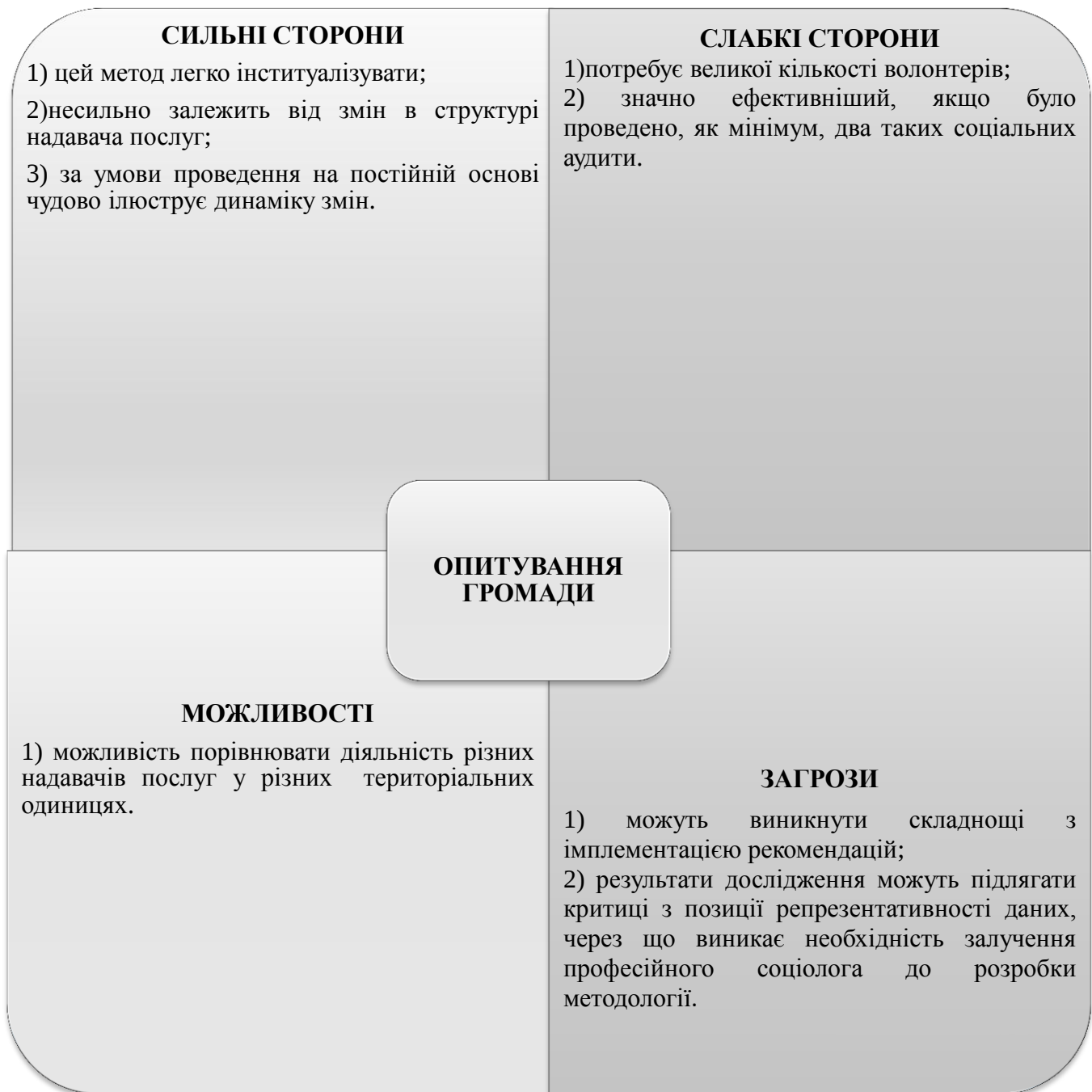


Рис. 5.3. Swot-аналіз опитування громади

Джерело: власна розробка

Стейкхолдерами різновиду соціального аудиту, що передбачає опитування громади є: менеджери, соціологи, логісти, волонтери, особи, що відповідальні за обробку даних та відповідальні за комунікацію.

Надалі соціальний аудит мусить також сприяти розробці соціальних цілей і соціальної інституціональної структури, які є основою фізичних технологій, що

фінансуються в рамках проєктів і сприяють досягненню економічних цілей. При розробці структури найважливішим завданням є забезпечення рівності і зниження рівня бідності за рахунок розвитку. Неодмінним внеском у розробку структури соціальних схем і заходів щодо їхньої реалізації є залучення населення, включаючи колективні, громадські дії. Цей внесок мусить прислужитися формуванню програм і прийняттю рішень, а також стати невід'ємною частиною самого комплексу розвитку. Крім розробки і застосування конструктивних соціальних механізмів розвитку, соціальний аналіз мусить стати на перешкоді окремим несприятливим соціальним наслідкам економічного зростання (погіршенню екологічного середовища, зниженню рівня життя, безробіттю тощо). Звичайно, для прийняття рішень щодо проведення реформ або програм соціальної політики необхідно провести економічний і фінансовий аналізи з метою з'ясування витрат і розподілу ресурсів.

Однак економічне зростання найчастіше пов'язане із хворобливими соціальними ефектами. У зв'язку з цим, при прийнятті рішень про інвестиції в економічний розвиток потрібно також чітко оцінити соціальні ризики і витрати. Ще одним чинником, який вимагає проведення попереднього соціального аналізу, є розробка заходів для пом'якшення соціальних наслідків і включення цих елементів у структуру програми. Все викладене вище свідчить, що соціальний аналіз – це не просто корисний інструмент. Він є невід'ємним засобом підвищення ефективності розвитку, включаючи пряме збільшення економічної віддачі програм. У зв'язку з цим можна сказати, що соціологічна й антропологічна інформація, необхідна для соціальних досліджень і соціального аналізу, є їхньою складовою і становить такий самий необхідний інструмент розробки структури, визначення обґрунтованості і цілеспрямованості програм розвитку, як і економічний аналіз. Спираючись на ці загальні знання, прикладні соціальні дослідження повинні відповісти на конкретні практичні питання. При цьому, цілком очевидно, що професійний соціальний аналітик мусить завжди пам'ятати про обмеженість бази даних і, формулюючи свої рекомендації, не забувати про етичну відповідальність.

Таким чином, основною метою плану суспільної участі є розробка загальної стратегії взаємодії різних учасників проєкту і його організаторів.

Завданнями плану є:

- визначення головних ключових учасників проєкту, опис специфіки їхньої діяльності, інтересів і ставлення до цілей і способів реалізації проєкту;
- визначення потенційних ролей головних учасників у здійсненні проєкту;
- визначення рівня участі в проєкті головних стейкхолдерів;
- визначення потреби головних учасників в інформації про проєкт у цілому, а також у спеціальній інформації;
- опис можливих механізмів забезпечення інформацією головних учасників шляхом взаємних консультацій і співробітництва;
- визначення потреби в навчанні - короткострокове і довгострокове; для державних чиновників, викладачів, представників різних недержавних організацій іт.п.;
- опис можливих механізмів організації і контролю суспільної участі;
- вибір необхідної дослідницької стратегії для подальшого вивчення ефективності здійснення плану суспільної участі.

Структура суспільної участі повинна містити в собі наступні аспекти:

1. Законодавча підтримка проєкту.

2. Організаційна координація:

- загальне керівництво й організація проєкту;
- виділення пріоритетних цілей і розподіл засобів;
- контроль за виконанням спланованих заходів;
- відповідальність за виконання цілей проєкту.

3. Наукове забезпечення.

4. Господарська діяльність.

5. Інформаційна підтримка.

6. Визначення основних груп учасників та їхньої ролі в здійсненні проєкту.

На кожному етапі проведення соціальної оцінки необхідно систематично

проводити консультації із зацікавленими сторонами, включаючи тих, кого безпосередньо торкнеться процес реформування. Таким чином, завдяки методу соціальної оцінки ми можемо не тільки вивчити думки ключових учасників і їхнє ставлення по проєкту, а й визначити ефективність тих заходів, що були передбачені урядом під час реалізації проєкту, а також розробити додаткові заходи для пом'якшення можливих негативних наслідків проєкту. Отже, у нашому суспільстві, що трансформується, коли щоденно розробляється і реалізовується ціла низка соціальних проєктів, без методу соціальної оцінки неможливо ефективно провести реформи, які б враховували різні точки зору.

5.2. Соціальна складова аудиту та її вплив рівень життя населення

Соціальний аудит є явищем, що дає відповіді на безліч запитань, вирішення яких сприятиме розвитку бізнесу, а відтак і соціально-економічному розвитку країни в цілому. На разі важливо зародити усвідомлення того, що для сучасного бізнесу головною конкурентною перевагою стає наявність потужного людського капіталу, тому бізнес має орієнтуватися на підвищення вартості робочої сили.

Досліджуючи цю проблематику, варто зазначити про необхідність спеціального набору параметрів та індикаторів. Тим часом подібні дослідження можуть служити прикладом ефективного використання фрагментів інформації для отримання лише часткової картини соціальної ситуації.

Повна картина могла б бути отримана при впровадженні стандартизованих методик соціального аудиту, що передбачає: по-перше, розробку критеріїв оцінки ситуації на підприємстві, території, по-друге, розробку стандартів соціальної відповідальності як на підприємстві, так і на території. Реалізація концепції соціального аудиту в довгостроковій перспективі дозволить оптимізувати процеси управління, прийняття управлінських рішень, як на мікро-, так і на макрорівнях. Основними параметрами соціального аудиту можна вважати: демографічну ситуацію, рівень освіти, зайнятість населення, тощо.

Демографи вважають, що тенденція зниження кількості населення в Україні пов'язана зі зменшенням народжуваності та зростом смертності (депопуляція) українців. Депопуляція – систематичне зменшення абсолютної чисельності населення будь-якої країни або на певній території як наслідок звуженого відтворення населення, коли наступні покоління чисельно менші за попередні (смертність перевищує народжуваність, висока еміграція, існують обставини, що викликають великі втрати людей, наприклад, війна), тобто під час депопуляції спостерігається спад населення.

Негативна динаміка зміни чисельності населення України ілюструється наведеним нижче Рис.5.4.

кщо 1919 року Україна за кількістю населення посідала 10 місце на планеті, то 1960-го – 14-те, 1990-го – 22-ге, 2000-го – 25-те, 2015-го – 32-ге. В Україні кардинально зменшується кількість населення. На початку 1993 року було зафіксовано 52,244 млн осіб. За даними перепису 2001 року ця кількість скоротилася до 48,241 млн осіб.

Станом на 1 січня 2009 року в Україні проживало близько 46 млн осіб. У 2013 році – 45 млн осіб.

А вже станом на 1 квітня 2016 року чисельність населення України, за даними Державної служби статистики України, становила близько 42,708 млн осіб (без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим і міста Севастополя).

Для сучасної демографічної ситуації характерне поступове старіння населення України. Внаслідок постійного зниження народжуваності впродовж останнього століття чисельність дітей знизилася з приблизно 40 % на початку XX століття до 15 % на початку XXI-го. Зростає кількість населення старшого за 60 років – від 3–4 % на початку XX ст. до 21 % на початку XXI ст. Водночас спостерігається висока смертність населення, передусім чоловіків. Близько третини чоловіків не доживає до 60 років. В Україні – приблизно 28%, у Польщі – 18 %, у Швейцарії

–8%. Із середини 2014 року в нашій країні помітна тенденція до зменшення народжуваності.

громадян, на доступність для населення соціальних послуг та інфраструктури,

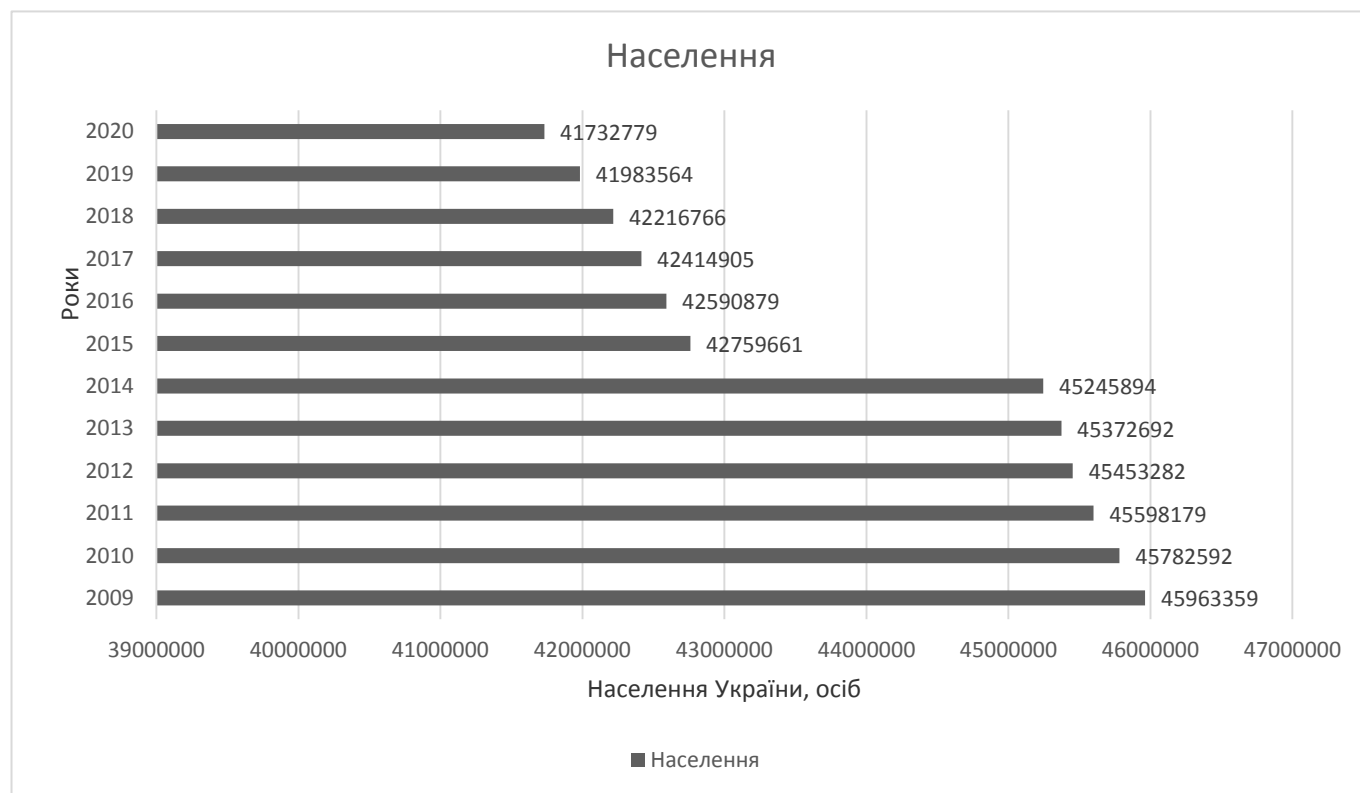


Рис.5.4. Зміна населення України за період 2009-2020 рр.

Джерело: побудовано авторами на основі джерела [470].

Через ці причини еміграція набуває широкого розмаху. У 2013 році науковці Інституту демографії та соціальних досліджень імені М.Птухи НАН України прогнозували, що станом на 2030 рік населення України складатиме близько 43 млн 174 тис людей, 2040 – 41 млн 339 тис, 2050 – 39 млн 635 тис, 2061 - 37 млн 338 тис. У 2020 році Україна досягла прогнозованого показника 2040 року. Покращення ситуації із бідністю в 2021 році не очікується (Додаток К, Додаток Л). В Україні *рівень бідності (абсолютний критерій, що відповідає витратам, які нижчі від прожиткового мінімуму)* серед громадян, які працюють, у 2020 році склав 42,4%. Саме стільки українців не змогли забезпечити гідне життя собі та своїй родині. Для подолання бідності уряд запровадив відповідну Стратегію, яка спрямована головним чином на наступні складові: на збільшення доходів,

а також на мінімізацію бідності найбільш вразливих верств населення: монетизація субсидій, збільшення розміру допомоги для дітей сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, забезпечення засобами реабілітації людей з інвалідністю та інші. Доцільним є впровадження груп швидкого реагування для покращення доступу до медичних послуг сільського населення, особливо дітей та людей похилого віку. Депопуляція є характерним явищем і для найближчих сусідів України – Польщі та Румунії (Рис.5.5. та Рис.5.6.). Зменшення кількості населення спостерігається з 2012 р.

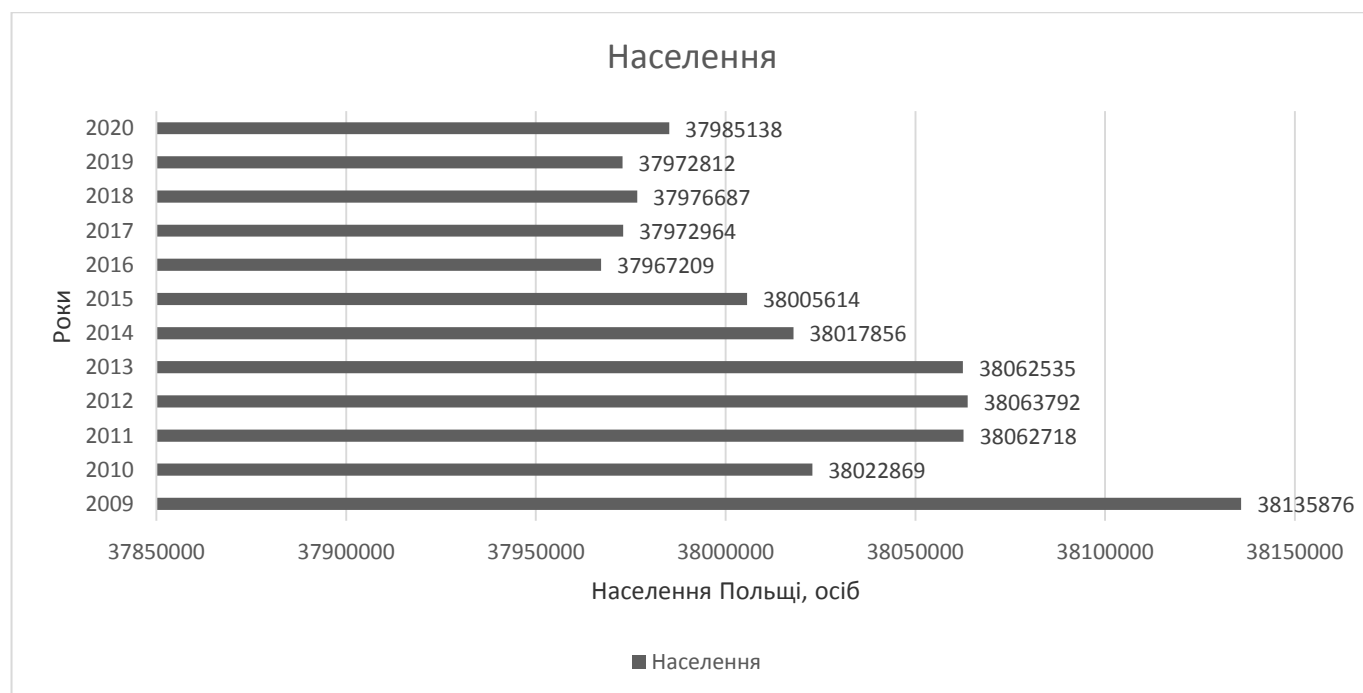


Рис.5.5. Зміна населення Польщі за період 2009-2020 рр.

Джерело: побудовано авторами на основі джерела [470].

Вплив на спад кількості населення у Польщі має природний приріст, який із 2013 р. залишається негативним. У 2019 р. у Польщі народилися 375 тис. дітей, на 13 тис. менше, ніж у 2018 р. Кількість народжень була на 35 тис. меншою за кількість смертей (410 тис.). Як інформує GUS, уже близько 30 років кількість народжень не забезпечує елементарного відтворення населення. Показник дітонародження у 2018 р. становив 1,43, що означає, що на 100 жінок у репродуктивному віці (15–49 років) припадали 143 народжених дитини.

На кінець 2020 року населення Румунії складало 19 148 104 особи, що приблизно на 180 734 осіб менше порівняно з попередніми роками. З огляду на, що населення Румунії на початку року складало 19 328 838 осіб, річний приріст склав - ,99 %. (Рис. 5.6.).

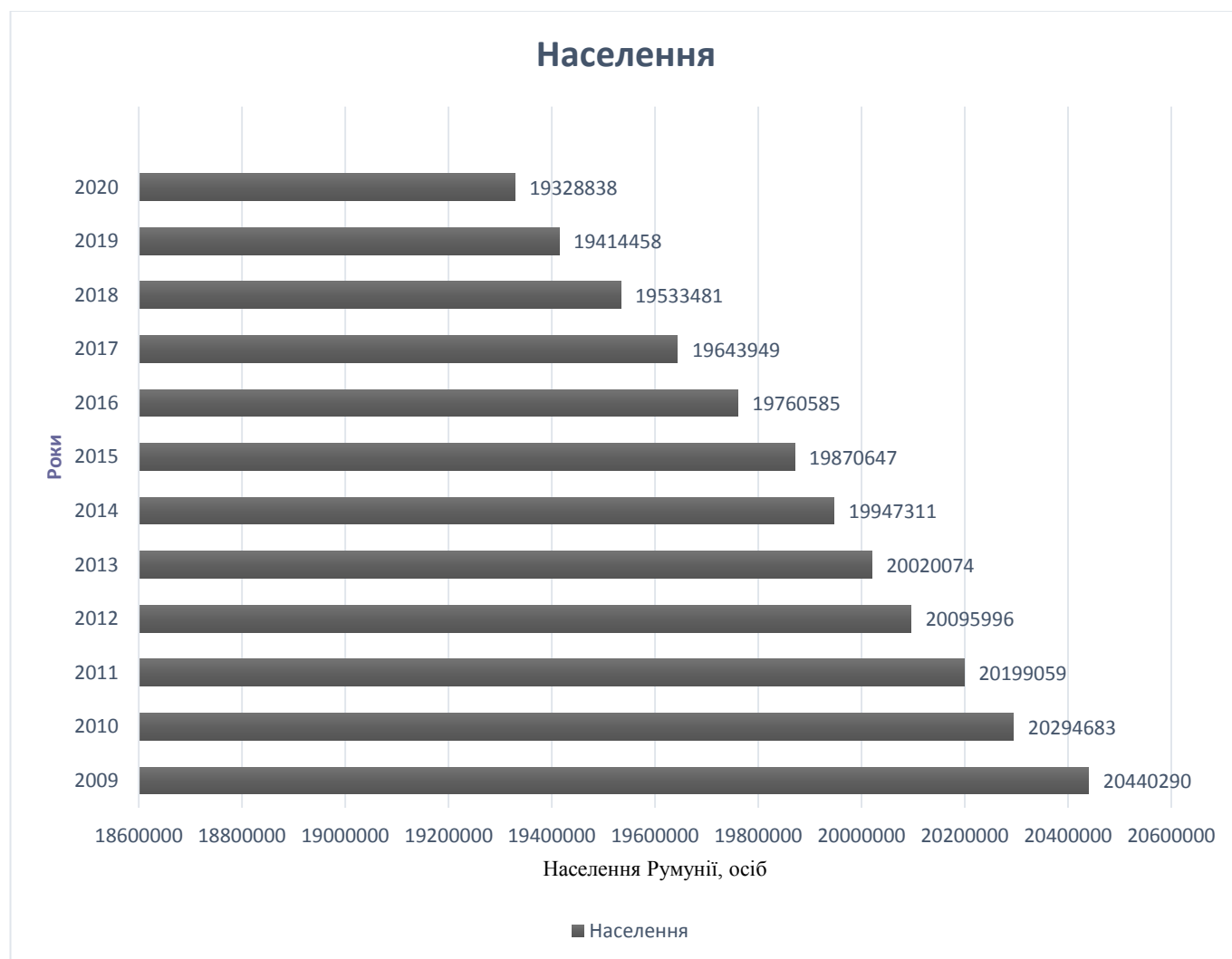


Рис.5.6. Зміна населення Румунії за період 2009-2020 рр.

Джерело: побудовано авторами на основі джерела [470].

Чисельність населення Італії зростала практично щороку після Першої світової війни, досягнувши максимального показника в 2015 році - 60,8 мільйона осіб, але з того часу почала скорочуватися (Рис.5.7.).

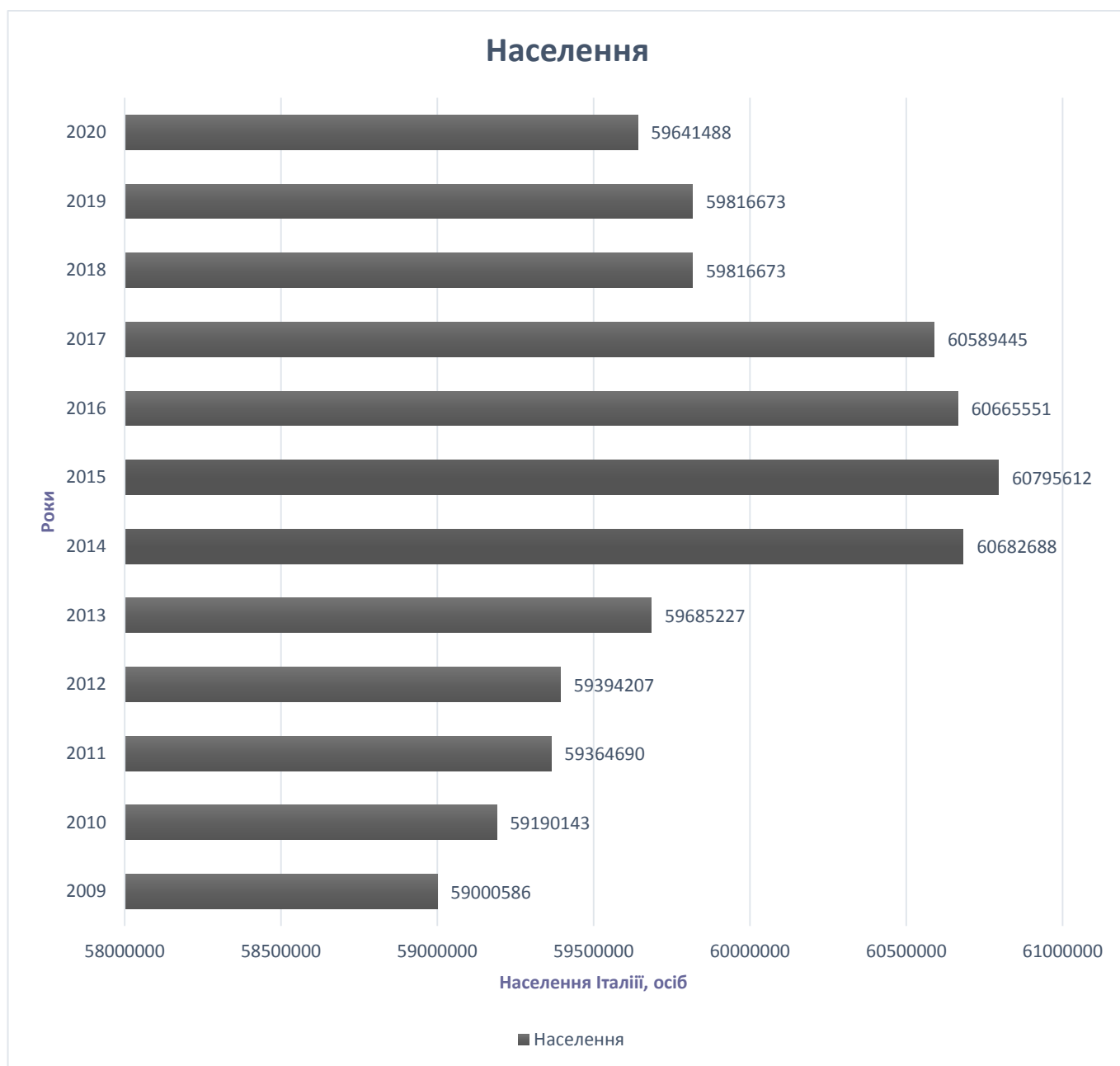


Рис.5.7. Зміна населення Італії за період 2009-2020 рр.

Джерело: побудовано авторами на основі джерела [470].

На 1 січня 2019 року кількість населення Європейського союзу становила майже 513,5 млн осіб, порівняно з 512,4 млн на 1 січня 2018 року.

Зміна чисельності населення (позитивна, на 1,1 млн мешканців), була обумовлена міграцією Рис. 5.8.).

Кількість населення зростає в 18 країнах-членах ЄС. Найбільший приріст зафіксовано на Мальті (+36,8 осіб на 1000 мешканців).

З 83 млн мешканців (або 16,2% від загального населення ЄС) Німеччина має

найбільше населення серед країн-членів, випереджаючи Францію (67 млн, або 13,1%), Велику Британію (66,6 млн, 13%), Італію (60,4 млн, або 11,8%), Іспанію (46,9 млн, або 9,1%) та Польщу (38 млн. осіб, або 7,4%).

Серед решти держав-членів ЄС чотирнадцять мають частку від 1% до 4% населення ЄС і вісім – частку нижче 1%..

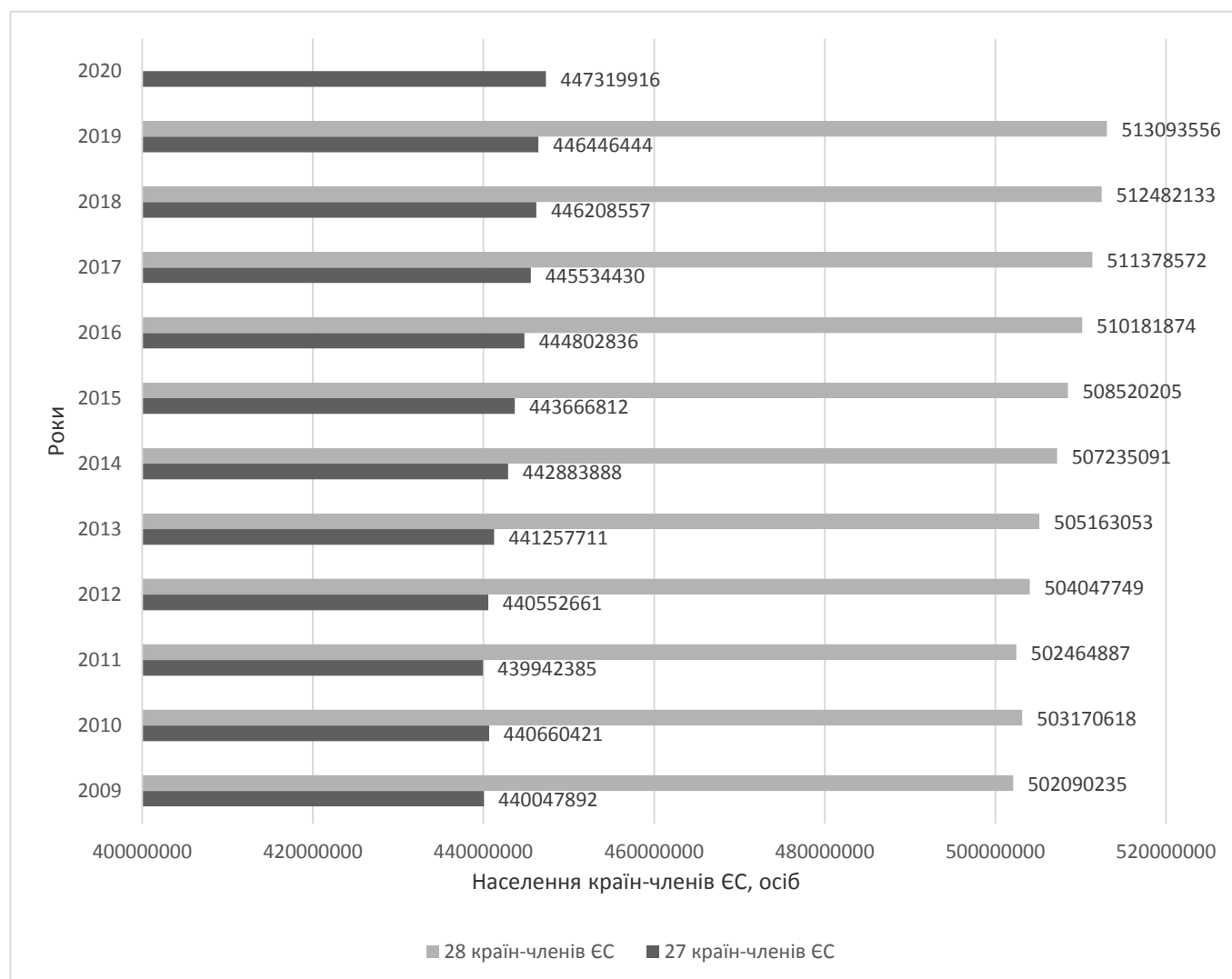


Рис. 5.8. Зміна кількості населення країн ЄС за період 2009-2020 рр.
Джерело: розробка авторами на основі джерела [470].

Чисельність осіб, які навчалися у навчальних закладах; кількість загальноосвітніх навчальних закладів, закладів професійно-технічної, вищих закладів вищої освіти I-IV рівнів акредитації, показники прийому студентів до ЗВО

за джерелами фінансування їхнього навчання, показники діяльності аспірантури та докторантури; розподіл населення за рівнем освіти, за статтю та місцем проживання.

Аналіз статистики зайнятості в країнах Європейського Союзу виявив досить високий рівень зайнятості в таких країнах ЄС, як Австрія, Велика Британія, Данія, Ірландія, Люксембург, Мальта, Нідерланди, Німеччина, Португалія, Угорщина, Чехія та Швеція, рівень зайнятості в Європейському Союзі вище 72%. На відміну від вищезазначених країн, найнижчі показники зайнятості спостерігаються у Греції, Латвії, Італії, де зайнятість за останні роки знижується.

У 2010 році Європейська рада прийняла стратегію «Європа 2020». Акцент був зроблений на зміцненні економіки ЄС і підготовці завдань на наступне десятиліття. Одна з основних цілей цієї стратегії на рівні ЄС – підвищити до 2020 року рівень зайнятості населення у віці 20-64 років як мінімум до 75%.

Хоча ЄС-27 в цілому ще не досягли своєї мети, в 2019 році 17 держав-членів ЄС досягли або навіть перевищили цільовий показник стратегії Європа-2020. У число цих країн входять три скандинавських держави-члени (Швеція, Данія і Фінляндія), три держави– країни Балтії. Держави-члени (Естонія, Литва і Латвія), а також Нідерланди, Німеччина, Чехія, Словенія, Португалія, Кіпр, Угорщина, Мальта, Ірландія, Австрія та Болгарія.

У Великій Британії, а також в Ісландії, Швейцарії та Норвегії рівень зайнятості перевищував 75%. На іншому кінці шкали рівень зайнятості був далекий від цільового показника ЄС, тобто нижче 70%: в Хорватії, Італії, Іспанії та Греції, причому остання країна показала найнижчий рівень серед держав-членів ЄС (61,2%). У країнах–кандидатах: Чорногорія, Північна Македонія, Сербія і Туреччина зареєстрували рівень зайнятості 65% або нижче.

У період з 2005 по 2019 рік рівень зайнятості для всього населення у віці від 20 до 64 років збільшився на 6,3 процентних пунктів (п.п.) у країнах ЄС–27, з 66,8% до 73,1%. Однак в останні роки країни зіткнулися з абсолютно іншою ситуацією на

ринку праці. Рівень зайнятості збільшився за вказаний період у всіх країнах, крім Греції (-3,2 п.п.). Найбільше зростання спостерігається на Мальті (19,8 п.п. з 57,4% до 77,2%) і в Польщі (14,7 п.п. з 58,3% до 73,0%). Варто зазначити, що рівень зайнятості жінок з часом збільшується. Рівень зайнятості чоловіків був вищим, ніж жінок, в 2019 році у всіх 27 країнах-членах ЄС. Це також спостерігається протягом всього періоду з 2005 по 2019 рік, за двома винятками: Латвія в 2010 році і Литва в 2009 і 2010 роках. Однак динаміка рівня зайнятості чоловіків і жінок в період з 2005 по 2019 рік відрізнялася.

З 2005 року рівень зайнятості жінок в Європі збільшився на 8,6 п.п. на рівні ЄС. Найбільше зростання рівня зайнятості жінок в період з 2005 по 2019 рік спостерігалось на Мальті (+ 31,9 п.п.), у Болгарії і Польщі (+13,6 п.п.). У 2019 найвищий рівень зайнятості жінок був виявлений в Швеції (79,7%), тоді як найнижчий рівень був зафіксований в Італії (53,8%) та Греції (51,3%).

Навпаки, зростання рівня зайнятості чоловіків на рівні ЄС був більш обмеженим (+3,9 п.п.), ніж у жінок, в період з 2005 по 2019 рік. Рівень зайнятості чоловіків навіть знизився в семи країнах-членах ЄС, з найбільш помітними змінами спостерігається в Греції (-8,0 п.п. : з 79,3% у 2005 році до 71,3% в 2019 г.) та Іспанії (-5,8 п.п. : з 79,8% до 74,0%).

Відповідно, розрив у рівні зайнятості між двома статями знизився на рівні ЄС з 16,4 процентних пунктів у 2005 році до 11,7 процентних пунктів в 2019 році. Така ж тенденція спостерігалася в усіх державах-членах ЄС, за винятком Угорщини, Польщі, Естонії та Румунії. Зниження було особливо помітним на Мальті (гендерний розрив в зайнятості змінився на -24,9 п.п.) у зв'язку зі збільшенням рівня зайнятості жінок. Розрив також значно скоротився в Іспанії (-12,8 п.п.) і Люксембурзі (-11,9 п.п.) через сукупне зниження рівня зайнятості чоловіків і збільшення рівня зайнятості жінок.

Зайнятість людей старшого віку збільшується, зайнятість молоді має тенденцію до скорочення. Хоча рівень зайнятості молоді (люди у віці від 15 до 24 років) показує невелике зростання на рівні ЄС в період з 2005 по 2019 рік (+0,2 п.п.), майже половина країн-членів ЄС (13 країн) демонструють зниження своїх національних показників. Зниження зайнятості молоді особливо помітно в Ірландії, Іспанії, Греції, Данії, Португалії, Італії та Кіпрі. З іншого боку, рівень зайнятості людей похилого віку (люди у віці від 55 до 64 років) в цілому збільшився за той же період, причому в Болгарії, Німеччині, Словаччині та Нідерландах зафіксовано найвище зростання рівня зайнятості людей похилого віку.

Як показують дослідження, чим вищий рівень освіти, тим вищий рівень зайнятості. Рівень освіти може значно вплинути на рівень зайнятості. Рівень зайнятості осіб (у віці від 20 до 64 років), які отримали закінчену вищу освіту: ступінь бакалавра, магістра або доктора (або їх еквіваленти) (рівні МСКО 5-8), становив 84,8% на рівні ЄС в 2019 році. Це набагато вище, ніж у тих, хто отримав початкову або неповну середню освіту (рівні МСКО 0-2), - 55,8%. Рівень зайнятості серед 27 країн ЄС серед осіб, які здобули повну середню освіту (рівні МСКО 3-4), знаходиться між двома попередніми рівнями і становить 73,4%. Ці цифри можуть вказувати на те, що з підвищенням рівня освіти ймовірність отримання роботи також зростає.

За даними табл.5.1 та табл. 5.2. варто зробити наступні висновки. Крім найнижчої ймовірності працевлаштування (серед трьох груп рівня освіти), люди з низьким рівнем освіти найбільше постраждали під час останньої кризи: рівень зайнятості для цієї групи впав. Дійсно, наприклад, у Словаччині в 2019 році рівень зайнятості осіб з низьким рівнем освіти становив 36,1%; цей показник набагато нижчий, ніж рівень зайнятості осіб з середнім і високим рівнем освіти (75,6% і 80,6% відповідно).

Таблиця 5.1.

Динаміка змін рівня зайнятості населення (у віці 15-64 років) у країнах Європейського Союзу, %

№ з/п	Назва країни	2014	2015	2016	2017	2018
1	Австрія	72,7	72,7	73,7	74,7	74,6
2	Бельгія	62,6	63,2	65,2	65,8	67,2
3	Болгарія	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	66,1
4	Велика Британія	77,9	79,1	79,2	79,8	81,5
5	Греція	53,3	56,2	54,6	54,4	52,1
6	Данія	73,8	72,9	72,4	73,3	73,5
7	Естонія	71,7	66,8	71,8	76,4	68,4
8	Ірландія	65,9	67,8	70,8	72,2	74,0
9	Іспанія	56,6	60,3	62,0	64,1	65,8
10	Італія	60,1	60,8	61,0	61,3	61,6
11	Кіпр	65,6	65,4	67,1	69,6	67,7
12	Латвія	62,3	62,1	75,7	63,8	56,8
13	Литва	76,7	57,2	66,9	72,6	70,2
14	Люксембург	74,0	71,8	71,7	73,6	74,6
15	Мальта	75,9	75,8	78,7	79,7	80,4
16	Нідерланди	72,4	71,5	74,0	75,4	74,7
17	Німеччина	н.д.	н.д.	н.д.	77,6	78,6
18	Польща	64,2	69,7	61,4	67,8	70,6
19	Португалія	73,8	75,1	76,7	80,3	80,9
20	Румунія	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.
21	Словаччина	64,4	55,5	62,3	68,3	68,3
22	Словенія	56,9	60,0	59,7	65,4	69,7
23	Угорщина	72,5	70,5	76,9	76,4	74,3
24	Фінляндія	72,4	70,1	71,2	71,5	71,9
25	Франція	66,9	65,9	65,6	67,3	68,9
26	Хорватія	57,1	61,0	64,5	70,6	71,6
27	Чехія	69,2	68,5	72,6	78,4	77,6
28	Швеція	74,9	75,7	76,5	77,7	79,1

Джерело: розробка авторів на основі [470].

Ситуація за цими показниками значною мірою відрізняється у Хорватії (39,5% для низького рівня проти 66,6% для середнього рівня), Чехії (53,4% проти 81,3%), Болгарії (51,2% проти 76,0%) і Польщі (44,6% проти 69,2%). У Франції, наприклад,

рівень зайнятості становить 51,7%, 70,1% і 83,3% для осіб з низьким, середнім і високим рівнем освіти, відповідно, з урахуванням зарубіжних департаментів.

Таблиця 5.2.

Динаміка змін індексу освіченого населення (у віці 15-64 років) у країнах Європейського Союзу, %

№ з/п	Назва країни	2014	2015	2016	2017	2018	2019
1	Австрія	27,4	28,1	28,9	29,7	30,1	31,0
2	Бельгія	32,6	32,7	33,2	35,6	36,0	36,2
3	Болгарія	23,6	24,1	24,4	24,5	24,8	24,7
4	Велика Британія	36,6	37,6	38,3	38,7	39,3	40,2
5	Греція	24,6	25,4	26,4	27,2	27,7	27,8
6	Данія	29,4	30,2	30,9	32,1	32,4	32,8
7	Естонія	32,6	33,3	34,1	34,7	35,9	36,2
8	Ірландія	38,0	39,0	39,5	40,4	40,5	40,7
9	Іспанія	31,7	32,1	32,7	33,2	34,0	34,9
10	Італія	15,0	15,5	15,7	16,5	17,1	17,3
11	Кіпр	36,4	36,4	37,6	38,1	39,4	40,2
12	Латвія	26,9	28,1	29,5	30,0	30,1	30,7
13	Литва	31,4	33,2	34,1	34,8	36,1	37,4
14	Люксембург	39,6	35,2	34,1	34,8	36,1	37,4
15	Мальта	19,4	19,9	20,3	22,1	24,6	25,7
16	Нідерланди	29,7	30,5	31,0	32,1	33,0	33,8
17	Німеччина	23,2	23,8	24,4	24,8	25,2	25,7
18	Польща	23,8	24,4	25,2	26,3	27,2	28,0
19	Португалія	19,7	20,7	21,5	21,7	22,5	23,6
20	Румунія	н.д	н.д	15,1	15,3	н.д	н.д
21	Словаччина	18,1	18,9	19,7	20,7	22,0	23,0
22	Словенія	25,1	26,6	27,2	28,7	28,7	29,1
23	Угорщина	20,2	20,9	20,6	20,9	21,7	22,4
24	Фінляндія	34,7	35,5	35,9	36,4	37,3	38,3
25	Франція	29,8	30,4	30,9	31,4	32,8	33,4
26	Хорватія	18,5	19,7	20,0	20,6	22,0	22,4
27	Чехія	19,1	19,8	20,6	21,4	21,7	21,5
28	Швеція	32,8	34,0	35,3	36,0	37,1	37,6

Джерело: розробка авторів на основі [470].

Щодо рівня освіти в країнах Європейського Союзу, на основі аналізу даних

таблиці 5.2 встановлено, що до країн з найвищим рівнем освіченості, коли рівень освіти населення знаходиться в межах понад 40%, належать Велика Британія (не є країною-членом ЄС), Ірландія, Кіпр. Однак Болгарія, Італія, Мальта, Німеччина, Португалія, Словаччина, Угорщина, Хорватія та Чехія залишаються найменш освіченими країнами за останні роки.

Впровадження науково-технічних та інноваційних розробок у діяльність підприємств ставить нові вимоги до своїх працівників і вимагає вміння їх реалізовувати. З огляду на це, частка населення, яке обізнане з інформацією про сучасні наукові, технічні та інноваційні розробки та знає, як ними користуватися, повинна постійно зростати.

Однак населення Болгарії та Румунії мало низький рівень персональних цифрових навичок (табл. 5.3).

Проведене Міністерством цифрової трансформації України дослідження дає чітке уявлення про рівень цифрових навичок населення України: а) 53% українців (віком від 17 до 70 років) володіють цифровими навичками на рівні «нижче середнього», відповідно до методології Європейської комісії; б) у 15% такі навички відсутні; в) із усіх цифрових навичок, найбільш розвиненими в населення України є комунікаційні та інформаційні навички (обидві – понад 70%); г) навички вирішення проблем та роботи з програмним забезпеченням потребують найбільшої уваги.

Дослідження показує, що існують вікові відмінності у цифрових навичках: хоча 66,1% українців віком 10-17 років мають навички на рівні «вище базового» (згідно з методологією Єврокомісії), ця вікова категорія складає лише 25,5% усього населення.

Таблиця 5.3

**Динаміка зміни індивідуального рівня цифрових навичок населення в
країнах Європейського Союзу, %**

No.	Назва країни	2015	2016	2017	2018	2019
1	Австрія	64	65	67	н.д.	66
2	Бельгія	60	61	61	н.д.	61
3	Болгарія	31	26	29	н.д.	29
4	Велика Британія	67	69	71	н.д.	74
5	Греція	44	46	46	н.д.	51
6	Данія	75	78	71	н.д.	70
7	Естонія	65	60	60	н.д.	62
8	Ірландія	44	44	48	н.д.	53
9	Іспанія	54	53	55	н.д.	57
10	Італія	43	44	н.д.	н.д.	42
11	Кіпр	43	43	50	н.д.	45
12	Латвія	49	50	48	н.д.	43
13	Литва	51	52	55	н.д.	56
14	Люксембург	86	86	85	н.д.	65
15	Мальта	53	50	57	н.д.	56
16	Нідерланди	72	77	79	н.д.	79
17	Німеччина	67	68	68	н.д.	70
18	Польща	40	44	46	н.д.	44
19	Португалія	48	48	50	н.д.	52
20	Румунія	26	28	29	н.д.	31
21	Словаччина	53	55	59	н.д.	н.д.
22	Словенія	51	53	54	н.д.	55
23	Угорщина	50	51	50	н.д.	49
24	Фінляндія	74	73	76	н.д.	76
25	Франція	57	56	57	н.д.	57
26	Хорватія	51	55	41	н.д.	53
27	Чехія	57	54	60	н.д.	62
28	Швеція	72	69	77	н.д.	72

Джерело: розробка авторів на основі [470].

В останні роки в Європейському Союзі спостерігається збільшення частки людей, які володіють іноземною мовою. Як у 2015, так і в 2018 роках значна частина населення ЄС була присутня в таких країнах, як Болгарія, Велика Британія, Ірландія, Португалія, Румунія та Угорщина (рис. 5.9.).

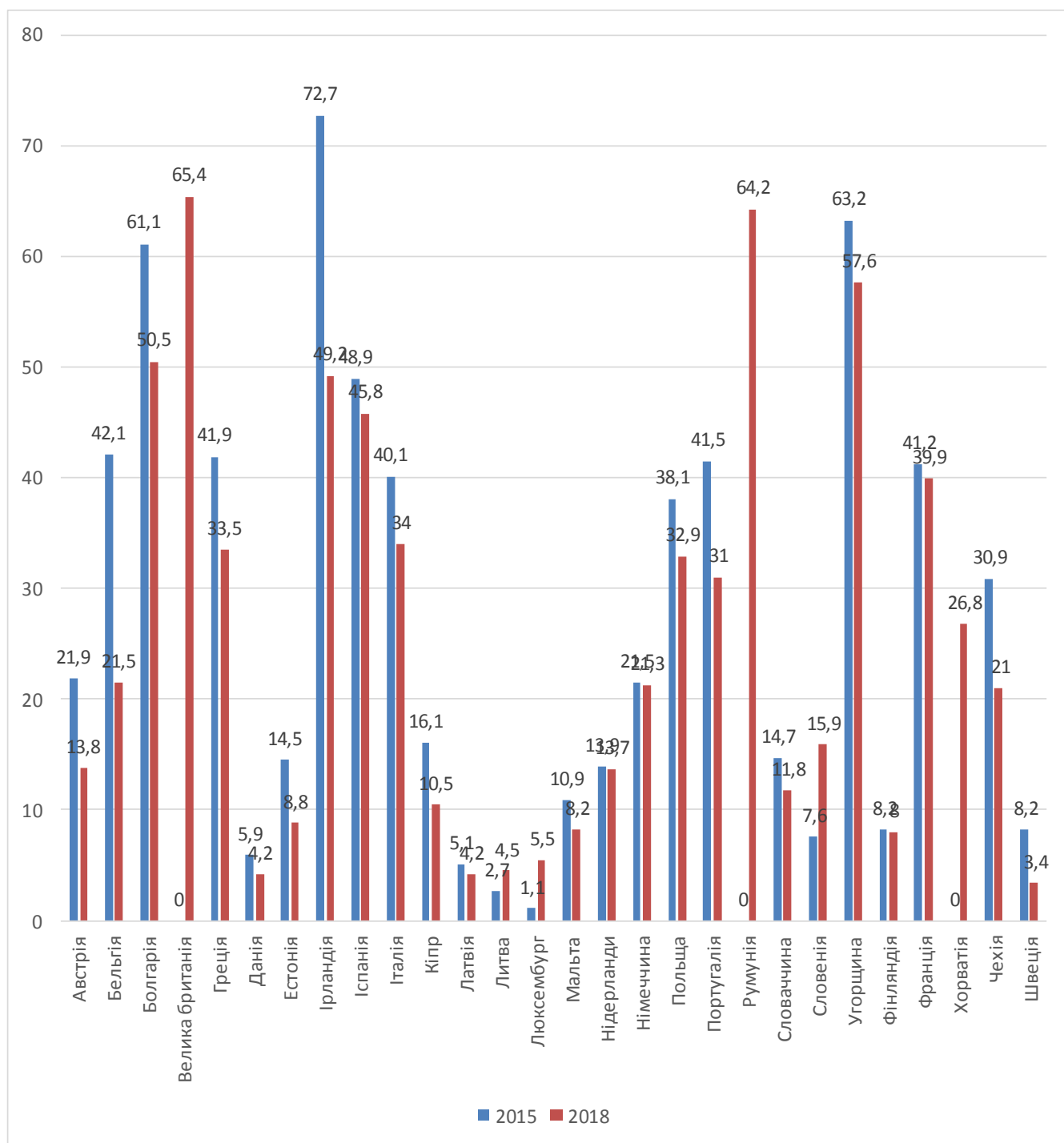


Рис. 5.9. Частка осіб серед населення ЄС, які володіють іноземною мовою, %

Джерело: розробка авторів на основі джерела [470].

Аналіз динаміки задоволеності роботою зайнятих показує, що населення Великобританії, Іспанії, Німеччини, Польщі та Франції дуже задоволене (рис. 5.10.). У той же час питома вага людей, задоволених роботою, включаючи посаду

менеджерів (адміністраторів), із загальної кількості задоволених осіб висока у Великобританії, Німеччині та Франції.

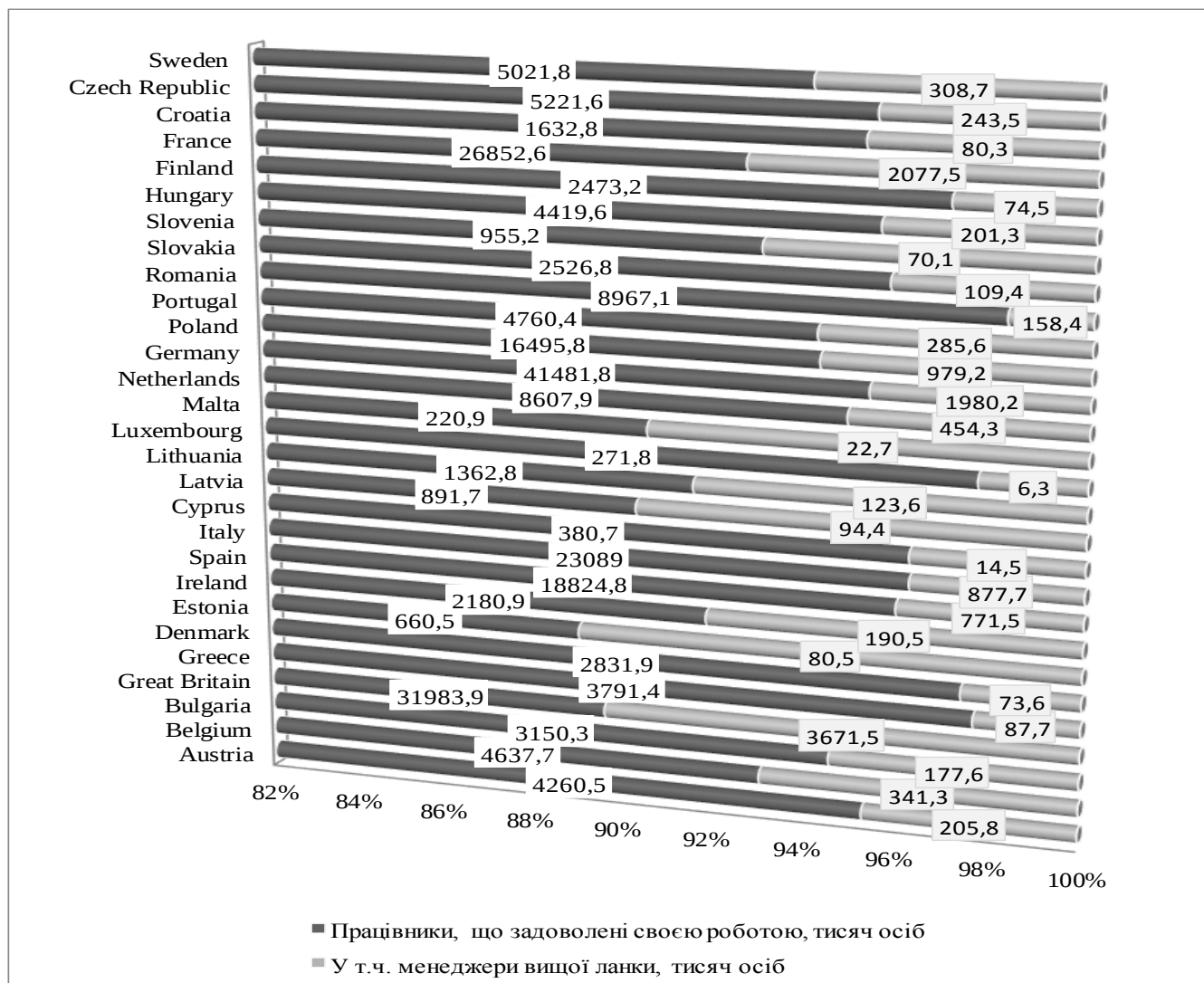


Рис. 5.10. Динаміка кількості зайнятих робітників, задоволених роботою в 2018 році, тис. осіб

Джерело: розробка авторів на основі [470].

Таким чином, на основі аналізу таких показників як рівень зайнятості, індекс населення, освіта, індивідуальний рівень цифрових навичок населення, частка осіб, які володіють іноземною мовою (іноземними мовами), частка осіб, які працевлаштовані та водночас задоволені своєю роботою (з цих менеджерів,

включаючи управлінський персонал), доцільно зазначити, що позитивні тенденції цих показників мають місце у багатьох країнах Європейського Союзу.

Стає зрозумілим, що одним із способів поліпшення вищезазначених показників є саме мотивація, що висувається на підприємствах та в організаціях до працівників та керівників. Огляд та аналіз статистичних даних показали, що мотивація є одним із елементів забезпечення успіху підприємств та організацій у багатьох країнах Європейського Союзу. Про це також свідчить високий рівень задоволеності роботою зайнятих осіб, у тому числі менеджерів (адміністраторів).

5.3. Оцінка корпоративної соціальної відповідальності на підприємствах

Комплексність соціального аудиту полягає в системному застосуванні різних дослідницьких процедур: програмний аудит, моніторинг, діагностика, соціальна експертиза, кваліметричний аналіз, що оперує визначенням якості з відносними оцінками та визначає якість щодо процесу, взятого за базу порівняння, – рівень якості, опитування, аналіз документів тощо. Вибір відповідних процедур та методів (або їхнього комплексу) зумовлений метою та конкретними завданнями аудиторського обстеження. Об'єктом соціального аудиту можуть виступати як окремі організації та їхня діяльність, так і галузь, регіон в цілому, а також окремі види документів (соціальні звіти, проекти, програми). Предметну сферу соціального аудиту складають, як правило, ефективність функціонування системи управління, соціально-трудова відносина, якість надання різноманітних послуг тощо. Стандартами (нормативами, нормами) в соціальному аудиті виступають міжнародні, національні, галузеві стандарти; найкращі (або типові) показники в певній галузі або за певний проміжок часу. Якщо відповідних стандартів, норм, положень не існує, можуть бути застосовані науково обґрунтовані або спеціально для цього розроблені показники. У цьому контексті зазначимо, що зарубіжний соціальний аудит спирається передусім на норми універсальних міжнародних договорів та напрацювань неурядових міжнародних організацій з питань корпоративної соціальної відповідальності. Найбільш поширеними у світі є стандарти для

складання нефінансової звітності: GRI, AA 1000, SA 8000, ISO 14000, Стандарти Саншайн, IFC Standards, NEF, методика Smith O'Brien, індекс соціальної відповідальності Domini Social Index 400, індекс економетричного ефекту EEI та інші. Щодо методик застосування стандартів в аудиторській практиці в Україні, то треба зазначити, що процес ратифікації міжнародних стандартів, імплементації міжнародних норм в українське законодавство, адаптації певних методик до вітчизняних реалій вже розпочався. Однією з таких методик є оцінка проєктів та програм, за якою діяльність великих українських компаній оцінюється на предмет відповідності міжнародним нормам ведення бізнесу. Однією з найбільш поширених технологій соціального аудиту є моніторинг соціально-трудової сфери, який передбачає безперервне спостереження і аналіз актуальних соціально-трудових процесів і явищ з метою систематичної оцінки стану трудових відносин, розроблення пропозицій щодо вибору найбільш доцільних управлінських рішень у соціально-трудовій сфері, попередження соціальних конфліктів тощо. «Проблемне поле» соціально-трудової сфери можна представити п'ятьма блоками, які стають предметом аналізу соціального аудитора:

- 1) стан, розвиток і використання трудового потенціалу підприємств і регіонів;
- 2) соціально-трудові відносини і рівень соціальної напруженості;
- 3) оплата праці та рівень життя працівників;
- 4) дотримання умов і охорона праці;
- 5) соціальне «самопочуття» працівників підприємств і регіонів.

На підставі результатів моніторингу можна робити висновки про динаміку соціоекономічних процесів у трудовій сфері, прогнозувати зміни соціальної ситуації у сфері праці, зміни рівня соціальної напруженості, виокремлювати чинники, що їх зумовлюють.

Дослідження світових тенденцій розвитку підприємництва показує, що для забезпечення зростання підприємств та організацій особливу увагу слід приділяти питанням мотивації управлінського персоналу. У той же час практика функціонування сучасних підприємств та організацій виявляє, що своєчасне виявлення та діагностика проблемних ситуацій, що виникають у процесі розвитку та

зростання багатьох підприємств та організацій, залежить від рівня кваліфікації та професіоналізму адміністратора (менеджера). Тоді як успіх діяльності менеджера формується під приводом його здатності поєднувати особисті якості та впроваджувати їх у процес прийняття управлінських рішень.

У контексті забезпечення ефективного функціонування та довгострокового зростання підприємств та організацій необхідно перш за все вирішити проблемні питання мотивації адміністратора.

Основні принципи мотивації управлінського персоналу в контексті зростання підприємств та організацій представлені в дослідженнях багатьох провідних дослідників світу.

Найвідомішими з них є: Дельмар Ф. та Віклунд Дж. (2008), які досліджували вплив мотивації на кар'єрний розвиток менеджера [463, с. 437]. Крім того, вчені дійшли висновку, що мотивований менеджер ефективно контролює діяльність підприємства, а отже, впливає на поліпшення результатів бізнесу [463, с. 450].

Gillan S. L., Hartzell J. C., Koch A. і Starks L. T. (2010) проаналізували особливості мотивації трудової діяльності на підприємствах, що працюють в екологічній, соціальній та управлінській сферах [479]. За результатами аналізу вчені дійшли висновку, що менеджери, включаючи адміністраторів, більш обережно ставляться до цінностей, включаючи витрати підприємства, на відміну від акціонерів підприємства, незважаючи на те, що їх заробітна плата значно нижча, ніж в акціонерів [479].

Однак Maslen S. та Hopkins A. (2014) досліджували мотиваційні особливості менеджерів, які працюють у небезпечних сферах діяльності. Тому вчені визначили роль стимулів, призначених для управління низкою надзвичайних ризиків, що виникають у небезпечних сферах діяльності [499, с.418]. Встановлено, що менеджерів потрібно мотивувати не лише для отримання ділових та фінансових результатів підприємства, але й для забезпечення безпеки цієї діяльності в контексті запобігання виникненню різного роду нещасних випадків [499, с. 426].

Ke W., Tan, C-H., Choon-Ling S. та Kwok-Kee W. (2012) вважають, що два значення важеля впливу можуть спричинити внутрішню мотивацію менеджерів на

підприємстві: 1) автономне проектування робочих місць; 2) тактика соціалізації. Вчені також доводять у своїх дослідженнях, що внутрішня мотивація проявляється через нормативну мотивацію (схиляється до ідеї, що технологія дозволяє отримати низку зовнішніх вигод, а саме: виконання завдань, підвищення рівня продуктивності праці) та гедонічну мотивацію (забезпечує задоволення від використання технологій).

Водночас, А. Русецький (2011) дослідив культурні та процедурні фактори, що впливають на мотивацію керівників підприємств, і виявив, що важливим фактором, що знижує рівень мотивації менеджера, є стратегічна спрямованість технологій. Однак орієнтація підприємства на споживача та культурне ігнорування класичних принципів управління лише посилюють мотивацію менеджерів. Згідно з висновком вченого, вплив культурних факторів залишається ефективнішим у мотивації менеджерів, ніж проведення відповідної оцінки діяльності менеджера або надання йому компенсаційної виплати.

Водночас Ф. Хром'якова (2016) представила основні мотиваційні критерії, якими повинен володіти менеджер. Зокрема, до них належать: 1) цілеспрямована концентрація на досягненні цілей та реалізації цілей підприємства; 2) прийняття зважених та обґрунтованих управлінських рішень; 3) хороші стосунки з колективом; 4) креативне мислення та інноваційні підходи до вирішення проблем тощо.

У рамках вищезазначеного Лі Q. (2015) вважає, що стимулювання керівника підприємства повинно здійснюватися на основі теорії надзвичайних ситуацій. У свою чергу, використання того чи іншого стимулу для керівника насамперед має залежати від рівня освіти адміністратора та того, чи є керівник висококваліфікованим працівником [493, с. 51]. У той же час дослідження Лі Q. показало, що загалом менеджер хоче бачити незалежність власних можливостей стимулом, тоді як попит на фінансові стимули не так важливий [493, с.54].

Лора Л. Пагліс та Стівен Г. Грін (2002) розробили модель лідерства, засновану на критеріях мотивації менеджерів до досягнення керівних посад на підприємстві. Основні особливості цього процесу: 1) визначення перспективного напрямку

діяльності майбутнього менеджера; 2) зміцнення позицій прихильників менеджера; 3) усунення існуючих та потенційних перешкод, що виникають на шляху зміцнення лідерських позицій [495, с.215].

При цьому Schmid Mast M., Hall J. A. та Schmid P. C. (2010) стверджують, що одним із ключових елементів ефективності керівної посади керівника є його сильна індивідуальна мотивація, яка безпосередньо пов'язана з домінуванням менеджера.

Водночас Wziatek-Stasko A. (2016) зазначає, що мотивація менеджерів є ключовим показником визначення якості їх керівництва [566, с.38]. У контексті вивчення даного питання слід зазначити, що Buble M., Juras A. та Matic I. (2014) проаналізували взаємозв'язок між стилем керівництва, що застосовується на підприємстві, та мотивацією керівника, що спонукає його досягати цілей та завдань діяльності підприємства. У процесі дослідження вчені дійшли висновку, що зайняття посади керівника у вищих ешелонах системи управління підприємством вимагає від нього значного досвіду роботи (не менше 10-15 років) та необхідного рівня освіти. Незважаючи на це, встановлено, що мотивація управлінського персоналу поділяється на дві частини:

- внутрішня мотивація, яка відображає методи стимулювання діяльності менеджера відповідно до складності його / її роботи;

- зовнішня мотивація, яка відображає рівень задоволеності керівника своїми умовами праці та зарплатою за допомогою стимулювання.

У свою чергу, Декоен В. та Брюггеман В. (2006) дослідили взаємозв'язок між стратегічним виміром мотивації (включаючи розвиток певних мотиваційних механізмів) та організаційною ефективністю керівника підприємства, використовуючи збалансовану систему показників [468, с.430]. Результати досліджень, проведених ученими, дають можливість отримати інформацію про те, як компанія може поліпшити результати діяльності. У той же час встановлено, що ефективний стратегічний вимір не тільки мотивує керівника, але й вимагає його безпосередньої та активної участі у бізнес-процесах підприємства [468, с.446].

Саме зараз, в Україні все більше компаній звертають свою увагу на ESG. Адже *ESG-інвестування* враховує екологічні, соціальні та управлінські ризики й

можливості організації, які можуть значно вплинути на її діяльність. Ці фактори використовуються для всебічного розширення і удосконалення традиційної оцінки діяльності компанії. В свою чергу інвестори все більше усвідомлюють цінність використання факторів ESG для прийняття інвестиційних рішень. З початком пандемії найбільшою загрозою для розвитку бізнесу було визнано ризик, пов'язаний з людським капіталом.

Дослідженням суті соціальної відповідальності, необхідності її дослідження, займалися такі науковці, як: С. Адамс, В. Дерій [85], І. Жиглей, В. Жук, С. Король, М. Краснова, С. Левицька, Н. Правдюк [267], Л. Чижевська [444], М. Чижевська [429], Д. Оуен, Джессі Ф. Ділард (Jesse F. Dillard) [465], Г. Робінсон (Hank Robinson) [517] та ін. Віддаючи належне напрацюванням провідних науковців, слід зазначити, що проблеми, пов'язані з обліком соціальної відповідальності, в умовах світової економічної кризи, спричиненої пандемією COVID-19, потребують подальшого дослідження.

Компанією KPMG 2020 CEO Outlook було проведено опитування понад тисячі керівників світового рівня щодо підприємницької діяльності й економічного зростання та у деталізованому звіті запропоновано прогноз. Опитуванням запропоновано унікальний погляд на те, як змінилося мислення керівників у всьому світі після запровадження карантину. На першому етапі, у січні та лютому 2020 року, до того як чимало провідних ринків почали відчувати на собі наслідки кризи, зумовленої пандемією, KPMG було здійснено опитування 1300 керівників. З 6 липня по 5 серпня 2020 року, KPMG додатково опитала 315 керівників, щоб усвідомити, як змінилося мислення лідера компанії під час кризи. В обох випадках річний прибуток усіх респондентів перевищує 500 мільйонів доларів США, а річний прибуток третини опитаних компаній перевищує 10 мільярдів доларів США, при цьому компанії з прибутком до 500 мільйонів доларів США не відповідали. Опитування за січень-лютий 2020 року охопило лідерів одинадцяти провідних ринків: Австралії, Великобританії, Індії, Іспанії, Італії, Китаю, Нідерландів, Німеччини, США, Франції та Японії) й 11 провідних галузей (автомобілебудування, банківська справа, виробництво споживчих товарів і роздрібна торгівля,

інфраструктура, галузь медично-біологічних наук, переробна промисловість, страхування, телекомунікації, технології і управління активами) [492].

У розпал гуманітарної кризи та кризи охорони здоров'я, керівники зосередилися на розбудові надійних, цілеспрямованих організацій, які вирішують важливі соціальні проблеми:

1. *Оновлене розуміння поняття «призначення».* На початку 2020 року 77% керівників заявили, що основна мета їх організацій – відповідати призначенню або бути соціально вмотивованими, а на початку 2021 року 79% опитаних визнають, що з початком кризи відчують сильнішу відданість своїй компанії.

2. *Від емпатії до дії.* Понад третина керівників (39%) зазнала впливу COVID-19 на своє здоров'я або на здоров'я членів їхніх родин. 55% змінили свою стратегію реагування на пандемію.

3. *Відстоювання рівних прав людей.* На початку 2020 року 65% заявили, що відповідно до того, як падають впевненість і довіра до уряду, зростають очікування громадськості, що соціальні проблеми вирішуватиме бізнес. Сьогодні 81% опитаних впроваджує нові заходи боротьби з расизмом.

Плануючи шлях до довготермінового зростання, бізнес-лідери розуміють, що карантин створив нові виклики. Цілком ймовірно, що потенційна друга хвиля COVID-19 на їхніх ринках ще більше поглибить це занепокоєння та спричинить подальші несприятливі наслідки: утримання провідних співробітників, найм талановитих працівників та підтримка мотивації персоналу. У січні керівники розмістили ризик людського капіталу на одинадцятій позиції серед інших ризиків для зростання. Утім, з початком пандемії ризик людського капіталу піднявся у рейтингу і був визнаний найбільшою загрозою для бізнесу, обійшовши ланцюжок поставок, загрозу повернення до територіалізму та проблеми довілля (таблиця 5.4).

Управління ризиками, що пов'язані з людським капіталом, вимагає від керівників одночасного зосередження як на нагальних проблемах, так і на довготермінових перспективах. Керівники сьогодні чудово усвідомлюють, що людський капітал буде ключем як до довготермінового зростання, так і до розбудови організації, здатної процвітати в новій постковідній реальності.

Щоб відповідати мінливим потребам і поведінці клієнтів, знадобляться працівники нового цифрового покоління. Відповідно до того, як посилюватиметься автоматизація виробничих процесів, підвищення кваліфікації й перепідготовка відіграватимуть у працевлаштуванні й ефективності працівників вирішальне значення. У разі створення нової організації все більшої ваги набуватиме готовність людей постійно навчатися і вміння адаптовуватися. Надзвичайно важливим кроком стане розробка нових навчальних програм і їхній віртуальний виклад.

Таблиця 5.4

Зміна загроз для зростання

Показник	Найбільша загроза зростання 2019 р, у %	Найбільша загроза зростання 1 півріччя 2020 року, у %	Найбільша загроза зростання 2 півріччя 2020 року, у %	Зміна у порівнянні з попереднім періодом, у %	Зміна у порівнянні з попереднім періодом, у %
Людський капітал	2	1	21	-1	+20
Ланцюг поставок	2	2	18	X	+16
Повернення до територіалізму	16	19	14	+3	-5
Проблеми довілля/ кліматичні зміни	21	22	12	+1	-10
Кібербезпека	14	15	10	+1	-5
Підривні технології	19	11	7	-8	-4
Операційна діяльність	13	10	4	-3	-6
Регуляторна політика	7	8	5	+1	-3
Податки	0	2	4	+2	+2
Процентні ставки	3	3	2	X	-1
Репутація	3	6	2	+3	-4
Внутрішня неетична культура	0	1	1	+1	X
Разом:	100	100	100	-	-

Джерело: власна розробка авторів.

Пандемія спричинила економічну проблему, яка стала визначальною для подальшої кар'єри більшості керівників. З огляду на масштаби цієї проблеми, багато хто переймався, що керівники будуть змушені відсунути на задній план важливість

екологічних, соціальних і управлінських питань (ESG). Тим не менше, дослідження показує, що керівники й надалі активно переймаються згаданою проблематикою, зокрема соціальною (S) складовою ESG.

Майже дві третини (63%) заявили, що реагування на пандемію змусило їх зосередитися на соціальному компоненті їхньої ESG програми. Це не означає, що керівники відходять від екологічної (E) складової ESG. Вони чудово усвідомлюють, що у наступні десятиліття кліматичні зміни також становитимуть серйозну економічну й гуманітарну загрозу і що є потреба перебудувати політику організації у такий спосіб, щоб підтримувати нову й стійку економіку. Віддзеркаленням серйозності, з якою керівники ставляться до кліматичного питання, є віра багатьох з них у те, що управління кліматичними ризиками буде визначальним фактором для збереження їхніх робочих місць у наступні п'ять років, – майже 2/3 вважають такий розвиток подій дуже ймовірним.

На думку Джейн Лорі, голови міжнародного відділу з корпоративних питань KPMG International, невинна увага до питань ESG під час пандемії і особливий акцент на соціальному вимірі вказують на той факт, що ефективність роботи в цих сферах – ключ до демонстрації сили і впливу призначення організації. «Реакцією керівників на викликану COVID-19 кризу стало ще більше зосередження на призначенні, яке слугує співробітникам й стейкхолдерам за дороговказ у питанні мети існування їхньої компанії і в який спосіб намагається зробити свій внесок у світовий розвиток, – каже вона. – Дослідження демонструє, що керівники виносять на перші позиції порядку денного зусилля, спрямовані на екологічні, соціальні й управлінські питання (ESG) як імперативу для бізнесу, разом з соціальною діяльністю, яка йде пліч-о-пліч з екологічними планами» [492].

Під час пандемії, яка вперше за всі часи вразила абсолютно весь світ, багато компаній попали в складну ситуацію, тому настав час звернути увагу на нефінансові рішення для зміцнення імунітету бізнесу. Одним із них є ESG. ESG (Environmental, Social and Governance) – докільця, соціальна сфера та управління. CSR або корпоративна соціальна відповідальність у поєднанні зі сталим розвитком і формують ESG (таблиця 5.5).

Таблиця 5.5

Екологічні, соціальні та економічні питання (ESG)

CSR–корпоративна соціальна відповідальність:	Сталий розвиток:
1. Зацікавлені сторони (стейкхолдери)	1. Енергія та викиди
2. Етика	2. Відходи
3. Співробітники	3. Управління ресурсами
4. Благодійність	4. Зелений офіс та виробництво
5. Добробут	5. Відповідальні закупівлі
6. Спільнота	6. Чесна торгівля
	7. Цілі сталого розвитку (ЦСР) ООН, які ще називають «Глобальними цілями» – це загальний заклик до дій, спрямованих на те, щоб покінчити з бідністю, захистити планету і забезпечити мир і процвітання для всіх людей у світі.
Довкілля, соціальна сфера та управління (ESG): Інтегрована оцінка, управління та звітність, загрози та ризики, прозорість, управління даними.	

Джерело: власна розробка авторів.

Екологічні проблеми України загалом не відрізняються від відомих світових проблем: зміна клімату, зокрема ослаблення озонового рівня; забруднення атмосфери з утворенням кислотних опадів і отруйних речовин; забруднення вод (морів та річок) важкими металами і хімічними сполуками; виснаження і забруднення поверхневих вод і ґрунту; скорочення площі лісів; зниження здатності природного середовища до самоочищення і самовідновлення; утворення збудників нових захворювань рослин, тварин і людини. В останні десятиріччя спостерігається погіршення стану навколишнього середовища, що відчутно негативно впливає на якість життя населення, лімітує можливості економічного і соціального розвитку крупних промислових регіонів та міст. Більше 80% ресурсів, що видобуваються, спрямовуються на підтримку ресурсовидобувних та ресурсомістких обробних виробництв. Виплавка 1 тонни сталі «з’їдає» до 20 т первинних ресурсів. Більше 75% відходів виробництва мають певний ступінь токсичності для навколишнього

середовища і здоров'я людини. Марнотратний та деструктивний характер природокористування постійно породжує нові та все більш гострі екологічні проблеми, що свідчить про кризовий стан нинішньої державної політики природокористування.

З метою охорони навколишнього природного середовища в Україні повинна здійснюватися екологічна політика, спрямована на збереження безпечного для існування живої і неживої природи навколишнього середовища; захист життя та здоров'я населення від негативного впливу, зумовленого забрудненням довкілля; досягнення гармонійної взаємодії суспільства і природи; охорону, раціональне використання й відтворення природних ресурсів. Одним із шляхів вирішення екологічних проблем країни є дієвий громадський контроль за додержанням вимог законодавства про охорону навколишнього природного середовища, що здійснюється, зокрема, громадськими екологічними та природоохоронними організаціями.

Громадський екологічний контроль здійснюється з метою реалізації права кожного на сприятливе навколишнє середовище і запобігання порушення законодавства в галузі охорони навколишнього середовища.

Метою громадського екологічного контролю є забезпечення безпечного стану навколишнього природного середовища. Цей вид діяльності врегульований правовими нормами щодо перевірки дотримання державними органами, органами місцевого самоврядування, фізичними і юридичними особами вимог природоохоронного законодавства.

Об'єктом громадського екологічного контролю є дії та бездіяльність підприємств, установ, організацій незалежно від форм власності, державних органів, посадових осіб, а також громадян, які впливають або можуть вплинути в майбутньому на стан навколишнього природного середовища.

Суб'єктом громадського екологічного контролю є, насамперед, громадські інспектори з охорони довкілля, громадські організації, окремі громадяни чи їх групи, зацікавлені в забезпеченні безпечного та якісного стану навколишнього

природного середовища.

Даний вид контрольної діяльності здійснюється громадськими об'єднаннями та іншими некомерційними організаціями відповідно до їх статутів, а також громадянами відповідно до законодавства. Результати громадського екологічного контролю, представлені в органи державної влади та органи місцевого самоврядування, підлягають обов'язковому розгляду в порядку, встановленому законодавством.

Право громадян на участь у процесі прийняття рішень при здійсненні екологічного управління передбачається як міжнародними так і національними нормативно-правовими актами.

Перш за все необхідно відмітити Декларацію Ріо-де-Жанейро про навколишнє середовище і розвиток (1992). Дана декларація з сформованими основними принципами екологічного права прийнята на конференції Організації Об'єднаних Націй з навколишнього середовища і розвитку в червні 1992 року в Ріо-де-Жанейро (Саміт Землі). Декларація розвиває положення, що містяться в декларації конференції Організації Об'єднаних Націй з проблем навколишнього середовища, прийнятої в Стокгольмі 16 червня 1972 (Стокгольмська декларація), і містить в собі 27 принципів екологічно коректної поведінки світової спільноти. Так принципом 10 Декларації визначено: «Екологічні питання вирішуються найбільш ефективним чином за участю всіх зацікавлених громадян – на відповідному рівні. На національному рівні кожна людина повинна мати відповідний доступ до інформації, що стосується навколишнього середовища, яка є в розпорядженні державних органів, включаючи інформацію про небезпечні матеріали і діяльність в їх громадах, і можливість брати участь в процесах прийняття рішень. Держави розвивають і заохочують інформованість і участь населення шляхом широкого надання інформації. Забезпечується ефективна можливість використовувати судові та адміністративні процедури, включаючи відшкодування і засоби судового захисту» [226].

23-25 жовтня 1995 р. в Софії під час III Всеєвропейської конференції міністрів

охорони довкілля було прийнято «Керівні принципи із забезпечення доступу до екологічної інформації і участі громадськості в процесі прийняття рішень з питань охорони довкілля».

Крім того, процес реалізації цих положень знайшов своє відображення в «Конвенції про доступ до інформації, участь громадськості в процесі прийняття рішень та доступ до правосуддя з питань, що стосуються довкілля» – так званій Орхуській Конвенції, яку було підписано 25 червня 1998 р. і ратифіковано Україною в 1999 р. Орхуська конвенція — новий вид угоди у сфері охорони довкілля. Ця новизна полягає в тому, що Конвенцією визнані обов'язки нинішнього суспільства перед прийдешніми поколіннями. Орхуська конвенція формує три основних елементи, що передбачені у статтях 4 – 9 Конвенції, а саме:

- доступ до екологічної інформації;
- участь громадськості в обговоренні та прийнятті рішень;
- доступ до правосуддя в екологічних справах.

Крім того, особливістю цієї Конвенції є те, що вона, на відміну від інших, не тільки містить матеріальні норми, які закріплюють право громадян на участь в екологічному управлінні, але й встановлює процесуальний порядок реалізації цих прав.

Національним законодавством України також передбачено можливості здійснення громадського екологічного контролю. Перш за все, екологічні права громадян закріплені в Конституції України (ст. 50), яка передбачає реалізацію конституційного права на безпечне для життя і здоров'я довкілля, Земельному та Водному кодексі України, а також у ряді інших законодавчих актів: Законах України «Про охорону атмосферного повітря», «Про оцінку впливу на довкілля» та у низці підзаконних нормативно-правових актів [155; 274].

Основні екологічні права та обов'язки закріплено в ст. ст. 9 Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища». Крім того, у розд. IV цього Закону – «Повноваження органів управління в галузі охорони навколишнього природного середовища» – міститься ст. 21 «Повноваження громадських об'єднань

у галузі охорони навколишнього природного середовища», в якій встановлено права громадських природоохоронних об'єднань.

Також законодавчі засади громадського екологічного контролю визначені «Положенням про громадських інспекторів з охорони довкілля»

Безпосередньо громадський контроль у галузі охорони навколишнього природного середовища здійснюють громадські інспектори з охорони довкілля. Стаття 36 Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 25 червня 1991 року № 1264-XII передбачає громадський контроль у галузі охорони навколишнього природного середовища. Такий контроль здійснюється громадськими інспекторами з охорони довкілля згідно з Положенням, яке затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері охорони навколишнього природного середовища. Повноваження громадських інспекторів з охорони довкілля визначені в «Положенні про громадських інспекторів з охорони довкілля», яке затверджено наказом Мінприроди від 27 лютого 2002 року № 88.

На основі вищезазначеного можна виділити основні напрямки функціонування громадського екологічного контролю:

- вплив на формування екологічної політики на різних рівнях і участь у прийнятті екологічно значущих рішень;
- громадський екологічний моніторинг;
- ініціація і проведення екологічної експертизи;
- безпосереднє здійснення громадського екологічного контролю.

На сьогодні в Україні працює понад 500 громадських екологічних організацій різного спрямування.

Екологічну громадську спільноту представляють переважно організації з високим експертним рівнем, досвідом та результатами (ВЕГО «Мама-86», МБО «Екологія-Право-Людина», МБО «Інформаційний центр «Зелене досьє», Ресурсно-аналітичний центр «Суспільство і довкілля», ВГО «Жива планета», Національний екологічний центр України, Всеукраїнська екологічна ліга та інші). Частина з них

має суто протестну спрямованість. Однією з причин строкатості екологічного громадського руху України є нетривалий досвід його існування та той факт, що його ядро становлять формальні організації, утворені ще в радянський період. Відповідно до організаційної структури, сфери та методів діяльності виділяють екологічні організації політико-лобістського характеру (policy organizations), ресурсні центри (think-tanks) та організації місцевої дії (grassroots organizations).

Екологічні громадські ініціативи та рухи пропонують ефективні та ресурсно невитратні вирішення таких завдань як сортування та утилізація побутових відходів, зменшення обсягів сміття, заощадження енергетичних витрат. Форми їхньої активності та відповідна спрямованість програм, кампаній обумовлені регіональними особливостями, концентрацією промислових та природоохоронних об'єктів. Втім, найбільшого ефекту розв'язання екологічних задач надало б поєднання успішних проєктів та практик, їх популяризація.

Слід підкреслити, що активність громадського сектору сьогодні зумовлена тим, що питання безпечного навколишнього середовища, якісних екологічних умов життя хвилюють переважну більшість громадян України. Так, за даними соціологічних опитувань, при оцінці екологічної ситуації (стану довкілля) у 2012 р. 37,6 % опитаних громадян вказали на значне або незначне погіршення ситуації, 59,6 % – на незмінність, 2,7 % – на значне або незначне покращення. При цьому, серед факторів забруднення навколишнього середовища, які викликають серйозне занепокоєння, респонденти вказують, передусім, на такі: забруднення повітря автотранспортом, забруднення території проживання сміттям або іншим брудом, підвищений вміст шкідливих речовин у продуктах харчування, забруднення хімічними речовинами та викидами виробництва повітря, води, ґрунту, радіаційне забруднення.

Діяльність громадських екологічних організацій має велике значення для розвитку екологічної освіти та для просвітницької роботи із суспільством з метою підвищення обізнаності щодо наявних проблем, а також у проведенні необхідних досліджень та участі у формуванні політики через консультації з громадськістю.

Громадські організації є найбільш активними суб'єктами громадського екологічного контролю.

Для розв'язання своїх завдань громадського екологічного контролю організації використовують різні форми і методи роботи: здійснюють громадський моніторинг та оцінку екологічно небезпечних об'єктів, надають еколого-правову допомогу, ініціюють громадські слухання, створюють громадські ради при органах влади різних рівнів, видають літературу природоохоронного спрямування, створюють та охороняють об'єкти природно-заповідного фонду.

Практичний досвід співпраці організацій громадського екологічного контролю з державними органами усіх рівнів показує, що громадські слухання, круглі столи, семінари і конференції є дієвими методами впливу на владу та залучення населення до прийняття рішень з екологічно важливих питань. Є багато прикладів проведення в окремих регіонах України місцевих референдумів, театралізованих маніфестацій, публічних вручень чиновникам і директорам деяких виробництв «зелених» чи «чорних» міток із внесенням їх до списку «убивць природи» тощо.

У багатьох випадках влада уникає взаємодії з організаціями громадського екологічного контролю у проведенні таких заходів. Громадські екологічні організації не мають права законодавчої ініціативи, тому важливу роль відіграє наявність можливостей їх співпраці з структурами законодавчої влади різних рівнів. Ці можливості досить обмежені, оскільки природоохоронні організації не мають достатнього впливу і ресурсів, щоб конкурувати в лобіюванні рішень щодо важливих питань довкілля з комерційними структурами і політичними об'єднаннями, з окремими депутатами та високими посадовими особами. Лише деякі громадські природоохоронні ініціативи знаходять своє відображення у рішеннях органів законодавчої влади.

В останні роки в Україні відбуваються позитивні зміни в системі державного екологічного управління, невід'ємною складовою котрої є громадські екологічні організації. Поступово діяльність екологічної громадськості набуває все більшого професіоналізму та системності, що позитивно відображається на взаємодії

громадських екологічних організацій з органами публічної влади. У свою чергу, ефективна взаємодія влади і громадськості сприяє вдосконаленню процесу прийняття екологічних рішень та підвищенню якості управлінських рішень у сфері екології та охорони навколишнього природного середовища.

На разі головними тактичними та оперативними напрямами роботи громадських природоохоронних організацій є здійснення громадського контролю за дотриманням природоохоронного законодавства, практична природоохоронна робота з розв'язання екологічних проблем, поширення екологічної інформації, здійснення освітньої і виховної роботи з метою формування екологічної свідомості населення.

У стратегічному напрямку головними орієнтирами розвитку та функціонування екологічних громадських організацій є:

1. Забезпечення реалізації цілей сталого розвитку в Україні.
2. Прискорення виконання вимог та заходів розділу «Навколишнє середовище» Угоди про асоціацію з ЄС.
3. Захист природних ресурсів від споживацького ставлення промислово-фінансових груп та монополій.
4. Створення ефективного механізму контролю використання коштів від екологічних податків через розроблення прозорих правил видатків на природоохоронні заходи задля поліпшення стану довкілля.
5. Участь у розробці та впровадженні європейських моделей інтегрованих дозволів та ліцензій на забруднення повітря, водні ресурси, ґрунти, поводження із відходами.

Отже, екологічні громадські організації все активніше виступають суб'єктами екологічного управління. І найчастіше така діяльність пов'язана саме з екологічними аспектами господарської діяльності, оскільки під час її здійснення довкілля зазнає найбільшого негативного впливу

Слід згадати, що вже майже 10 років в Україні послідовно втілюється в життя концепція «Зелений офіс». Співробітники мають дотримуватися вимог спеціальної

політики «Зелений офіс». Мета цієї політики – скорочення споживання ресурсів, зменшення кількості відряджень завдяки використанню відеоконференцій, спільна робота з діловими партнерами та неприбутковими організаціями та проведення спеціальних інформаційно-просвітницьких заходів для співробітників, членів їх родин, партнерів. Приклади екологічно дружніх дій в офісі, до яких заохочуються співробітники в межах програми «Зелений офіс»: друк документів лише за необхідності; використання паперу з переробленої сировини або паперу, виготовленого згідно з вимогами стійкого розвитку; використання, за можливості, економного режиму якості друку; користування громадським транспортом; відеоконференції; можливість використання велосипеда для поїздок на роботу; користування офісними жалюзями, щоб зберегти прохолоду у сонячні дні; вимкнення світла і комп'ютерів на ніч. Наприклад, мережа компаній «Нексія ДК» є учасником природоохоронної програми, у межах якої в Україні організовано комплексну систему збору та утилізації відпрацьованих акумуляторів і батарейок. В офісах Групи компаній встановлено спеціальні контейнери для різних видів сміття, відходів, паперу, відпрацьованих батарейок, а серед працівників проводяться інформаційні кампанії, спрямовані на підвищення екологічної освіченості та активне залучення до програми «Викидай правильно!».

Основними вимогами до бізнесу у 2021 році є:

- управління впливом від COVID-19;
- підготовка до наслідків змін клімату;
- задоволення попиту споживачів з метою втілення відповідальності бізнесу;
- визначення способів залучення і збереження фахівців, демонстрація виходу за рамки традиційних фінансових критеріїв;
- задоволення зростаючого попиту на відповідність до вимог ESG в тендерах та задоволення посиленого контролю уряду, наприклад, вимог до звітності щодо прозорості й управління.

Незалежно від галузі, розміру, готовності і бізнес-середовища пропонуємо наступний інструментарій для ESG, важливою складовою якого є наступні види

аудиту: соціальний аудит, екологічний аудит та енергозберігаючий аудит (табл. 5.6). Для соціального аудиту надважливим є розробка політики із соціальних питань, оприлюднення нефінансової звітності, оцінка соціального впливу та взаємодія зі стейкхолдерами, розробка протоколу охорони здоров'я, ризиків і безпеки. Для управління – розробка ціннісних пропозицій для клієнтів та зацікавлених сторін з використанням ESG-критеріїв, винагорода, прозорість, боротьба з корупцією та сталий розвиток.

Таблиця 5.6

Інструментарій для ESG

НАВКОЛИШНЄ СЕРЕДОВИЩЕ (<i>Environmental</i>):	СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ (<i>Social</i>):	УПРАВЛІННЯ (<i>Governance</i>):
Звітність (сталий розвиток, КСВ, інтегровані звіти, Цілі сталого розвитку ООН)	Звітність про вплив на соціальну сферу	Інтеграція ризиків у сфері ESG
Екологічний аудит	Соціальний аудит (операційна діяльність і ланцюг постачання)	Рішення з використання збалансованих показників ESG для оцінки ефективності
Галузевий бенчмаркінг (<i>benchmarking</i>) – порівняння з аналогами		
Сертифікації (ISO, GRI, CDP)	Розробка протоколу охорони здоров'я, ризиків і безпеки	Управління змінами і навчання з питань ESG
Вплив на екологію (вуглець, вода, відходи)	Взаємодія із стейкхолдерами (stakeholder) – зацікавленими сторонами	Розробка ціннісних пропозицій для клієнтів та зацікавлених сторін з використанням ESG-критеріїв
Технічні консультації (енергетичний аудит, оцінка ризику ланцюга постачання)	Навчальні і тренерські рішення (оцінка соціального впливу, програма залучення працівників до ESG)	
	Розробка політики з важливих соціальних питань	Управління питаннями: формулювання мети, винагорода, різноманітність, залучення, прозорість, боротьба з корупцією, сталий розвиток

Джерело: власна розробка.

Однак, деякі компанії продовжують створювати стійку цінність для своїх зацікавлених сторін, пов'язуючи матеріальні питання ESG з досвідом роботи з клієнтами, бізнес-процесами, стратегією, комунікацією і культурою.

Таблиця 5.7

Зміни ESC, спричинені пандемією

<i>ESC</i>	<i>В часи CV-19</i>	<i>Через 3-6 місяців після CV-19</i>	<i>Через рік та більше</i>
<i>Довкілля</i>	<i>Забезпечення зниження витрат та управління ризиками:</i> - енергоаудити; - рішення з умов праці: світлодіоди, теплоізоляція, оптимізація матеріальних ресурсів, перегляд витрат на утилізацію відходів; - процедури ризику в умовах офісу.	<i>Новий стандарт адаптації:</i> - огляд та інтеграція ризику і висновків COVID-19; - огляд можливостей інвестування в енергоресурси, управління вуглецем і відходами; - відновлення режиму роботи з офісу та/або продовження роботи дистанційно.	<i>Перспективи на майбутнє:</i> - згадати про вимоги стійкості і параметри розвитку, цілі сталого розвитку; - обговорити з зацікавленими сторонами (стейкхолдерами) всі нові процедури оцінки ризиків COVID-19; - повна інтеграція екологічних ризиків в корпоративний реєстр ризиків.
<i>Соціальна сфера</i>	<i>Здоров'я та благополуччя працівника понад усе:</i> - протоколи зв'язку; - програми підтримки співробітників; - зв'язок із зацікавленими сторонами і ланцюгами поставок; - проєкт повернення роботи в офіс - громадська підтримка	<i>Новий стандарт адаптації:</i> - огляд і інтеграція ризиків і висновків COVID-19; - відстеження змін; - оцінка процедур і протоколів зв'язку	<i>Перспективи на майбутнє:</i> - протоколи обміну та вивчення цифрових екосистем; - диференційовані плани по роботі і з відряджень; - повна інтеграція соціальних ризиків в корпоративний реєстр ризиків
<i>Управління</i>	<i>Відповідність та чуйність:</i> - прогалини в управлінні, виявлення ризиків COVID-19 (екологічні, фізичні, юридичні, відносні, кібер); - канали зв'язку для інформування та заспокоєння внутрішніх і зовнішніх зацікавлених сторін (стейкхолдерів); - практична адаптація.	<i>Новий стандарт адаптації:</i> - оцінка можливостей, наприклад цифрові рішення; - реєстрація ризику і висновків COVID-19; - регулювання відновлення робочого середовища в офісі і оновлення відповідних протоколів.	<i>Перспективи на майбутнє:</i> - повна інтеграція ризиків ESG в корпоративний реєстр ризиків; - можливості створення цінності ESG у всьому організаційному ланцюжку.

Джерело: розробка авторів.

Подібний підхід і прагнення створити стійку організаційну основу, засновану на управлінні фінансами і ESG, забезпечує додатковий рівень захисту від ризиків, одночасно розширюючи можливості для інновацій і створення доданої цінності для зацікавлених сторін. Спрогнозуємо можливий вплив Covid-19 на довкілля, соціальну сферу та управління під час пандемії, через 3-6 місяців, через 12 міс. і більше. У таблиці 5.7 згруповано можливі зміни ESC під час пандемії, а також короткостроковій (до 1 року) та довгостроковій перспективах (більше 1 року).

Серед факторів, які впливають на бізнес, можна відмітити наступні: здоров'я людини (фізичне та психологічне), дохід, спілкування, постійні витрати, поточна робота, ланцюги постачання, готовність до інновацій та інвестиції. COVID-19 змусив організації вдатися до радикальних експериментів щодо формату роботи. Чимало організацій запустили віддалений режим роботи буквально за одну ніч.

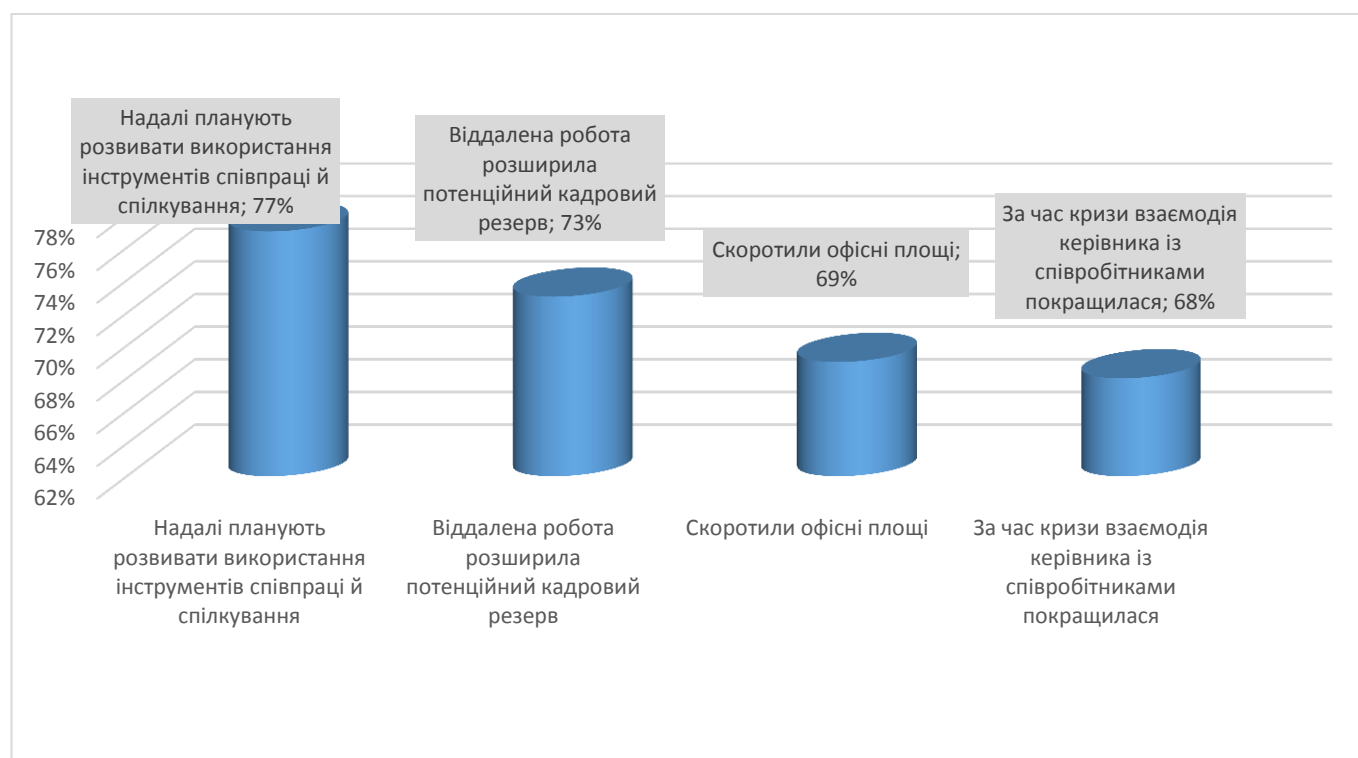


Рис. 5.11. Керівники підприємств за час кризи, спричиненої пандемією
Джерело: розробка авторів на основі джерела [492].

З огляду на те, що пандемія трансформує ринок праці, 77% визнають, що й надалі розвиватимуть використовувані нині інструменти цифрової співпраці й комунікації, а 73% переконані, що віддалена робота фактично розширила

доступний їм кадровий резерв (рис. 5.11.).

Якщо говорити про майбутню операційну модель, слід зазначити, що ланцюжки поставок також суттєво постраждали: 67% опитаних визнають, що їм довелося переосмислити їхній міжнародний ланцюжок поставок. Утім, керівники використовують цю можливість, щоб замислитися, як перетворити їхній ланцюжок поставок на конкурентну перевагу в умовах нової реальності. За результатами опитування керівників виявлено, що підштовхує їх переоцінювати ланцюжок поставок: як головну причину вони назвали потребу стати більш гнучкими у відповідь на мінливі потреби клієнтів, а причина урядового тиску з метою наближення виробництва до регіону присутності стала другою з кінця (рис. 5.12.)

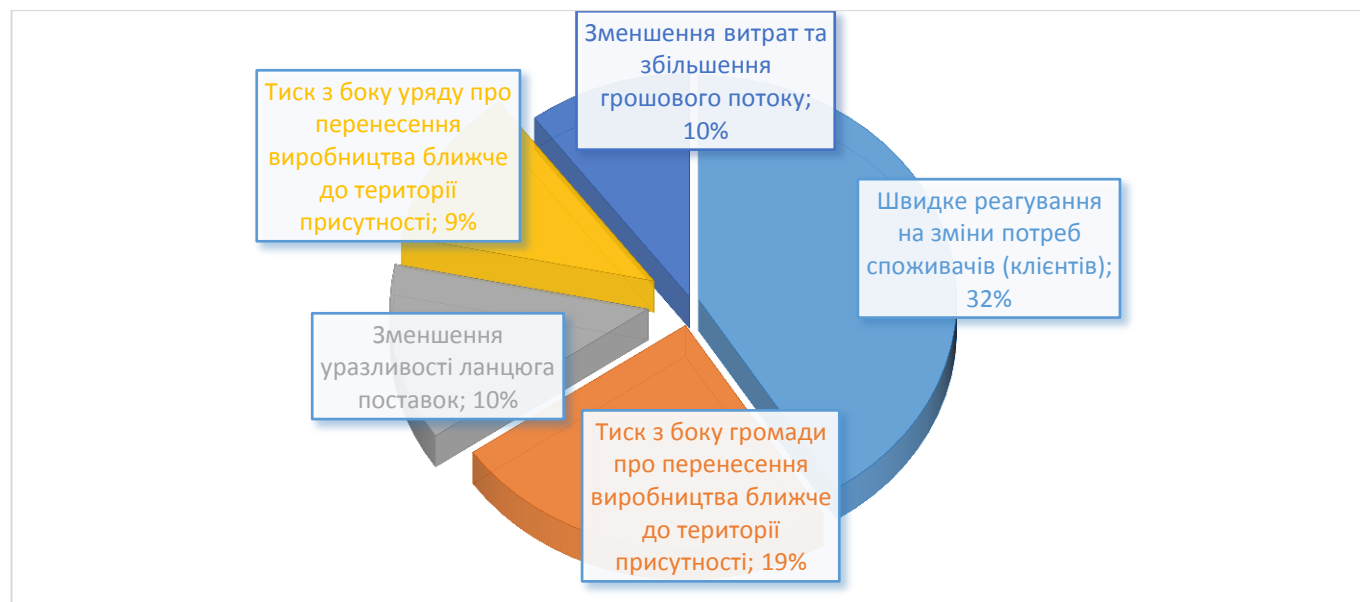


Рис. 5.12. Проблеми, через які керівники переглядають ланцюги поставок
Джерело: власна розробка з використанням даних джерела [492].

Слід зазначити, що керівники більш упевнені в перспективах зростання упродовж наступних трьох років, коли йдеться про їхній бізнес, тому що мають контроль над важелями, які це визначатимуть. Одним з найважливіших важелів, який вони можуть контролювати, і головний рушій розвитку – посилення діджиталізації. Оскільки через потребу у фізичному дистанціюванні торгівля усе активніше ведеться онлайн, компаніям доводиться переосмислювати, чого хочуть клієнти і як це реалізувати.



Рис. 5.13. Посилення цифрового зростання: діджиталізації
Джерело: власна розробка авторів з використанням даних джерела [492].

За даними KPMG, 75% керівників вважають, що пандемія пришвидшила створення безперебійного цифрового обслуговування клієнтів. Причому практично кожен п'ятий (23%) з них стверджує, що прогрес різко пришвидшився, і ми перенеслися на роки вперед (рис.5.13.).

Багатьом з нас пандемія запам'ятається як визначальний момент для всього покоління. Керівники однозначно налаштовані скористатися уроками пандемії та особистим досвідом, щоб перелаштовувати бізнес і ухвалювати зважені рішення. Як видно з рис. 5.14., з-поміж тих, хто зазнав особистого впливу кризи на здоров'я, лише 4% не змінили свого підходу до пандемії. Загалом 55% змінили стратегію реагування цілком або частково. Ще 40%, не змінюючи стратегії, приділяли більше уваги гуманітарному аспекту під час пандемії.

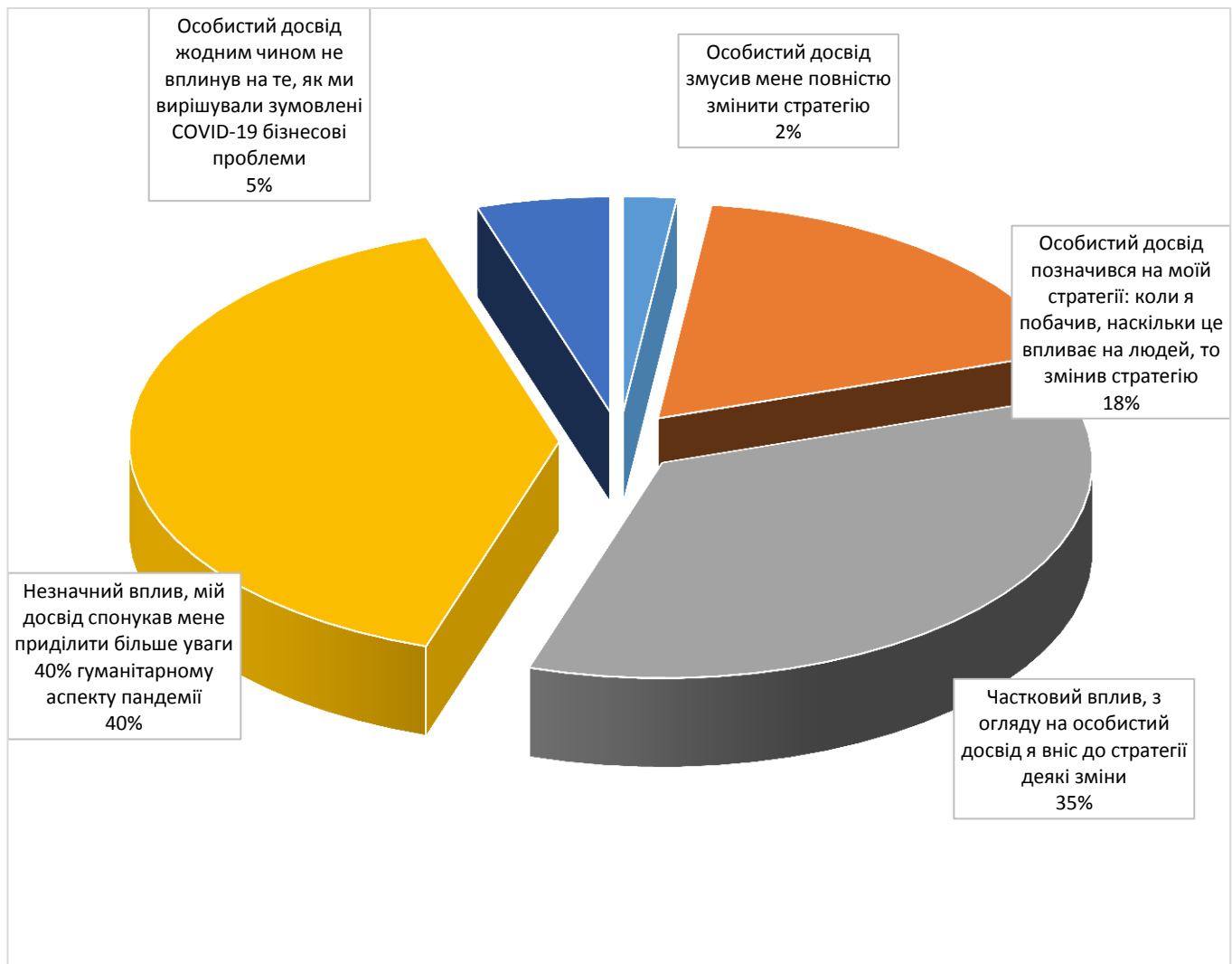


Рис. 5.14. Як керівники змінили стратегію діяльності підприємства після хвороби близьких людей на COVID-19

Джерело: розроблено на основі даних джерела [492].

Хоча пандемія надала компаніям можливість продемонструвати, як вони реально можуть змінити ситуацію у суспільстві на краще, разом з тим корпоративна діяльність ніколи раніше не зазнавала настільки суворого контролю. Щоб отримати підтримку й довіру співробітників, клієнтів і громади, керівники повинні продемонструвати, що діяльність їхніх компаній актуальна, має важливе значення та позитивний вплив. Для декого це означатиме перехід від загальних формулювань до більш конкретних і вимірюваних підходів.

Уважне вивчення думок стейкхолдерів і заохочення їх до діалогу стане важливим елементом у справі внесення коректив і досягнення компромісів, що

є необхідною умовою для задоволення потреб усіх зацікавлених сторін. Пандемія продемонструвала силу призначення компаній. Утім, для досягнення успіху його необхідно вбудувати в структуру організації. І керівник повинен перебувати на передовій, щоб переконатися, що це справді працює.

Дослідження соціально відповідальної діяльності підприємств в Україні підтверило наявність заходів із надання благодійної допомоги, збереження довкілля, участь у розв'язанні проблем регіонів, на території яких знаходяться, тобто, насправді роблять значний поступ у напрямку до здобуття статусу соціально відповідальних підприємств. Однак відсутність нефінансового звіту практично зводить зусилля підприємств у сфері соціальної відповідальності нанівець. Важливим елементом процесу управління соціальною відповідальністю є підготовка комплексного документа соціальної звітності. Деякі аспекти нефінансової звітності було розглянуто у розділі 4. п.1., проте деякі аспекти потребують уточнення.

За визначенням представників Глобального договору ООН, нефінансова звітність (соціальна звітність, або звітність із сталого розвитку) – це документально оформлена сукупність даних комерційної організації, що відображає стан компанії, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності компанії в економічній, соціальній та екологічній сфері життя суспільства. В Україні представники такої групи стейкхолдерів як місцеві громади під категорією «корпоративний соціальний звіт» пропонують розуміти публічний інструмент інформування стейкхолдерів і всього суспільства про те, як і якою мірою компанія реалізує закладені у своїх стратегічних планах соціальні стандарти та напрямки, результати і досягнення її соціальної діяльності. Такого роду звіт, як правило, також повинен відповідати специфічним стандартам, розробленим авторитетними міжнародними організаціями. Однією із загальновизнаних еталонних систем є *Стандарти Санишайн*, прийняті у 1996 р. Асоціацією стейкхолдерів (США), в яких приводяться основні принципи щодо того, яку інформацію слід відображати в

щорічному «Корпоративному звіті для зацікавлених сторін»: для клієнтів – про продукцію і послуги; для співробітників – про гарантії зайнятості, безпеки й охорони здоров'я, можливості при працевлаштуванні; для місцевої громади – про структуру власності, фінансові показники, екологічну політику, сплачені податки, кількість створених робочих місць, інвестиції і благодійність; для широкої громадськості – про торгівлю з іншими країнами, виконувані державні замовлення, стягнення і сплачені штрафи. Формат соціального звіту може відрізнятися від визнаних міжнародних стандартів, максимально враховуючи специфіку діяльності кожної компанії. Разом з тим, він повинен відображати базові принципи соціальної звітності: точність, об'єктивність, однозначність критеріїв, публічність тощо. Такого роду звіт, як правило, також повинен відповідати специфічним стандартам, розробленим авторитетними міжнародними організаціями.

Порівняльний аналіз основних моделей нефінансової звітності: Організації «*AccountAbility*» (Лондон, 1995 р.) та *Global Reporting Initiative* (Амстердам, 1997 р.) наведено у додатку А. Для *AccountAbility* характерним є наступний порядок складання *Звіту зі сталого розвитку*:

1. Планування (ідентифікація зацікавлених сторін, визначення цінностей та завдань компанії, а також сфери покриття планованого процесу соціальної звітності, кола учасників в майбутніх діалогах).

2. Визначення найбільш доцільних форм звітності (виявлення найбільш актуальних питань, збір і аналіз інформації) на основі діалогу зі стейкхолдерами і визначення своїх зобов'язань щодо висловлених учасниками діалогів очікувань, затвердження плану дій.

3. Підготовка звіту з подальшим його поширенням серед ключових стейкхолдерів і проведення аудиту зовнішньої організацією.

Для *Global Reporting Initiative* характерним є наступна організація складання *Звіту у сфері сталого розвитку*:

1. Визначення периметра консолідації даних.
2. Визначення груп зацікавлених сторін для відображення у звіті.
3. Розробка формату і структури звіту про сталий розвиток з урахуванням думок зацікавлених сторін.
4. Визначення сфери охоплення звіту, а також порядку розрахунку окремих показників результативності діяльності.
5. Збір даних і складання звіту про сталий розвиток.
6. Перевірка якості звіту про сталий розвиток шляхом проведення внутрішнього аудиту, опитувань зацікавлених сторін і (або) незалежної зовнішньої аудиторської перевірки, усунення виявлених недоліків.
7. Публікація звіту про сталий розвиток та забезпечення його доступності для зацікавлених сторін.

Детальну характеристику таких моделей нефінансової звітності як *«Принципи Екватора»* (Лондон, 2002 р), *Стандарти «Саншайн»* (Нью Йорк, 1996 р.), *Глобальний договір ООН* (Нью Йорк, 2000 р.) наведено у додатку Б.

Для моделі нефінансової звітності *«Принципи Екватора»* характерним є складання *Звіту про соціальну та екологічну відповідальність*, індивідуальною особливістю якого є оцінка, що базується на основі відповідних стандартів, а також системи соціального та екологічного менеджменту.

Для нефінансової звітності *Стандарти «Саншайн»* особливістю є щорічне подання *Корпоративного звіту для зацікавлених сторін* з розкриттям відомостей про продукцію та послуги, що надаються клієнтам, інформація, що призначена для співробітників (гарантія зайнятості, безпеки і охорони здоров'я), дані для місцевої громади (структура власності, фінансові показники, вплив на зовнішнє середовище, обсяг податкових виплат, кількість створених робочих місць, інвестиції та благодійна діяльність), інформації для широкої громадськості (міжнародна торгівля, виконання стосовно державних замовлень, штрафи, які були стягнуті з компанії).

Розкриття як переваг у діяльності компанії, так і ризиків. *Глобальний договір ООН* передбачає надання щорічних звітів про реалізацію 10 принципів Глобального договору ООН (*Звіт про прозорість*) в рамках основної діяльності підприємства з розкриттям інформації за наступними напрямками: права людини; трудові відносини; укладення колективних договорів; охорона навколишнього середовища; протидія корупції.

Аналіз стандартів із соціальної відповідальності показав, що для підприємств України на даному етапі розвитку соціально відповідальної діяльності формування нефінансового звіту варто здійснювати за міжнародним стандартом GRI. Підготовку звіту доцільно виконувати безпосередньо членами робочої групи підприємства із залученими зовнішніми експертами-представниками стейкхолдерів. Показники, представлені у звіті повинні характеризувати результативність у сфері 3 складових: економічної, екологічної та соціальної діяльності підприємства.

Досвід таких промислових компаній, які є лідерами із соціальної відповідальності, доводить необхідність формування та поширення нефінансових звітів.

5.4. Оцінка соціальної відповідальності та використання соціального аудиту на підприємствах харчової промисловості

За кількістю зайнятих й обсягом валової продукції харчова промисловість належить до одного з найважливіших виробництв у господарстві України. Останнім часом відбуваються позитивні зрушення у технологічному рівні забезпечення виробництв, збільшенні обсягів та урізноманітненні асортименту продукції харчової промисловості, залученні вітчизняного та іноземного капіталу. Безалкогольні напої - це велика група товарів, яка об'єднує напої з різноманітними властивостями та технологіями одержання, які покликані втамувати спрагу і мають освіжаючу дію. Тому проблема створення й виробництва безалкогольних напоїв

загальнооздоровчого призначення має винятковий вплив на розвиток харчової і переробної промисловості. Особливістю ринку безалкогольних напоїв є сезонне зростання продажів, яке зазвичай щороку припадає на період з травня до серпня, а його тривалість може варіюватися, адже попит на пряму залежить від погодних умов та низки інших факторів сезональності. Важливою складовою діяльності підприємств-виробників безалкогольної продукції в Україні є співпраця із зацікавленими сторонами з метою об'єднання зусиль для впровадження практик сталого розвитку. Компанії постійно налагоджують комунікацію та взаємодію зі стейкхолдерами, які найбільшою мірою долучаються до її діяльності. Для кращого розуміння потреб, очікувань та інтересів зацікавлених сторін виробники регулярно залучають представників кожної із груп через різноманітні формати: особисті зустрічі, конференції, консультації та спільні програми. У 2020 році через карантинні обмеження підприємства внесли зміни у формат взаємодії зі стейкхолдерами. Зокрема, значною мірою обмежили персональні формати взаємодії, масові заходи, екскурсії тощо. (табл. 5.8).

В умовах сучасного ринку праці все більше керівників компаній розуміють, що заробітна плата не формує належної мотивації працівників, їх відданості цілям та місії підприємства. Тому все більш актуальним стає застосування стимулювання у вигляді соціального пакета. Це сприяє формуванню конкурентного ринку праці, створенню та розвитку організаційної культури компаній, рівня продуктивності праці та лояльності відносно організації. Соціальний пакет має сприяти досягненню основної мети – збалансування індивідуальних потреб персоналу зі стратегічними потребами підприємства саме за допомогою реалізації своїх трьох функцій: гарантійної, мотиваційної та компенсаторної. Соціальний пакет є інструментом мотивації у вигляді додаткової винагороди понад обов'язкову заробітну плату, що надає роботодавець своїм працівникам відповідно до положень законодавства, а також стимулювання трудової активності персоналу до більш ефективної праці.

Таблиця 5.8

Співпраця зі стейкхолдерами підприємств-виробників безалкогольної продукції

Назва	Стейкхолдери	Соціальна сфера взаємодії зі стейкхолдером
Система Компаній Кока-Кола; ТОВ «ЕКО-СФЕРА»; ПАТ «Мурованокуриловецький завод мінеральної води «Регіна»; ПрАТ «Вінницька харчосмакова фабрика»; ПрАТ «Оболонь»; ТОВ «Сандора»; ПрАТ «Карлсберг»; ПМП ВКФ «Панда»; ПрАТ «Ерлан»; ПрАТ» Миргородський завод мінеральних вод; ПрАТ» Миргородський завод мінеральних вод «Оскар».	Працівники	Дослідження рівня залученості та прихильності, визначення цілей та оцінювання результатів за основними стратегічними напрямками, тижні етики та відповідності, щоквартальні зустрічі з генеральними директорами, щорічні конференції лідерів, гаряча лінія для звернень, інтернет, персональні зустрічі з представниками менеджменту.
	Бізнес-партнери	Участь у спільних програмах і заходах, планування виробничих завдань, залучення у межах їхнього виконання, програми навчання, реалізація спільних політик і правил.
	Неурядові організації	Конференції, консультації, публічні обговорення, партнерство у спільних програмах (напрями з розвитку молоді та підвищення ролі жінок, збереження довкілля, здорового харчування, програми підтримки місцевих громад), членство у галузевих та бізнес-асоціаціях.
	Урядові організації	Консультації, публічні обговорення, діалог з агенціями з питань харчової безпеки, охорони праці та захисту довкілля, діалог з Консультативною радою з питань іноземних інвестицій, посольствами тощо.
	Споживачі	Гаряча лінія для споживачів, корпоративний сайт, екскурсії на завод (до карантину), дослідження, фокус-групи, сегментована інтегрована комунікація через соціальні медіа.
	Постачальники	Спільні програми зі створення цінностей, галузеві асоціації, практичні заняття з відповідальних закупівель.
	Клієнти	Спільні програми зі створення цінностей, трейд-маркетингові активації, співпраця за програмами щодо здоров'я та сталого розвитку, регулярні зустрічі команди щодо роботи з основними клієнтами, спільне бізнес-планування, центри роботи з клієнтами та замовниками, дослідження рівня задоволеності.
	Блогери, журналісти, ЗМІ	Інформування та консультації, публічні обговорення та заходи, зустрічі, інтерв'ю та дослідження думки.
	Конкуренти	Залучення кращих фахівців галузі, конкурентів.
	Дієтологи, лікарі	Питання здоров'я та безпеки харчової продукції.
	Акціонери, інвестори	Контроль за достовірністю наданої публічної інформації.
	Підприємства-хижаки	Дії із запобігання загрози агресивного поглинання іншими підприємствами для малих за обсягом підприємств.

Джерело: розробка авторів.

Як правило, до складу обов'язкового соціального пакета входять передбачені законодавством гарантії для працівника, які охоплюють: забезпечення необхідними умовами праці; загальнообов'язкове державне соціальне страхування; надання в повному розмірі належної заробітної плати; виплати соціальних пільг і гарантій.

До компенсаційного пакета відносять витрати, які роботодавець компенсує найманому працівнику, які були використанні ним під час виконання додаткових зобов'язань та функцій. Наприклад: оплата мобільного зв'язку, оплата палива та амортизації за використання особистого транспорту, оплата житла, повна або часткова оплата навчання.

Мотиваційний пакет містить саме додаткові послуги, що надаються за ініціативою роботодавця. До його складу може належати медична страховка, премії, нагородження працівників цінними іменними подарунками, участь роботодавців у системі недержавного пенсійного забезпечення тощо. Такий пакет є фактором підвищення конкурентності на ринку праці при виборі місця роботи.

Отже, соціальний пакет є впливовим інструментом на організаційну та індивідуальну ефективність праці, здатний позитивно впливати на успішність та тривалість трудових відносин між роботодавцем і працівником. До того ж, він є й мотиваційним інструментом, який поєднує методи матеріального й нематеріального стимулювання праці за допомогою системи заходів задля задоволення потреб працівників і має безпосередній вплив на процес виробництва.

Традиційно розповсюдженими складовими соціального пакета на підприємствах-виробниках безалкогольної продукції є:

- надання працівникам безвідсоткових грошових позик;
- медичне обслуговування та страхування;
- оплата лікування працівників;
- забезпечення безоплатного отримання працівниками спеціальної освіти чи підвищення кваліфікації за рахунок підприємства;
- компенсація їх побутових витрат (зокрема, в оплаті орендованого житла або погашення комунальних платежів);
- безоплатне харчування;
- забезпечення мобільними телефонами та оплата зв'язку;
- абонементи до спортивних клубів, басейнів;
- перевезення працівників (до місця роботи і назад);
- забезпечення автомобілем;

- путівки на відпочинок;
- участь в тренінгах, конференціях, круглих столах.

Наявність соціального пакета на підприємстві має позитивний вплив не тільки на працівника, а і на роботодавця. Надання працівникам соціальних виплат і заохочень дає змогу роботодавцю досягти таких цілей :

- сформувати позитивний імідж і бренд роботодавця на ринку праці;
- залучити і закріпити компетентних працівників;
- поліпшити результати праці за рахунок посилення мотивації працівників та зменшення кількості захворювань;
- поліпшити якість трудового життя, матеріальний добробут найманих працівників і членів їхніх родин;
- підвищити якісні параметри людського капіталу;
- зміцнити лояльність працівників до підприємства, знизити плинність кадрів;
- оптимізувати витрати на соціальне забезпечення працівників, отримати податкові пільги, зменшити непередбачувані фінансові витрати;
- поліпшити соціально-психологічний клімат;
- зменшити кількість конфліктів, судових позовів, тощо.

Здійснення соціальних виплат на підприємствах харчової промисловості України сприятиме формуванню сучасного, конкурентного ринку праці, створенню та розвитку засад корпоративної культури і, як результат, формуванню конкурентоспроможності підприємства та забезпечення його дохідності. Будь-який економічний результат діяльності підприємства залежить від чинників, що здійснюють на нього прямий чи опосередкований вплив. Його формування може відбуватись під дією зовнішнього і внутрішнього, ринкового та неринкового середовища, що залежить від ділянки безпосереднього результату такого показника. Щодо доходу підприємства, то він також залежить від цілої низки мотиваційних факторів: рівень оплати праці, справедливе відшкодування працівнику за виконану роботу, періодичність виплати, податкове навантаження тощо. Крім зазначених чинників на результативність діяльності підприємства значний вплив має рівень соціальних виплат, який здійснює підприємство.

Проте важко визначити, який чинник впливає на заробітну більшою мірою, та як вона може від цього змінитись. Для такого аналізу нами було використано програми Microsoft Excel 2010 та Stata 11.1., що дозволили скласти кореляційно-регресійну модель залежності та впливу рівня соціальних виплат на дохід підприємства. Для аналізу було взято рівень доходу підприємств України, що спеціалізуються на виробництві безалкогольної продукції та обсяг соціальних виплат, що здійснили підприємства у 2020 році (табл 5.9). Факторною ознакою є X_0 – обсяг соціальних виплат, тис. грн. результативною змінною є дохід підприємства, який позначимо Y .

Таблиця 5.9

Вихідні дані для кореляційно-регресійного аналізу за допомогою Microsoft Excel 2010

Назва підприємства	Дохід за 2020 р., тис. грн. Y	Обсяг соціальних виплат підприємства, тис. грн. X_0
1	2	3
Приватне акціонерне товариство «Мурованокуриловецький завод мінеральної води «Регіна»	26594	184,2
Приватне акціонерне товариство «Вінницька харчосмакова фабрика»	174423	223,2
Приватне акціонерне товариство «Оболонь»	5464827	568,3
ТОВ «Сандора»	374552	165,8
Приватне акціонерне товариство «Карсберг Україна»	8017392	422,1
ПМП ВКФ «Панда»	146226	121,3
ПІ «Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед»	7134428	785,3
Приватне акціонерне товариство «Ерлан»	154727	354,2
Приватне акціонерне товариство «Миргородський завод мінеральних вод»	389687	228,6
Приватне акціонерне товариство «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар»»	1366502	324,1
ТОВ «Еко-сфера»	418806	141,1

Джерело: сформовано авторами на основі звітності підприємств.

За допомогою програмного продукту *Microsoft Excel* і безпосередньо одного з його сервісів «Аналіз даних» розрахуємо лінійну факторну модель на основі даних таблиці 5.9, яка буде мати такий вигляд:

ВЫВОД ИТОГОВ								
Регрессионная статистика								
Множественный R	0,829953092							
R-квадрат	0,688822135							
Нормированный R-квадрат	0,654246817							
Стандартная ошибка	1826885,101							
Наблюдения	11							
Дисперсионный анализ								
	df	SS	MS	F	Значимость F			
Регрессия	1	6,64911E+13	6,64911E+13	19,9223657	0,001569428			
Остаток	9	3,00376E+13	3,33751E+12					
Итого	10	9,65287E+13						
	Коэффициенты	Стандартная ошибка	t-статистика	P-значение	Нижние 95%	Верхние 95%	Нижние 95,0%	Верхние 95,0%
Y-пересечение	-1866871,328	1055453,709	-1,768785606	0,110718367	-4254473,495	520730,8393	-4254473,495	520730,8393
Переменная X 1	12564,30806	2814,933387	4,463447737	0,001569428	6196,486332	18932,12978	6196,486332	18932,12978

Рис. 5.15. Аналіз регресійної моделі впливу обсягу соціальних виплат на рівень доходу підприємства за допомогою Microsoft Excel 2010

Дана модель є детермінантною, це означає, що в ній не буде враховано вплив сезонних коливань та інших випадкових факторів.

$$Y = a_0 + a_1 X \quad (5.1)$$

$$Y = -1866871,3 + 12564,3 X$$

Прогнозований дохід підприємств-виробників безалкогольної продукції розраховано у табл 5.10.

Таблиця 5.10

Прогнозований дохід підприємств-виробників безалкогольної продукції

Назва підприємства	Дохід за 2020 р., тис. грн. Y	Обсяг соціальних виплат підприємства, тис. грн. X ₀	Прогнозований дохід за 2020 р., тис. грн. Y _{теоретичне}
Приватне акціонерне товариство «Мурованокуриловецький завод мінеральної води «Регіна»	26594	184,2	447474,2
Приватне акціонерне товариство «Вінницька харчосмакова фабрика»	174423	223,2	937482,2
Приватне акціонерне товариство «Оболонь»	5464827	568,3	5273424,9
ТОВ «Сандора»	374552	165,8	216290,9
Приватне акціонерне товариство «Карсберг Україна	8017393	433,1	3436523,1
ПМП ВКФ «Панда»	146226	121,3	-342820,8
ІП «Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед»	7134428	785,3	7999879,8
Приватне акціонерне товариство «Ерлан»	154727	354,2	2583406,6
Приватне акціонерне товариство «Миргородський завод мінеральних вод»	389687	228,6	1005329,5
Приватне акціонерне товариство «Моршинський завод мінеральних вод «Оскар»»	1366502	324,1	2205220,9
ТОВ «Еко-сфера»	418806	141,1	-94047,5

Джерло: сформовано на основі звітності підприємств.

Оцінимо надійність нашої моделі взаємозв'язку.

Таблиця 5.11

Параметри регресії

Регресійна статистика	
Множинний R	0,829953092
R-Квадрат	0,688822135
Нормований R-Квадрат	0,654246817
Стандартна помилка	1826885,101
Спостереження	11

Показником тісноти зв'язку є коефіцієнт кореляції (в таблиці 5.17, це «Множинний R»).

Додатне значення коефіцієнта кореляції свідчить про наявність прямого зв'язку, від'ємне про зворотній зв'язок. У нашому випадку спостерігається обернений прямолінійний кореляційний зв'язок.

Величина коефіцієнта в нашому прикладі близька до 1 і складає 0,8299, що свідчить про наявність тісного зв'язку між досліджуваними показниками.

Абсолютною мірою точності моделі є стандартна помилка, величина якої складає 1826885. Вона показує, що в даній сукупності розрахункові значення результативної ознаки будуть відхилятися від емпіричних даних в середньому на 1826885,1 з розрахунку на 1 ступінь вільності для даної сукупності.

Відносною мірою точності є розрахований коефіцієнт детермінації (квадрат коефіцієнту кореляції), який за даними розрахунку становить 0,6888822135. Виражений у відсотках він свідчить про те, що 68,88 % варіації доходу підприємств, що досліджувались, залежить від зазначеного в моделі фактора, в нашому випадку - обсягу соціальних виплат. Частка інших чинників, що не увійшли до моделі, становить 31,12 % варіації результативної ознаки.

Для малих вибірок ($N < 20$) розрахуємо нормований коефіцієнт детермінації, при обчисленні якого враховується кількість спостережень N .

У нашому випадку кількість спостережень незначна ($N = 11$), тому розглянемо даний параметр. Його значення складає 0,6542 і воно свідчить, що, незважаючи на досить малу вибірку, побудована модель є досить точною – 65,42 % обсягу доходу підприємства пояснюється зміною розміру соціальних виплат. На рис. 5.16 зобразимо графічно залежність між досліджуваними показниками.

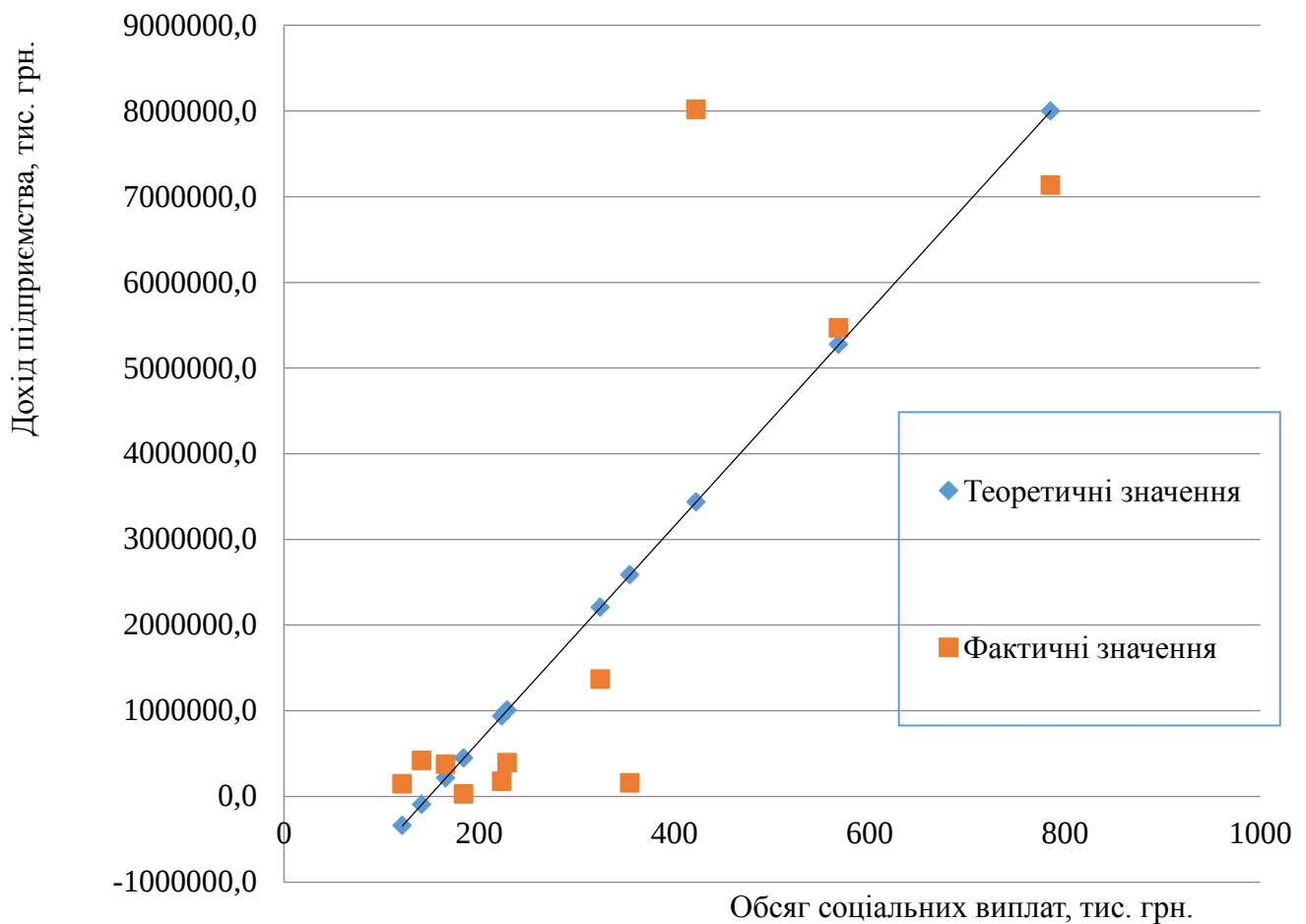


Рис.5.16. Залежність доходу підприємства від обсягу соціальних виплат
Джерело: розробка авторів.

Варто зробити висновок, що із зростанням рівня соціальних виплат зростатиме дохід підприємств-виробників безалкогольної продукції, проте цей зв'язок спрацьовує лише для підприємств з великим обсягом реалізації продукції, для малих підприємств, таких, як ТОВ «Еко-сфера» та ПМП ВКФ «Панда» він є недоцільним, оскільки надмірне витрачання коштів на соціальні виплати (у т.ч. на мотиваційні заохочення персоналу) призведе до збитків.

Перспективні можливості відкриваються для будь-якого підприємства в будь-якій ситуації, але для того, щоб ними скористатися, підприємство

повинне мати певний потенціал. Придбати «універсальний» потенціал, придатний для всіх випадків життя, неможливо, але просунутися на цьому шляху до одержання реальних переваг на ринку – здійснення завдання.

Можемо виділити головні фактори потенціалу підприємства.

По-перше, система управління. Для неї важлива швидкість і обґрунтованість прийняття рішень, рівень делегування повноважень, рівень планування, якість контролю, прохідність інформації, система стимулювання й заробітних плат. Кожна підсистема має рівнозначне значення для підприємства і поліпшення кожної з них збільшує потенціал фірми. До цього слід додати, що сам стиль менеджменту, досвід і ділова «вага» керівних персоналій визначає квотум довіри компанії і, відповідно, додатково нарощує внутрішній потенціал.

По-друге, фінанси. Тут важливі: обсяг власних коштів, вкладених у бізнес (робота на чужих грошах ефективна та прибуткова, але обмежує свободу маневру); можливість залучення кредитів; оперативність управління фінансами; обсяг дебіторської заборгованості.

Останній параметр вводиться зі зворотним знаком: хоча існування дебіторської заборгованості може бути необхідним у бізнесі (передача товару на реалізацію практикується в багатьох галузях), нарощуванню потенціалу сприяє її зменшення, а не збільшення.

До набору факторів фінансово-економічного потенціалу підприємства слід додати економічну ефективність роботи, або рентабельність. Адже це досить важлива характеристика діяльності, що прямо впливає на капіталізовану вартість підприємства.

Третім фактором потенціалу виступає персонал підприємства. Тут істотну роль відіграють: рівень кваліфікації співробітників, рівень мотивації (яка підвищується роками, а зруйнована може бути дуже швидко), реальна

можливість кар'єрного зростання працівників. Крім цього, слід згадати поняття «корпоративного духу», що визначає лояльність співробітників до компанії.

Під час обговорення потенціалу підприємства важливо, як самі співробітники оцінюють себе в компанії, наскільки сильний мотив «боротися до переможного кінця».

Дослідження доводять, що своєчасне виявлення та діагностика проблемних питань, що виникають на шляху розвитку та зростання підприємств та організацій, суттєво залежить від рівня кваліфікації та професіоналізму керівника.

Більшість керівників визнає той факт, що продуктивність праці персоналу залежить не лише від професіоналізму та компетентності співробітників, але й від того, як вони ставляться до виконуваної роботи. Високий рівень задоволеності і лояльності спонукає співробітників докладати більше зусиль для якісного і своєчасного виконання своєї роботи, тим самим збільшуючи продуктивність підприємства та сприяючи досягненню її стратегічних цілей.

У табл. 5.12, табл. 5.13, табл. 5.14 та табл. 5.15 відображено запропоновані складові опитування (анкетування) персоналу підприємства-виробника безалкогольної продукції. Зниження рівня задоволеності і лояльності персоналу, навпаки, гальмує розвиток підприємства, знижує результативність співробітників і збільшує вірогідність відходу цінних кадрів з організації. Тому дуже важливо вчасно розпізнати перші ознаки негативних змін та вжити відповідних заходів щодо виправлення ситуації. Соціометричний метод опитування – один із різновидів опитування, який використовують для вивчення внутрішніх колективних зв'язків шляхом виявлення стосунків між членами колективу. Цей метод застосовують для дослідження міжособистісних стосунків і міжгрупових відносин з метою їх поліпшення. Він дає змогу соціологові вивчити склад малих соціальних груп, особливо неофіційних стосунків, одержуючи соціологічну інформацію, яку іншим шляхом дістати майже неможливо.

Таблиця 5.12

Анкета задоволеності персоналу стосовно умов праці (фрагмент 1)

Умови праці			
Приміщення, в якому я працюю, добре провітрюється			Приміщення, в якому я працюю, погано провітрюється
В приміщенні, де я працюю, завжди підтримується нормальна для роботи температура			В приміщенні, де я працюю, то холодно, то жарко, і це заважає працювати нормально
На робочому місці хороша освітленість			Я постійно відчуваю незручності від поганого освітлення
В приміщенні, де я працюю, нормальна вологість			В приміщенні, де я працюю, рівень вологості не відповідає нормі
На моєму робочому столі забезпечений необхідний рівень безпеки праці			На моєму робочому столі безпека праці на низькому рівні
В приміщенні, де я працюю, санітарний стан відповідає нормі			В приміщенні, де я працюю, поганий санітарний стан
Мене повністю влаштовує стан підсобних приміщень (туалет, роздягальня і т. ін.)			Мене зовсім не влаштовує стан підсобних приміщень (туалет, роздягальня і т. ін.)
Мене повністю влаштовує робота їдальні			Мене зовсім не влаштовує робота їдальні
Мене повністю влаштовують умови праці			Мене зовсім не влаштовують умови праці

Джерело: складено авторами.

З огляду на зазначене вище, актуальним для впровадження на підприємстві є система моніторингу задоволеності і лояльності персоналу, оскільки це найбільш ефективний спосіб проаналізувати організацію з точки зору самих співробітників і зрозуміти: чи співробітники сприймають зміни і нововведення; чи задоволені співробітники умовами праці та змістом виконуваної роботи; які проблеми і труднощі існують у взаєминах співробітників з керівництвом і колегами; які чинники здатні мотивувати співробітників працювати краще тощо.

Таблиця 5.13

Анкета задоволеності персоналу стосовно організації праці та оплати праці (фрагмент 2)

Організація праці			
На своєму робочому місці я завжди забезпечений(на) усім необхідним для нормальної роботи			<i>На робочому місці мені завжди не вистачає навіть самого необхідного для роботи</i>
Мене ніколи не відволікають на виконання обов'язків, які не входять до моїх функцій			<i>Упродовж робочого дня мені постійно доводиться виконувати роботу, яка не входить в мої обов'язки</i>
Виробничі завдання, які я отримую, завжди обґрунтовані та реалістичні (тобто їх можна виконати)			<i>Виробничі завдання, які я отримую, часто необґрунтовані та нереалістичні (їх не можна виконати)</i>
В нас не буває збоїв в організації праці, робота організована ритмічно, без простоїв			<i>В нас завжди одні «аврари» змінюються на інші, а між ними сидимо без діла</i>
В мене є можливість самостійно планувати виконання дорученої роботи			<i>В мене немає можливості самостійно планувати виконання дорученої роботи</i>
Мене повністю влаштовує організація праці			<i>Мене повністю не влаштовує організація праці</i>
Оплата праці			
Матеріальне заохочення співпрацівників здійснюється у відповідності з чітко розробленими принципами			<i>Чітких принципів матеріального заохочення немає, в крайньому разі мені про них нічого не відомо</i>
Існуюча на фірмі система оцінки праці та розподілу заробітної плати є справедливою			<i>Діючу систему оцінки праці і розподілу заробітної плати необхідно змінити, тому що вона несправедлива.</i>
Підвищення заробітної плати працівникам здійснюється у відповідності з добре продуманими критеріями			<i>Підвищення заробітної плати працівникам визначається чисто суб'єктивними факторами (наближеність до керівництва, особисті симпатії тощо)</i>

Джерело: складено авторами.

Ставлення співробітників до своєї роботи залежить від факторів, які в сукупності визначають ступінь задоволеності і лояльності персоналу. Можна виділити 6 ключових факторів, що впливають на задоволеність і лояльність персоналу підприємства: взаємовідносини з колегами та керівництвом; зміст та характер роботи; відношення до цінностей та культури підприємства; оплата праці та пільги; сприйняття змін; навчання та розвиток. Для оцінки задоволеності і лояльності персоналу в системі моніторингу персоналу доцільно використати

спеціально розроблену методику «SSM» (Smart Satisfaction Monitoring), яка описана в дослідженнях сучасних фахівців з менеджменту [99]. Опитувальник «SSM» дозволяє отримати точну і достовірну інформацію про рівень задоволеності і лояльності співробітників за 6 ключовими факторами. Отримана інформація дозволяє керівництву підприємства своєчасно виявити «проблемні зони» в системі управління персоналом і вжити адекватні заходи щодо підвищення результативності, задоволеності і лояльності співробітників.

Проводити моніторинг задоволеності персоналу доцільно, якщо: на підприємстві плануються значущі для співробітників зміни; ефект від вже проведених змін не виправдовує первинних очікувань керівництва; обсяги виробництва виросли і істотно розширився штат співробітників; підприємство залишають кваліфіковані фахівці; необхідно оцінити і відкоригувати функціонування системи управління персоналом в різних підрозділах підприємства.

Складовими моніторингу задоволеності та лояльності персоналу повинні бути: дослідження задоволеності персоналу системою мотивації; умовами праці; можливостями навчання, професійного розвитку та кар'єрного зростання; ефективності міжфункціональної взаємодії та обміну інформацією; ставлення співробітників до підприємства і керівництва; розуміння і використання співробітниками цілей і стратегії компанії.

Таблиця 5.14

Анкета задоволеності персоналу стосовно стосунків з керівництвом та колегами (фрагмент 3)

<i>Стосунки з безпосереднім керівником</i>			
Мене цілком влаштовує, як оцінює мою роботу мій безпосередній керівник			Мене зовсім не влаштовує, як оцінює мою роботу мій безпосередній керівник
Мій безпосередній керівник завжди помічає успіхи підлеглих			Мій безпосередній керівник бачить тільки недоліки
Мій безпосередній керівник демонструє стриманість, тактовність, вміння ладити з людьми			Мій безпосередній керівник часто буває нестриманим, грубим, ображає підлеглих
Я завжди відкрито можу висловити критичні зауваження керівнику, не боячись переслідування з його боку			Я намагаюсь утримуватись від критики керівника, тому що можна «попасти в немилість» і переслідування з його боку

Продовження таблиці 5.14

Мій безпосередній керівник дослуховується до думки підлеглих			Мій безпосередній керівник ніколи не радиться з підлеглими і діє на свій власний розсуд
Мене повністю задовольняють стосунки з моїм безпосереднім керівником			Мене зовсім не задовольняють стосунки з моїм безпосереднім керівником
Відносини з колегами			
Між працівниками нашого підрозділу склалися добрі довірливі відносини			В нас в підрозділі склалася нездорова атмосфера взаємної недовіри
Я завжди можу розраховувати на підтримку з боку колег по роботі			У нашому підрозділі кожний за себе, а до інших нікому немає діла
В мене склалися хороші, дружні відносини з товаришами по роботі			В мене склалися погані відносини з співробітниками
Всі співробітники підрозділу відчують особисту відповідальності за результати колективної роботи			Більшість співробітників ходять на роботу тільки заради зарплати, решта їх не цікавить
До моєї думки в колективі прислуховуються			Моя думка нікого не цікавить
Всі співробітники, з якими я працюю, мають високий рівень професійної кваліфікації			Співробітники, з якими мені доводиться працювати, є поганими спеціалістами
Я довіряю більшості співробітників, з якими мені доводиться працювати			Більшості співробітників, з якими мені доводиться працювати, не можна довіряти
Мене повністю влаштовують мої відносини з колегами			Мене повністю не влаштовують мої відносини з колегами

Джерело: складено авторами.

Система моніторингу лояльності та задоволеності персоналу має базуватися на таких принципах:

– *системність* – побудова набору оціночних показників для кожного напрямку мотивації;

– *комплексність* – отримання та обробка соціально-економічної, соціологічної, психологічної інформації, що характеризує стан і зміни рівня задоволеності персоналу;

– *аналітичність* – аналіз основних причин зміни стану задоволеності персоналу з урахуванням впливу як внутрішніх, так і зовнішніх факторів;

– *періодичність* – регулярне поповнення інформаційної бази, необхідної для розробки ключових характеристик мотивації трудової діяльності;

– виробничо-територіальний підхід – досягнення оптимального поєднання виробничих і територіальних принципів проведення моніторингу відповідними службами підприємства.

Цілі персоналу мають співпадати з цілями підприємства. Важливим є побудова «дерева цілей».

Дерево цілей – це графічне зображення підпорядкованості та взаємозв'язку цілей: відповідно до головної цілі та для її досягнення формулюються цілі нижчого рівня, потім проміжні цілі та підцілі. Процес визначення цілей для кожної ланки нагадує період росту дерева: спочатку формується стовбур, потім гілки і, нарешті, молоде листя.

Розрізняють вертикальну та горизонтальну координацію цілей. Вертикальна спрямована на координацію діяльності різних підрозділів, які забезпечують виробництво одного виду продукції. Горизонтальна – на узгодження різних видів діяльності, якими займається підприємство.

Таблиця 5.15

Анкета ставлення персоналу до цілей та перспектив фірми (фрагмент 4)

<i>Ставлення до фірми</i>			
Я вважаю, що працюю на престижній фірмі			Я зовсім не вважаю, що працювати на фірмі престижно
На нашій фірмі існують хороші можливості для навчання, підвищення кваліфікації, професійного росту			На нашій фірмі погані можливості для навчання, підвищення кваліфікації, професійного росту
Функціонально пов'язані відділи та служби нашого підприємства взаємодіють між собою з високою мірою злагодженості			Кожний відділ або служба підприємства «тягне ковадру на себе», не думаючи про спільні інтереси
Вважаю, що всі керівники відділів та служб фірми знаходяться на своєму місці, тому немає необхідності робити будь-які кадрові переміщення			Деякі начальники відділів та служб «засиділись» на своїх посадах, прийшов час замінити їх більш активними та компетентними співробітниками
Я вважаю, що виконую дуже важливу та потрібну людям роботу			Ніякої гордості за свою роботу я не відчуваю
Я працюю з почуттям, що я потрібний фірмі			Мене інколи переслідує відчуття, що я тут нікому не потрібен
Мої успіхи в роботі завжди відмічаються належною мірою			Мої успіхи в роботі ніхто не помічає

Продовження таблиці 5.15

Я повністю задоволений(а) тим, що працюю саме на «Панді»			Я зовсім не задоволений(а) тим, що працюю на цій фірмі
Цілі та перспективи			
Я маю хороші перспективи просування по службі на фірмі			Ніяких перспектив кар'єрного зростання у мене немає
Мене влаштовує моя теперішня зарплата на фірмі і я не відбуваю бажання будь-що міняти			Думаю, що я міг(могла) б виконувати більш складну та відповідальну роботу
Ніякої загрози звільнення я не відчуваю			Постійна загроза звільнення заважає мені нормально працювати
В мене достатньо знань та досвіду, щоб кваліфіковано виконувати свою роботу			Досить часто я відчуваю нестачу досвіду та знань, виконуючи свою теперішню роботу
Мені хотілося б і надалі продовжувати працювати на фірмі			Продовжувати працювати на фірмі в мене немає жодного бажання
Наше підприємство має хороші перспективи у майбутньому			Наше підприємство не має перспективи у майбутньому
Мої особисті цілі збігаються з цілями фірми			Мої особисті цілі не збігаються з цілями фірми
Мене повністю влаштовують існуючі цілі та перспективи			Мене зовсім не влаштовують існуючі цілі та перспективи

Джерело: складено авторами.

Результати проведеного дослідження дозволили побудувати графік задоволеності умовами праці на наступних підприємствах ТОВ «Сандора», ВКФ «Панда», ТОВ «Продмаш Техсервіс» (Додаток Е, Додаток Ж), який підтверджує вищий рівень задоволеності умовами праці персоналу на підприємствах, що займаються виготовленням безалкогольної продукції (ТОВ «Сандора», ПМП ВКФ «Панда»), ніж на інших підприємствах харчової промисловості.

Управління персоналом має забезпечувати сприятливе середовище, в якому реалізуються та розвиваються творчі здібності працівників. Як результат, люди повинні насолоджуватися виконаною роботою та суспільним визнанням своїх досягнень.

Поширеним засобом впливу на працівника, на розвиток трудових відносин є мотивація праці, що забезпечує: систему винагороди, матеріального та морального заохочення; збагачення змісту праці, підвищення інтересу до роботи; розвиток

персоналу, забезпечення можливостей для просування професійної кваліфікації, планування кар'єри; поліпшення соціально-психологічного клімату в організації шляхом зміни стилю керівництва, умов працевлаштування та роботи, стимулювання індивідуальної та групової ініціативи, творчості та саморозвитку; активне залучення працівників до управління трудовими процесами, участь у підвищенні прибутків та акціонерному капіталі фірми тощо. Мотивація дозволяє вирішити такі проблеми, як стабілізація колективу, підвищення продуктивності праці та мобільності (насамперед професійної), забезпечуючи систематичний розвиток навичок. Основними важелями мотивації є стимули та мотиви.

У табл. 5.16 узагальнено елементи системи управління персоналом для вітчизняних підприємств та для підприємств з іноземним капіталом.

Таблиця 5.16

Особливості управління персоналом підприємств-виробників безалкогольної продукції

Елементи системи управління	Персонал вітчизняних підприємств (ПрАТ «Вінницька харчосмакова фабрика»)	Персонал підприємств з іноземним капіталом (ІП «Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед»)
Кадрова політика	1) використання персоналу лише з вітчизняним досвідом роботи	1) залучення спеціалістів з країн, де знаходиться наявний або потенційний ринок
Розвиток персоналу	1) вдосконалення професійних навичок і знань співробітників недостатньо фінансується; 2) підвищення кваліфікації проходить на території України, більшою мірою у межах свого підприємства; 3) не існує єдиної системи зв'язків підприємств з профільними ВНЗ; 4) власна система освіти на підприємствах є недосконалою; 5) заходи з розвитку спрямовані лише на окремі підрозділи	1) вдосконалення професійних навичок і знань співробітників має значне фінансування; 2) для підвищення кваліфікації персоналу використовують закордонні відрядження; 3) розробляються власні системи освіти для всіх категорій співробітників і стратегії взаємодії з ключовими університетами, що готують фахівців для необхідної галузі; 4) існують різні види тренінгів, які охоплюють всіх співробітників

Продовження таблиці 5.16

Планування кар'єри	1)внутрішнє по вертикалі за рівнями ієрархії; 2)перехід з організації в організацію	1)внутрішнє по вертикалі за рівнями ієрархії; 2)внутрішнє по горизонталі між структурними підрозділами; 3)перехід з організації в організацію
Корпоративні цінності	1)недостатній рівень корпоративної культури	1)високий рівень корпоративної культури з інтеграцією різних національних цінностей
Охорона праці	1)впроваджуються нові стандарти лише за необхідності	1)активно упроваджуються нові стандарти і процедури в області охорони праці, промислової безпеки та охорони навколишнього середовища, проводиться масштабна робота за оцінкою
Система інформування	1)низька якість; 2)створюється на основі власного досвіду	1)висока якість; 2)використовуються всі новітні досягнення у сфері комунікацій
Рівень освіти керівників	1)не мають додаткової освіти з управління персоналом	1)окремо навчаються методам управління персоналом

Джерело: розробка авторів.

Стимул зазвичай означає матеріальну винагороду певної форми, наприклад, заробітну плату. На відміну від стимулу, мотив є внутрішньою рушійною силою: бажання, потяг, орієнтація, внутрішні установки тощо. Сучасні теорії мотивації значною мірою базуються на результатах психологічних досліджень і спрямовані насамперед на визначення переліку та структури потреб людей. У цьому контексті потреби розглядаються як свідомі відсутність чогось, що викликає спонукання до дії, і поділяються на первинні (вроджені) та вторинні (формуються під час набуття певного життєвого досвіду). Для прикладу, група компаній Кока-Кола в Україні гарантує гідну оплату праці для працівників як один із способів мотивації та для забезпечення справедливої винагороди. Внесок Компаній у ВВП України в 2020 році склав 11,3 млрд грн (0,27% ВВП). Система визначення розмірів заробітної плати та винагород і компенсацій для актуалізації регулярно переглядається та

оновлюється. Співробітники, які працюють неповний робочий день, отримують заробітну плату пропорційно до відпрацьованого часу. Інші виплати, відшкодування витрат, премії та непрямі витрати (безоплатна продукція, матеріальна допомога, добровільне страхування життя та добровільне медичне страхування, компенсація харчування, оплата лікарняних, відпустки) надаються працівникам на рівних умовах незалежно від типу зайнятості (табл.5.17 та табл. 5.18)

Таблиця 5.17

Відношення базової заробітної плати і винагороди жінок щодо чоловіків, %

Категорія співробітників	«Кока-Кола Україна Лімітед»	«Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед»
Вище керівництво	0	133
Менеджмент середньої ланки	64	148
Офісні працівники	64	131
Працівники заводу	7	115

Джерело: розробка авторів на основі нефінансової звітності.

Таблиця 5.18

Відношення стандартної початкової заробітної плати до мінімальної заробітної плати, встановленої законодавством, %

«Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед»		
Офіс (Київська область)	Чоловіки	228
	Жінки	204
Завод (Київська область)	Чоловіки	231
	Жінки	258
Регіони	Чоловіки	228
	Жінки	228
«Кока-Кола Україна Лімітед»		
Офіс (м.Київ)	Чоловіки	697
	Жінки	355

Джерело: розробка авторів на основі нефінансової звітності.

Основним інструментарієм нефінансової мотивації на підприємствах Кока-Кола є:

- програми визнання на виробництві;
- функціональні конференції;
- воркшопи щодо залученості персоналу в кожному департаменті;
- День сім'ї;
- святкування національних та корпоративних свят;
- вручення подарунків до свят для співробітників та їхніх родин.

«Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед» докладас зусиль для забезпечення рівних можливостей для людей з інвалідністю. Компанія регулярно взаємодіє з організаціями та бере участь у спеціалізованих заходах щодо сприяння працевлаштуванню людей з інвалідністю, зокрема на рівні місцевих громад (кількість працюючих – 7 осіб).

Однією зі стратегічних цілей для підприємств Кока-Кола є досягнення гендерного балансу і розширення економічних можливостей для жінок (рис. 5.17. та рис. 5.18). У 2020 році аспекти рівних можливостей для людей різного віку, гендеру і з різним досвідом були включені до сесій стратегічного планування персоналу під час розроблення бізнес-плану, комунікаційної кампанії та інших активностей.

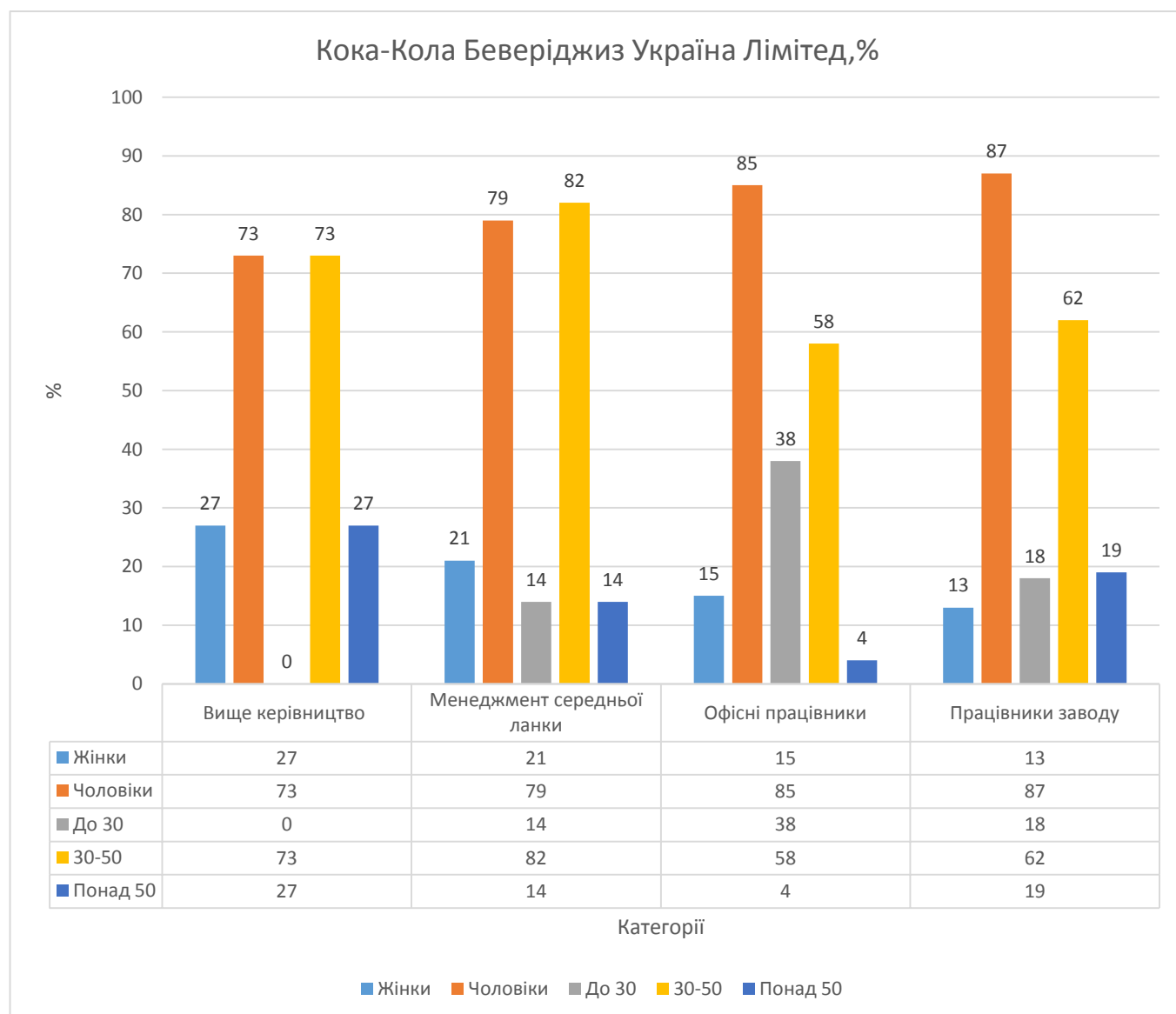


Рис 5.17. Структура персоналу за статтю та віковими категоріями

Джерело: розробка авторів.

Іншим варіантом дотримання гендерного балансу на підприємствах харчової промисловості є проведення гендерного аудиту, незалежно від форм власності, на добровільній основі за ініціативи роботодавця, профспілкового органу (профспілкового представника) або уповноважених представників трудового колективу, шляхом обстеження та самооцінювання внутрішніх організаційних процесів, організаційної структури підприємства.

Здійснення гендерного аудиту дасть змогу проаналізувати, як принципи забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків враховуються у кадровій

політиці та діяльності підприємства, установи, організації (в тому числі через можливе включення гендерної складової до стратегічних, програмних, проєктних, фінансових документів, планів та документів поточної діяльності підприємств), з визначенням наступних механізмів:

1. Підвищення ефективності управління людськими ресурсами та розвитку потенціалу жінок і чоловіків з урахуванням їхніх ціннісних орієнтирів.

2. Забезпечення рівних можливостей жінок і чоловіків у працевлаштуванні, професійному навчанні, зокрема перепідготовці, підвищенні кваліфікації та розвитку кар'єри.

3. Забезпечення рівної плати за працю рівної цінності, тобто працю, що потребує однакової кваліфікації, таку саму або схожу роботу в еквівалентних умовах, або працю, що є різною за змістом, але рівноцінною за об'єктивними критеріями (кваліфікацією, інтенсивністю, відповідальністю, умовами праці).

4. Створення умов праці, які дозволяли би жінкам і чоловікам проводити поєднання трудової діяльності із сімейними обов'язками.

5. Створення безпечних для життя і здоров'я жінок і чоловіків умов праці.

6. Унеможливлення та захисту від дискримінації, випадків сексуальних домагань, сексизму, мобінгу та інших проявів насильства за ознакою статі на робочому місці та формування нетерпимого ставлення до домашнього насильства.

7. Врахування практичних потреб різних груп жінок і чоловіків, які є отримувачами товарів / послуг, що надаються підприємством.

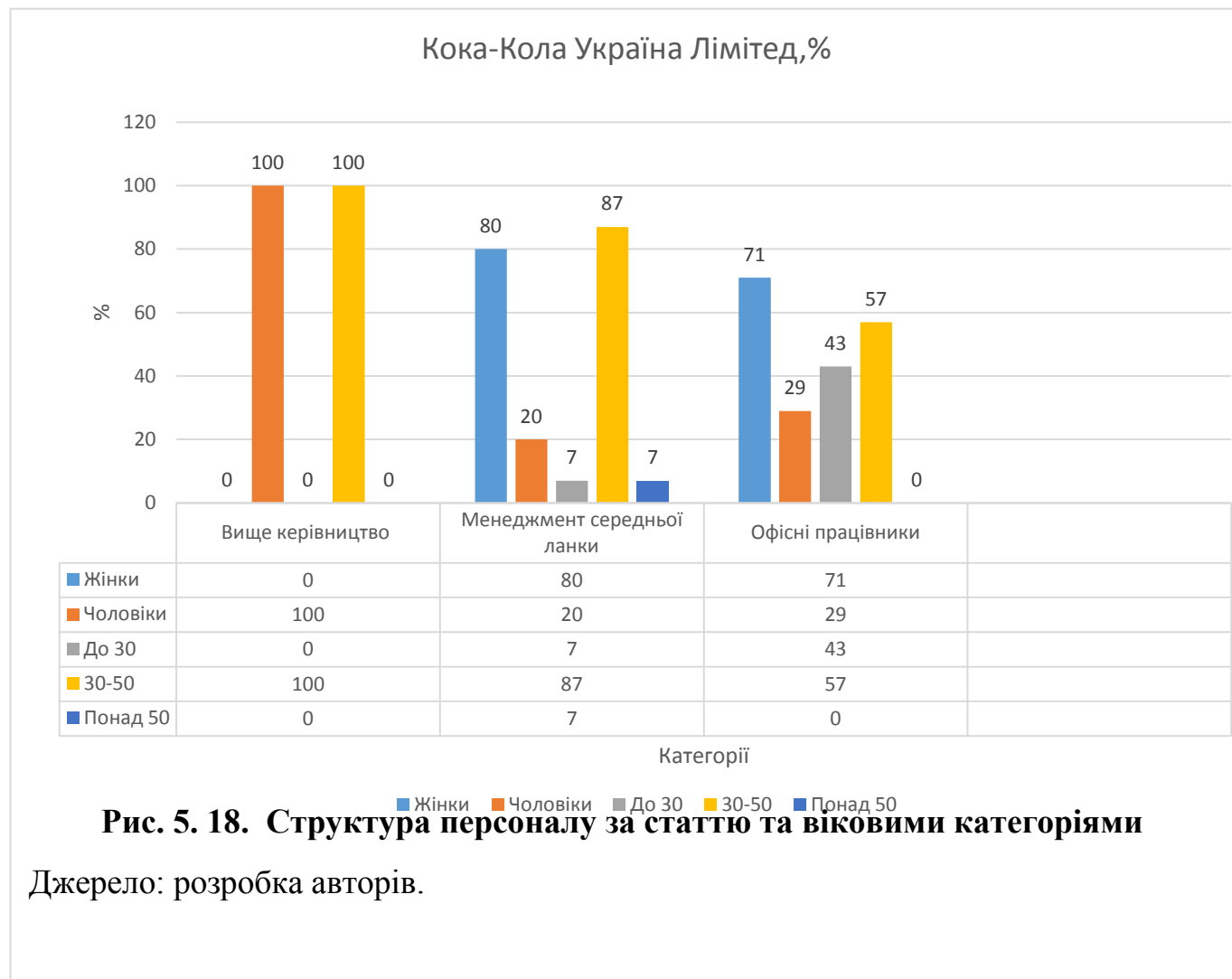
8. Справедливого розподілу фінансових ресурсів.

9. Підвищення обізнаності / удосконалення знань працівників з питань забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків та застосування гендерних підходів в їхній діяльності.

10. Подолання гендерних стереотипів.

На Рис. 5. 18. проілюстровано структуру персоналу Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед за статтю та віковими категоріями.

Компанія забезпечує однакові умови щодо виплати заробітної плати, додаткових винагород та надання пільг як співробітникам, що працюють на умовах повної зайнятості й постійного трудового



договору, так і для інших категорій працівників. Загальна чисельність персоналу в 2020 році становила 1271 людину, що на 5,1% менше, ніж попереднього року (1340 - 2019 р., 1326 –2018 р. Персонал «Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед» становить 98,2% (1248 осіб у 2020 р.), «Кока-Кола Україна Лімітед» – 1,8% від загальної чисельності (23 особи у 2020 р.) (рис. 5.19).

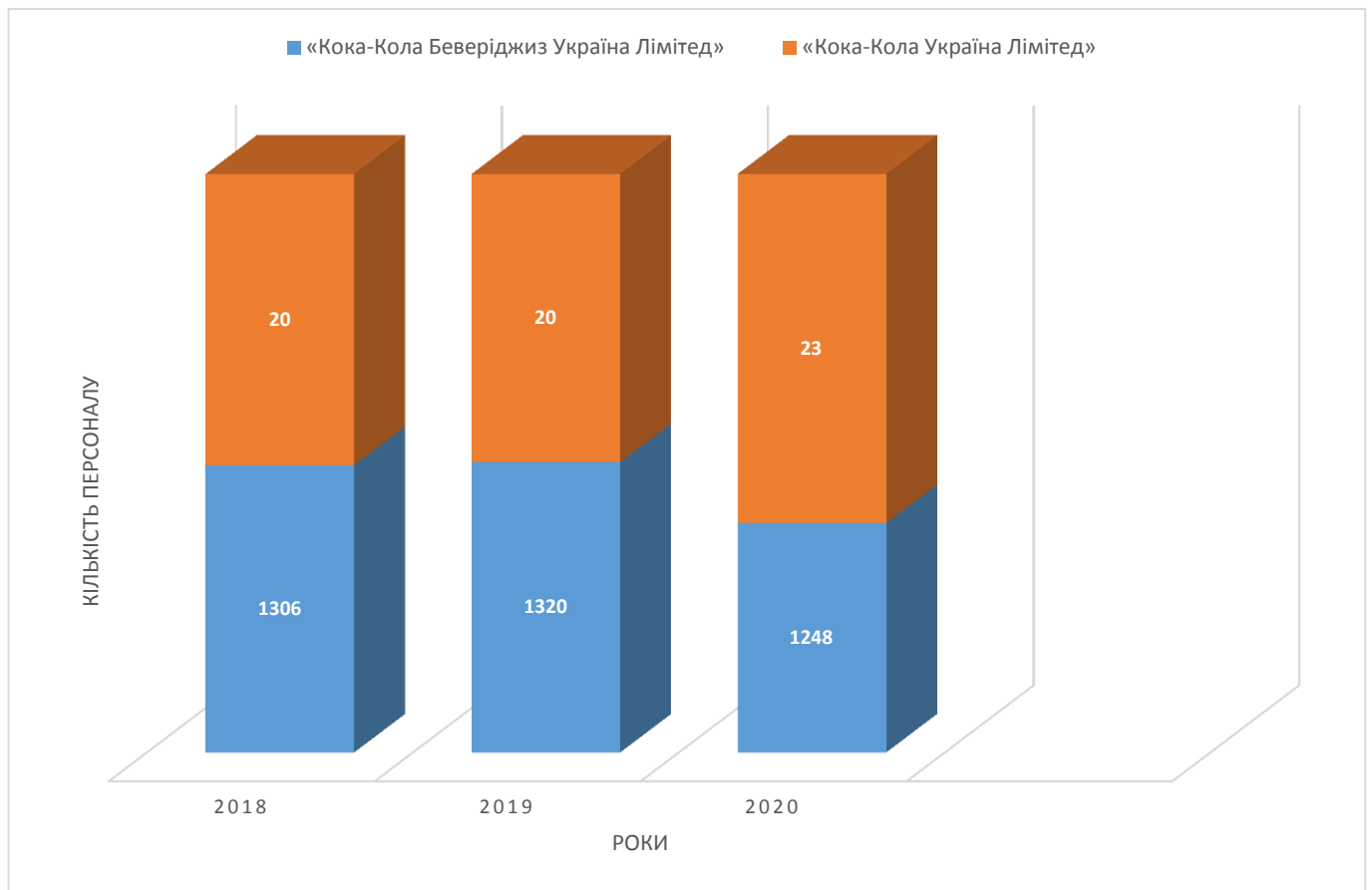


Рис 5.19. Динаміка чисельності персоналу

Джерело: розробка авторів.

У 2020 році 129 нових співробітників найнято на роботу (10,1% від загальної кількості співробітників Системи Компаній на кінець 2020 року), з них: 126 осіб - «Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед», 3 особи –«Кока-Кола Лімітед Україна». 200 співробітників звільнено (17,3% від чисельності персоналу Системи Компаній на кінець року), з них: 200 у «Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед».

Показник плинності персоналу відображено на рис. 5.20. Причиною скорочення стали наслідки пандемії COVID-19, а саме: припинення найму нового персоналу через карантинні обмеження.

У зв'язку поширенням пандемії коронавірусу, 2 квітня 2020 року набув чинності Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19)» від 30 березня 2020 року № 540-IX [290].

Відповідно до цього Закону роботодавці:

- забезпечують безпеку на робочому місці працівникам;
- зосереджують увагу охорони їх здоров'я, що у свою чергу, підвищує лояльність до компанії;
- здійснюють економію витрат на кожного співробітника та підвищують прибуток за рахунок мінімізації витрат на оренду офісу, закупівлі офісних меблів і відсутності регулярних рахунків за комунальні послуги;
- підвищують продуктивність працівників, адже більшість надомних робітників самостійно обирають свій графік робочого часу, організовують роботу у відповідності з їх найбільшим продуктивним часом доби, тим самим більш якісно виконують поставленні завдання [290].

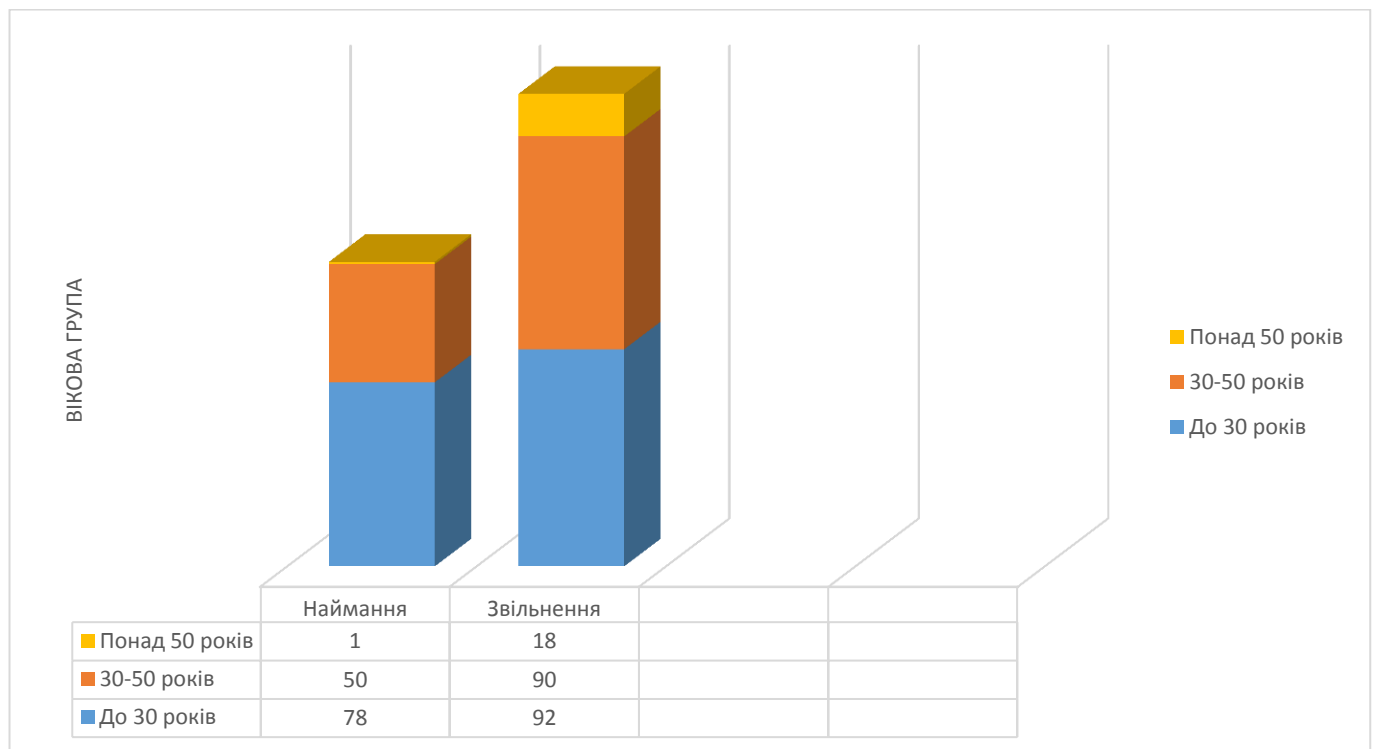


Рис 5.20. Показник плинності персоналу компаній Кока-Кола в Україні, 2020 р.

Джерело: розробка авторів.

На рис. 5.21 проілюстровано відношення рівня заробітної плати жінок щодо чоловіків.

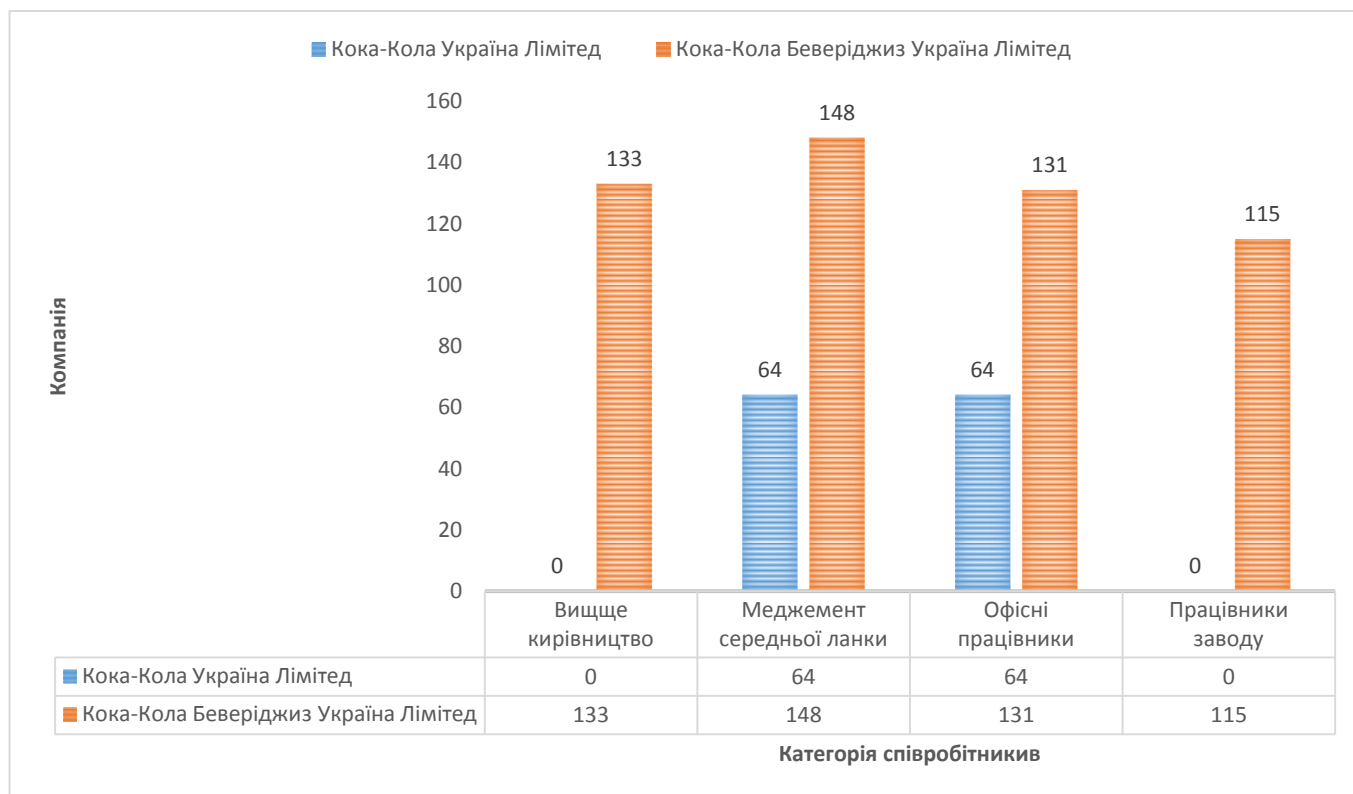


Рис.5.21. Відношення базової заробітної плати і винагороди жінок щодо чоловіків на підприємствах Кока-кола, %

Джерело: розробка авторів.

Дані отримані як відношення середньорічного показника по базовій зарплаті та винагороді жінок по відношенню до аналогічних показників для чоловіків.

Співробітники, які працюють неповний робочий день, отримують заробітну плату пропорційно до відпрацьованого часу. Інші виплати, відшкодування витрат, премії та непрямі витрати (безоплатна продукція, матеріальна допомога, добровільне страхування життя та добровільне медичне страхування, компенсація харчування, оплата лікарняних, відпустки) надаються працівникам на рівних умовах незалежно від типу зайнятості.

Варто зазначити, що управління персоналом є основою будь-якої економічної системи, оскільки люди є найціннішими з ресурсів та підприємств країни. Зміст управління персоналом визначається соціальними відносинами, обсягами виробництва, технологією та іншими факторами. В економіці країни управління

людськими ресурсами спрямоване насамперед на регулювання зайнятості, умов оплати праці, забезпечення ділових відносин між роботодавцями та найманими працівниками, підвищення кваліфікації працездатного населення, розробку законодавства у сфері праці, зайнятості та соціальної сфери відносини [14].

Управління персоналом має особливе значення для всіх організацій: великих та малих, комерційних та некомерційних, промислових та тих, що функціонують у секторі послуг. Людина є найважливішим елементом виробничого процесу на підприємстві. Капітал, необхідний для здійснення нових інвестицій у створення нового підприємства, можна отримати на ринку капіталу. Пошук компетентного персоналу є набагато складнішим завданням. Персонал підприємства в сучасних умовах є основою та найважливішою умовою досягнення ринкового успіху [491].

Гроші та матеріальний успіх – це далеко не гарантія, а лише передумова процвітання. Надійним фундаментом є його працівники, спеціалісти підприємства.

Нефінансова звітність на безолгогольних підприємствах в Україні знаходиться на етапі активного розвитку і має значний незадіяний потенціал, зважаючи на невисокий відсоток кількості компаній, які звітують. На даному етапі розвитку соціальна (нефінансова) звітність – це документально оформлена сукупність даних організації, що відображає середовище її існування, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності компанії в економічній, соціальній та екологічній сферах. складання нефінансової звітності свідчить про певний етап розвитку підприємства, усвідомлення важливості доведення її до суспільства. В Україні процес розвитку нефінансової звітності є інтенсивним, проте несистемним, тому сьогодні гостро стоїть питання про формування комплексної системи ефективних інструментів її об'єктивної оцінки. Ефективна реалізація заходів можлива за умов наявності у відповідальних менеджерів та виконавців відповідних знань та навиків:

- відкритість до нових ідей та заохочення колег до прийняття нових шляхів і

підходів у роботі;

- розуміння потреб та значення кожного з членів суспільства (влади, бізнесу, соціальних партнерів, громадянського суспільства) та їх взаємовідносин;

- вміння будувати партнерство всередині господарюючої структури та із зовнішніми гравцями на основі багатопредметного підходу та створення стратегічних мереж і альянсів;

- правильне визначення стейкхолдерів, побудова відносин із зовнішніми та внутрішніми стейкхолдерами, вміння вести діалог і збалансовувати конкурентні вимоги;

- розуміння та повага до різноманітних ситуацій та вміння орієнтуватись в різних умовах;

- стратегічний погляд на середовище бізнесу.

Звітну інформацію соціального характеру в Україні донедавна розглядали як саморекламу, як зайвий атрибут гіпертрофованої західної політ коректності. Водночас, західна практика підтверджує, що процес подання користувачам інформації в такому форматі слугує підвищенню ефективності корпоративного управління, стимулюючи розвиток таких властивостей бізнесу, як прозорість, планування і реалізація стратегії, іновативність, оптимізація витрат за рахунок удосконалення бізнесів-процесів.

Кожне підприємство цілком вільне також у виборі інших методів соціальної дії та оприлюднення інформації. Крім того, залежно від галузевої специфіки прийнятними можуть бути різні рекомендації та підходи у даній сфері. Не може бути єдиних стандартів для всіх підприємств, адже кожне з них є унікальним соціальним організмом. Даний документ лише орієнтує на принципи та методологію, яка в світі знайшла найбільшу підтримку і яка, найбільш підходить для бізнесу, який діє в українському соціальному та економічному контексті.

Загалом спостерігається вільна форма складання нефінансової звітності на підприємствах – виробниках безалкогольної продукції (табл. 5.19).

Таблиця 5.19

Наявність нефінансової звітності зі сталого розвитку та його складових на підприємствах харчової промисловості

№ з/п	Назва підприємства	Наявність звіту зі сталого розвитку	За принципом GRI (соціальна, екологічна та економічна складові)	За іншими	Обсяг звіту зі сталого розвитку			Звіт з управління
					10-20 стор	20-40 стор	понад 40 стор	
1.	ІП «Кока-Кола Беверіджиз Україна Лімітед»	+	+	-	-	-	+	+
2.	ПрАТ «Вінницька харчосмакова фабрика»	-	-	-	-	-	-	+
3.	ПрАТ «Оболонь»	+	-	+	-	-	+	+
4.	ТОВ «Сандора»	+	+	-	-	-	-	+
5.	ПрАТ «Карлсберг Україна»	+	+	-	-	-	-	+
6.	ПМП ВКФ «Панда»	-	-	-	-	-	-	-
7.	ПрАТ «Ерлан»	+	-	-	+	-	-	+
8.	ПрАТ» Миргородський завод мінеральних вод	+	-	+	-	-	+	+
9.	ПрАТ «Миргородський завод мінеральних вод «Оскар»	+	-	+	-	-	+	+
10.	ПрАТ Мурованокуриловецький завод мікральних вод «Регіна»	-	-	-	-	-	-	+
11.	ТОВ «Еко-Сфера»	-	-	+	+	-	-	+

Джерело: розробка авторів.

Узагальнюючи точки зору, наявні в джерелах інформації, і орієнтуючись на зміст звітів, представлених великими компаніями безалкогольної галузі, можна сформулювати, що соціальна звітність – це комплекс інформації, що відображає діяльність господарюючого суб'єкта в частині трудових відносин, безпеки праці, охорони здоров'я персоналу, бла

годійності, захисту навколишнього середовища та виконання соціальних програм.

Для працівників підприємств харчової промисловості соціальний звіт є стимулом та доказом соціального значення їх роботи. Органи місцевого самоврядування, громадські організації, споживачі формують (чи змінюють) ставлення до підприємства відповідно до інформації, представленої у нефінансовому звіті. Нефінансова звітність опосередковано сприяє створенню партнерств, а також підвищує шанси підприємства залучити інвестиції чи стати партнером у реалізації значного інвестиційного проєкту.

5.5. Аналіз потенційних соціальних загроз у діяльності суб'єктів господарювання

Однією з найважливіших умов виходу економіки України з кризи, подальшого поступового її розвитку є відновлення прийнятного рівня фінансової безпеки, який дозволив би захистити державу та її суб'єктів від різноманітних загроз, в тому числі ризиків. У системі фінансової безпеки держави важливими, на даний час, є два основні компоненти мікрорівня: фінансова безпека суб'єктів підприємницької діяльності (перш за все – реального сектору) та фінансова безпека домогосподарств. Ці компоненти є базовими для підтримання фінансової безпеки регіонів, галузей (видів діяльності) та держави загалом на необхідному рівні. На разі можемо спостерігати досить складну ситуацію у сфері функціонування вітчизняних підприємств (особливо промислових), яка погіршується зі зростанням ризиків і загроз їх господарській і фінансовій діяльності.

Дослідженню питань сутності, ознак, умов забезпечення фінансової безпеки, класифікації загроз фінансовій безпеці присвячено багато праць вчених-економістів, зокрема І. А. Бланка, О. Р. Бойкевича, Т. Г. Васильціва, О. Е. Гудзя, А. О. Єпіфанова, О. А. Кириченко, Ж. В. Кудрицької, Л. А. Некрасенко, І. Б. Медведєвої, М. Ю. Погосової, О. І. Судакової та інших [285;145;218;140;106;176]. Незважаючи на значну кількість наукових праць, залишаються актуальними питання

теоретичного обґрунтування забезпечення фінансової безпеки підприємства в сучасних умовах кризової ситуації.

Існують різні підходи до тлумачення поняття «фінансова безпека підприємства». Умовно їх можна поділити на 5 груп:

- фінансова безпека підприємства, як один із складників економічної безпеки підприємства з відповідними інструментами управління нею;
- фінансова безпека підприємства – самостійний об’єкт управління, здатність ефективно використовувати свій ресурсний потенціал;
- фінансова безпека підприємства, як певний фінансовий стан підприємствах, який характеризується відповідною стійкістю до зовнішніх та внутрішніх загроз;
- фінансова безпека підприємства, як стан захищеності фінансових інтересів підприємствах від різного роду загроз;
- фінансова безпека підприємства, як діяльність з управління ризиками.

Крім того, окремі науковці наполягають на комплексному підході до визначення сутності цієї категорії, який поєднує вищенаведені підходи (табл. 5.18). Узагальнюючи вищенаведене у таблиці 5.20, можемо зазначити, що кожен з цих підходів має право на існування. Беззаперечно, тут може бути доречним комплексний підхід, згідно з яким сутність фінансової безпеки підприємства може бути охарактеризовано як такий стан фінансів підприємства, який дозволяє протистояти ідентифікованим і потенційним загрозам шляхом ефективного управління ризиками в процесі своєї діяльності.

Фінансова безпека підприємства постійно піддається впливу різноманітних загроз. Ідентифіковані й потенційні загрози фінансовій безпеці підприємства умовно можна поділити на зовнішні та внутрішні. Зовнішні (екзогенні) загрози не залежать від діяльності підприємства; їх можна лише врахувати (якщо вони ідентифіковані) при організації діяльності підприємства

Таблиця 5.20

Підходи до визначення поняття «фінансова безпека підприємства»

№ з /п	Визначення поняття «фінансова безпека підприємства»	Автори
1	2	3
1	«фінансова безпека підприємства – це важлива складова частина економічної безпеки, що базується на незалежності, ефективності і конкурентоспроможності господарюючого суб'єкта, яка відображається через систему критеріїв і показників його фінансового стану, що характеризують збалансованість фінансів, достатню ліквідність активів і наявність необхідних резервів»	І. В. Багровецька, Л. С. Козак [145, с.97]
2	«фінансова безпека підприємства – це складова економічної безпеки підприємства, яка полягає у наявності такого його фінансового стану, який характеризується: збалансованістю і якістю фінансових інструментів, технологій і послуг; стійкістю до загроз»	Л. А. Некрасенко, Ю. М. Рибалка [218, с.167]
3	«фінансова безпека розглядається як здатність суб'єкта підприємництва здійснювати свою господарську, зокрема й фінансову, діяльність, ефективно і стабільно шляхом використання сукупності взаємопов'язаних діагностичних, інструментальних та контрольних заходів фінансового характеру, що мають оптимізувати використання фінансових ресурсів, забезпечити належний їх рівень та нівелювати вплив ризиків»	О.В. Ареф'єва, Є. К. Бондаренко, В.Домбровський, О.Журавка, А.Єпіфанов [106]
4	«суть фінансової безпеки полягає у здатності підприємства самостійно розробляти та проводити фінансову стратегію відповідно до цілей корпоративної стратегії, в умовах невизначеного і конкурентного середовища»	В. І. Мунтіян, Т. Б. Кузенко, О. Л. Плachtун, Ю. Б. Кракос, Р. О. Разгон [165]
5	«фінансова безпека підприємства – це кількісно і якісно детермінований рівень фінансового стану підприємства, що забезпечує стабільну захищеність його пріоритетних збалансованих фінансових інтересів від ідентифікованих реальних і потенційних загроз зовнішнього й внутрішнього характерів, що визначаються на основі його фінансової філософії й створюють передумови фінансової підтримки стійкого зростання в поточному й перспективному періодах»	І. Бланк, О. Пономаренко, І. Нартова, Я. Кіріченко [112]

Продовження таблиці 5.20

6	«фінансову безпеку підприємства визначають як діяльність з управління ризиками та захисту інтересів підприємства від зовнішніх і внутрішніх загроз з метою забезпечення стабільного розвитку підприємництва та зростання його власного капіталу в поточній і стратегічній перспективах»	О. А. Кириченко, І. В. Кудря, А. І. Бартиш, В. І. Куцик [140;176]
---	---	---

Джерело: сформовано авторами.

Такі загрози відносяться до чинників ризику зовнішнього для підприємства середовища. Внутрішні (ендогенні) загрози викликані діяльністю самого підприємства: системою організації такої діяльності, рівнем фінансового менеджменту, кваліфікацією його керівництва (як вищої, так і середньої ланки). Останнім часом активізувалося багато з вищенаведених загроз фінансовій безпеці підприємства, особливо з числа зовнішніх.

Будь-яка підприємницька діяльність безпосередньо пов'язана з ризиками, які викликані невизначеністю ситуації. Невизначеність зазвичай зростає в міру зростання періоду часу, на який розрахована дія того чи іншого рішення, прийнятого підприємцем.

Тому вважається, що ризики підприємницької діяльності зростають зі зростанням невизначеності ситуації (наявністю багатьох альтернативних варіантів рішення) та періоду часу, впродовж якого прийняте рішення впливатиме на діяльність підприємства.

До складу ризиків, що спричиняють загрозу фінансовій безпеці підприємства, можна зарахувати:

- ризик втрати ліквідності й платоспроможності;
- ризик втрати фінансової стійкості;
- ризик отримання збитків від підприємницької діяльності (або окремих її видів
- операційної, інвестиційної чи фінансової діяльності);
- ризик зниження рівня оборотності капіталу;
- інші види ризиків.

Більшість науковців вважає, що дефініції «ризик» та «загроза» є тотожними

й фактично не відрізняються за сутністю. Однак окремі економісти з цим не погоджуються, оскільки вважають, що це все ж таки різні поняття, хоча між ними й зберігається зв'язок: коли існує загроза впливу факторів зовнішнього і внутрішнього середовища, то при прийнятті певних рішень виникає ризик втрати фінансової стійкості й неможливості досягнення запланованих результатів.

Певна річ, що поняття «ризик» і «загроза» дещо відрізняються за характером прояву: загрози фінансовій безпеці підприємства характеризують певні небажані для підприємства події, а ризики – ймовірність їх настання [326]. За сучасних умов розвитку ринкових відносин соціальна складова стає чинником досягнення результативності управлінських інформаційних технологій, створення доданої вартості, конкурентоспроможності, ефективності виробництва. Практика показує, що за стрімкого зростання глобальної конкуренції, заснованої на створенні наукомістких продуктів, соціальна безпека стає ключовою умовою розвитку суб'єктів господарювання. Ефективне її використання за таких умов є найважливішою конкурентною перевагою підприємств, а в остаточному результаті – конкурентною перевагою національної економіки.

В умовах сьогодення та зростання кількості захворювань на COVID-19 посилюється соціальна напруженість в Україні, знижується добробут та життєвий рівень населення. Негативні тенденції в соціальній сфері та накопичені соціальні проблеми створюють загрози національній безпеці та подальшому розвитку суспільства, які можуть стати причинами порушення рівноваги та стабільності. Тому актуальним є дослідження стану забезпечення соціальної безпеки в Україні з метою розробки превентивних заходів та недопущення загроз, які можуть дестабілізувати соціальну та інші сфери. У системі чинників, які детермінують процес забезпечення соціальної безпеки, значне місце належить соціальним відносинам.

Одним із пріоритетних напрямів соціальної політики є державна політика, спрямована на формування та збагачення соціальної безпеки людини і суспільства. Соціальний захист, соціальна безпека, з одного боку, та соціальний розвиток,

соціальні відносини – з другого, органічно поєднані: без розвинутих соціальних відносин не може бути стабільної соціальної безпеки людини, суспільства, а остання значною мірою зумовлює розвиненість, зрілість процесів соціального, суспільного розвитку.

Однак, за умов низького рівня сформованості ринкових інститутів, відносно нова категорія «соціальна безпека» відображає неоднозначний характер економічних відносин. Як свідчить практика, її роль в житті суспільства недооцінюється та неоднозначно сприймається як бізнес-структурами, так і державними інститутами, що проявляється у певних вадах законодавства, яке регламентує соціальні відносини; у недостатньому фінансуванні соціальної сфери, що знижує прагнення до наукових досліджень, розробок і запровадження інновацій.

Соціальна безпека – захищеність національних інтересів, готовність і здатність держави створювати механізми реалізації та захисту вітчизняної економіки, підтримки соціально-політичної стабільності суспільства та кожного суб'єкта господарювання. Тому основними напрямками державної діяльності з цього аспекту є:

- виявлення випадків, коли фактичні або прогнозні параметри економічного розвитку відхиляються від граничних значень соціальної безпеки;
- розробка комплексних державних заходів щодо виходу із зони небезпеки;
- організація роботи з реалізації комплексу заходів задля подолання або недопущення виникнення загроз у соціальній сфері;
- експертиза рішень, що приймаються з фінансових і господарських питань, з позиції соціальної безпеки. (законодавчі та інші нормативні правові акти неодмінно мають пройти експертизу на предмет соціальної безпеки);
- організація системи контролю за виконанням заходів щодо усунення загроз у соціальній сфері (соціальний аудит).

У сучасних умовах процес успішного функціонування й економічного розвитку підприємств харчової промисловості багато в чому залежить від вдосконалення їх діяльності в галузі забезпечення економічної безпеки. Для

успішного виживання і функціонування підприємства, підвищення якості й конкурентоспроможності його продукції треба вміти передбачати труднощі, з якими воно може зіткнутися у майбутньому, і нові можливості, які можуть відкритися для нього. Тобто досліджуваним підприємствам харчової промисловості необхідно визначати пріоритетні напрямки розвитку, розробляти бізнес-плани, пристосовуватися до змін зовнішнього середовища, використовувати нові технології організації управлінських процесів, змінювати стратегії діяльності, а отже, здійснювати стратегічне управління.

Водночас, соціальна нерівність населення є однією з найнебезпечніших загроз для економічної безпеки країни. Соціальний ризик – це соціально значуща обставина об'єктивного характеру з настанням якої громадяни та члени їх сімей не здатні самотійно себе утримувати, а тому потребують додаткового матеріального захисту з боку держави. Соціальні ризики зумовлюють особливу природу права соціального забезпечення та визначають його функції як самотійної галузі у системі права України. Сучасний перелік соціальних ризиків, що зумовлюють право особи на соціальне забезпечення, визнаний міжнародним співтовариством (Загальна декларація прав людини. Міжнародний пакт про соціальні, економічні і культурні права людини, європейська соціальна хартія, та закріплені у Конституції України, стаття 46) [155].

Відповідно до статті 8, ратифікованого Указом Президії Верховної Ради Української РСР № 2148-VIII від 19.10.1973 р. Міжнародного пакту про соціальні, економічні і культурні права від 16.12.1966 р., гарантується [210]:

– право кожної людини створювати для здійснення і захисту своїх економічних та соціальних інтересів професійні спілки і вступати до них на свій вибір при єдиній умові дотримання правил відповідної організації. Користування зазначеним правом не підлягає жодним обмеженням, крім тих, які передбачаються законом і які є необхідними в демократичному суспільстві в інтересах державної безпеки чи громадського порядку або для захисту прав і свобод інших [210];

– право професійних спілок утворювати національні федерації чи

конфедерації і право цих останніх засновувати міжнародні професійні організації або приєднуватися до них [210];

– право професійних спілок функціонувати безперешкодно без будь-яких обмежень, крім тих, які передбачаються законом і які є необхідними в демократичному суспільстві в інтересах державної безпеки чи громадського порядку або для захисту прав і свобод інших [210].

Водночас, незважаючи на ратифікацію Міжнародного пакту про економічні, соціальні та культурні права ще у 1973 році та відображенням закріплених в Пакті прав в Конституції України 1996 року, питання соціального захисту та соціальної сфери життя українців дотепер є гострою проблемою сьогодення [155]. Проблеми реформування системи соціального забезпечення та, зокрема, пенсійної системи, забезпечення гідного рівня життя та справедливої винагороди, реформування системи медичної та соціальної допомоги, встановлення адекватного розміру всіх видів державної допомоги, захист прав інвалідів встановлення прожиткового мінімуму на рівні, який нижче від рівня виживання, та багато інших питань соціальної сфери потребують негайного обговорення, розв'язання, моніторингу та контролю.

Міністерство соціальної політики України (Мінсоцполітики) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України і який забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері соціальної політики, загальнообов'язкового державного соціального та пенсійного страхування, соціального захисту населення [378].

Водночас, міністерством координуються питання волонтерської діяльності, оздоровлення та відпочинку дітей, усиновлення та захисту прав дітей, запобігання та протидії домашньому насильству, насильству за ознакою статі, торгівлі людьми, забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків, надання соціальних послуг та проведення соціальної роботи, соціальної та професійної адаптації військовослужбовців, які звільняються, осіб, звільнених з військової служби, захисту прав депортованих за національною ознакою осіб, які повернулися в

Україну, ветеранів праці, ветеранів війни, осіб, на яких поширюється дія Закону України «Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту» [287] в частині організації виплати їм разової грошової допомоги, ветеранів військової служби, жертв нацистських переслідувань, дітей війни та жертв політичних репресій, пенсійного забезпечення та ведення обліку осіб, які підлягають загальнообов'язковому державному соціальному страхуванню, здійснення державного контролю за дотриманням вимог законодавства під час надання соціальної підтримки (державна допомога, пільги, житлові субсидії та інші виплати, що проводяться за рахунок державного бюджету, соціальні послуги) та за дотриманням прав дітей, а також забезпечує формування та реалізує державну політику щодо здійснення державного нагляду у сфері загальнообов'язкового державного соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності в частині забезпечення відповідності законодавству рішень правління Фонду соціального страхування, державного регулювання та нагляду за дотриманням норм Закону України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» щодо призначення (перерахування) і виплати пенсій у солідарній системі та щодо взаємодії Пенсійного фонду України з Фондом соціального страхування, у сфері гуманітарної допомоги [287].

З огляду на це, Мінсоцполітики щорічно надається соціальний звіт - аналітичний огляд подій, що відбулись у сфері соціального розвитку протягом року, що містить аналіз та оцінку впливу політичної та економічної ситуації на соціально-трудові відносини, соціальний захист та рівень життя населення.

Так, відповідно до соціального звіту Мінсоцполітики України [387]:

У 2020 році розмір мінімальної заробітної плати підвищено на 19,8 %, прожиткового мінімуму та мінімальної пенсії – на 8,0 відсотка.

Середньомісячна заробітна плата у 2020 році порівняно з попереднім роком зросла на 10,4 % і становила 11 591 грн, реальна заробітна плата зросла на

107,4 відсотка. Середній розмір пенсії зріс на 13,8 % порівняно з 2019 роком (з 3 083 грн станом на 01.01.2020 до 3 508 станом на 01.01.2021). Чисельність пенсіонерів, які отримують пенсію в розмірі менше ніж 2 000 грн за 2020 рік зменшилася з 4,0 млн осіб до 1,9 млн осіб, або на 53,1 % (станом на 01.01.2021). При цьому чисельність пенсіонерів в інших групах в розрізі суми пенсійних виплат зростає [378].

Із березня 2020 року на 11 % збільшено щомісячні страхові виплати 205,2 тис. потерпілих на виробництві та осіб, які мають право на страхові виплати в разі смерті потерпілого (середній розмір підвищення – 376,4 грн, а для потерпілих із числа шахтарів – 514,2 гривні). Підвищено рівень забезпечення прожиткового мінімуму для працездатних осіб, які отримують державну соціальну допомогу малозабезпеченим сім'ям, – із 21 % до 25 %; для дітей, які виховуються у малозабезпечених сім'ях, – із 85 % до 130 відсотків [378].

Збільшено розміри державної соціальної допомоги на дітей-сиріт та дітей, позбавлених батьківського піклування, які виховуються в сім'ях опікунів (піклувальників), – з 2 до 2,5 прожиткового мінімуму, на дитину з інвалідністю - до 3,5. Запроваджено нову надбавку на догляд в розмірі 40 % прожиткового мінімуму для осіб, які втратили працездатність, як додаткову соціальну підтримку для одиноких пенсіонерів віком понад 80 років, які, за висновком лікарсько-консультативної комісії, потребують постійного стороннього догляду [378].

У напрямку забезпечення захисту прав дітей зроблено суттєві кроки для розвитку сімейних форм виховання, зміни системи інституційного догляду дітей на систему, яка забезпечує їх догляд і виховання в сімейному або наближеному до сімейного середовищі, захисту житлових прав дітей, реалізації повноважень з питань захисту прав дітей в умовах децентралізації.

Як зазначалося у *підрозділі 3.2.*, з січня 2020 року введено в дію нову редакцію Закону України «Про соціальні послуги», який містить низку нових норм, зокрема, щодо організації роботи з надання соціальних послуг, визначення переліку

базових соціальних послуг, створення реєстру надавачів та отримувачів соціальних послуг, проте, потребують уточнення деякі складові даного акту. В межах реформування системи надання соціальних послуг продовжується робота, спрямована на розвиток системи надання соціальних послуг, запровадження інноваційних соціальних послуг та стандартизації соціальних послуг для задоволення потреб громадян у послугах, забезпечення їх доступності та якості.

Водночас, з метою реалізації Закону України «Про соціальні послуги», який введено в дію з 1 січня 2020 року, прийнято 15 постанов Кабінету Міністрів України та 14 наказів Мінсоцполітики [120].

Зазначені нормативно-правові акти врегульовують, зокрема питання організації, прийняття рішення та надання соціальних послуг, вимоги до надавачів соціальних послуг, оплати соціальних послуг, проведення соціального замовлення соціальних послуг у недержавних організацій, встановлюють перелік соціальних послуг тощо.

З метою забезпечення надання якісних соціальних послуг Міністерством здійснюється робота щодо стандартизації соціальних послуг [120].

Зокрема, Класифікатором соціальних послуг, затвердженим наказом Мінсоцполітики від 23.06.2020 № 429, зареєстрованим у Мін'юсті 09.07.2020 за № 643/34926, передбачено 37 соціальних послуг. На сьогодні видано накази Мінсоцполітики, якими затверджено 24 державних стандарти соціальних послуг. Наразі в Україні створено мережу суб'єктів, що надають соціальні послуги, зокрема місцевими органами виконавчої влади, органами місцевого самоврядування, територіальними громадами: 643 територіальних центрів соціального обслуговування (надання соціальних послуг) (далі – територіальний центр) та 205 центрів надання соціальних послуг, якими впродовж 2020 року виявлено 1,16 млн осіб, які перебувають у складних життєвих обставинах і потребують соціального обслуговування, обслуговано понад 1,13 млн осіб (97 %) [378].

У складі територіальних центрів діють:

– 975 відділень соціальної допомоги вдома (соціальну послугу догляду вдома

отримують близько 373 тис. осіб);

– 435 відділень денного перебування, у яких надаються соціальні послуги соціальної адаптації, денного догляду, консультування, представництва інтересів, соціальної профілактики, посередництва (медіації) тощо (обслуговано близько 254,3 тис. осіб);

– 324 відділень стаціонарного догляду для постійного або тимчасового проживання (соціальну послугу стаціонарного догляду отримують понад 8,6 тис. осіб);

– 535 відділень організації надання адресної натуральної та грошової допомоги (натуральну допомогу у вигляді гарячих обідів, продуктів харчування, одягу, взуття, послуг перукарів, майстрів по пошиттю та ремонту одягу; взуття, ремонтів будівель, телерадіоапаратури тощо отримали понад 592,4 тис. осіб).

– 281 будинки-інтернати для громадян похилого віку, осіб з інвалідністю та дітей з інвалідністю, психоневрологічних інтернатів;

– 103 заклади для бездомних осіб та центрів соціальної адаптації осіб, які відбули покарання у виді обмеження волі або позбавлення волі на певний строк;

– 600 центрів соціальних служб для сім'ї, дітей та молоді, з них 48 - в територіальних громадах;

– 87 закладів соціальної підтримки сімей, дітей та молоді, з них: 20 центрів соціально-психологічної допомоги, 15 соціальних центрів матері та дитини, 27 соціальних гуртожитків для дітей-сиріт, дітей позбавлених батьківського піклування, 3 центри соціально-психологічної реабілітації, 6 центрів для ВІЛінфікованих дітей та молоді, 16 центрів соціально-психологічної реабілітації дітей та молоді з функціональними обмеженнями).

Соціальну роботу із сім'ями та дітьми, спрямовану на запобігання виникненню труднощів і збереження повноцінного сімейного середовища для дитини, безпосередньо в громадах сіл, селищ, міст забезпечують фахівці із соціальної роботи.

Впродовж 2020 року таку роботу забезпечували 3 395 фахівців. Із них:

2 219 – в центрах соціальних служб; 904 – в інших установах і закладах, що надають соціальні послуги, 272 – введені в штат виконкомів територіальних громад.

Для врегулювання питань діяльності будинків-інтернатів для громадян похилого віку та осіб з інвалідністю та з метою забезпечення конституційних прав і свобод громадян похилого віку та осіб з інвалідністю, які проживають у будинках-інтернатах, прийнято постанову Кабінету Міністрів України від 02.09.2020 № 772 «Про затвердження Типового положення про будинок-інтернат для громадян похилого віку та осіб з інвалідністю». Типовим положенням визначено проведення комплексу реабілітаційних заходів одним із пріоритетних напрямів діяльності інтернату та забезпечено реалізацію прав підопічних відповідно до законодавства, у тому числі Закону України «Про психіатричну допомогу». Також оптимізовано та спрощено механізм подання документів для влаштування до інтернату через структурні підрозділи з питань соціального захисту населення за місцем проживання та процедуру відрахування підопічних, урегульовано організацію поховання підопічних.

Загалом по Україні зменшено чисельність громадян похилого віку, яких влаштовано до будинків-інтернатів, з 5,8 тис. осіб у 2019 році до 3,1 тис. осіб у 2020 році. У 2020 році: один дитячий будинок-інтернат реорганізовано шляхом приєднання (Комунальний заклад «Верхньодніпровський дитячий будинок-інтернат № 1» Дніпропетровської області); три дитячих будинки-інтернати перепрофільовано в психоневрологічні інтернати (Комунальна установа «Романівський дитячий будинок-інтернат» Житомирської області, та «Коломийський дитячий будинок-інтернат» Івано-Франківської області, «Мирогощанський дитячий будинок-інтернат» Рівненської області); один будинок-інтернат для громадян похилого віку та осіб з інвалідністю перейменовано (Комунальний заклад «Здолбунівський будинок-інтернат для громадян похилого віку та інвалідів» Рівненської області); відкрито 4 заклади (відділення) для бездомних осіб (Житомирська, Сумська, Херсонська, Чернігівська області).

Впродовж 2020 року центрами соціальних служб охоплено соціальними

послугами 411 413 сімей, в яких виховувалась 518 201 дитина.

За результатами проведеної роботи майже 21 тис. сімей повністю вийшли з кризової ситуації, більше ніж у 45 тис. сімей мінімізовано наслідки складних життєвих обставин, у яких вони опинились, не вдалося досягти позитивного результату у роботі з 1 482 сім'ями.

Продовжено роботу над програмними і стратегічними документами, що визначають пріоритетні напрями державної політики з питань надання соціальних послуг особам із психічними розладами, захисту прав осіб похилого віку, створення сприятливих умов для здорового та активного довголіття.

Для соціалізації осіб похилого віку та надання соціальних послуг альтернативних інституційному догляду впроваджуються інноваційні соціальні послуги, у тому числі соціально-педагогічна послуга «Університети третього віку», паліативний догляд за місцем проживання, догляд вдома осіб з психічними розладами, підтримане проживання, транспортні послуги.

Станом на 01 січня 2021 року у складі територіальних центрів соціального обслуговування (надання соціальних послуг) таких «Університетів третього віку» функціонує 331, в яких навчаються близько 37 тис. осіб похилого віку. У період карантину робота «Університетів третього віку» проводилася з відповідними обмеженнями, зокрема були запроваджені дистанційні групові заняття та індивідуальні консультації в форматі відео-конференцій через програми: Zoom, Skype; соціальні мережі Facebook; месенджери Viber тощо. Відкриваються відділення денного догляду для осіб з інвалідністю та громадян похилого віку, зокрема 85, де обслуговуються 2059 дітей з інвалідністю, 7110 громадян похилого віку та осіб з інвалідністю.

Триває розвиток соціальних послуг в територіальних громадах.

Для сприяння розвитку соціальних послуг на рівні територіальних громад з метою забезпечення деінституціалізації та інклюзії осіб, зокрема осіб з інвалідністю, влаштованих до закладів системи інституційного догляду та виховання, і запобігання інституціалізації осіб, які належать до вразливих груп, Мінсоцполітики

запроваджено пілотний проект «Розвиток соціальних послуг» (далі – Проект). У рамках Проекту у 2020 році держава підтримувала розвиток таких соціальних послуг:

- денного догляду для дітей з інвалідністю та осіб з інвалідністю;
- супроводу під час інклюзивного навчання;
- соціального супроводу при працевлаштуванні та на робочому місці;
- тимчасового відпочинку для батьків або осіб, які їх замінюють, що здійснюють догляд за дітьми з інвалідністю тощо.

З огляду на організаційно-правові форми соціального забезпечення соціальні ризики можна класифікувати на: 1) страхові, які забезпечуються в межах системи соціального (державного та недержавного) страхування; 2) не страхові - забезпечуються за програмою соціальної державної підтримки.

Сьогодні ризик наявний в усіх сферах життєдіяльності людини. Окремі з них приводять до матеріальних втрат, а деякі пов'язані з безпекою життя окремих людей і навіть усього суспільства у цілому. Кризова ситуація в економіці України, військові дії на Сході, відсутність дієвих механізмів захисту прав власності, зростання міграції населення посприяли виникненню багатьох соціальних і групових конфліктів, погіршенню правопорядку, виникненню додаткових ризиків, що позначаються на якості життя населення країни, а подолання їх наслідків вимагає значних ресурсів. Несвоєчасне реагування на негативний вплив соціальних ризиків сприяє загостренню нових складних проблем

Досліджуючи потенційні загрози безпеці діяльності підприємств, слід звернути увагу на належний рівень організації облікового процесу (таблиця 5.21). Отож, у розробленні чи удосконаленні облікової політики доцільно не тільки забезпечити головному бухгалтеру висвітлення підходів до відображення в обліку й звітності традиційних економічних об'єктів, а й орієнтуватися на прогноз майбутнього розвитку, забезпечення економічної безпеки і передбачити можливість формування інформації нефінансового характеру, за якою оцінюється результативність діяльності підприємства, окреслити конкретні методи обрахунку.

Потенційні загрози безпеці діяльності підприємства

№ з/п	Зовнішні (екзогенні) загрози	Внутрішні (ендогенні) загрози
1	2	3
1.	Нестабільна політична ситуація в країні.	Неефективна організація процесу діяльності.
2.	Несприятлива макроекономічна ситуація в країні (кризові явища в економіці, високий рівень інфляції, нестабільність валютного курсу, поганий прогноз економічної та фінансової ситуації в країні на майбутнє тощо).	Неефективне управління капіталом підприємства; невиправдано високий рівень кредиторської заборгованості підприємства.
3.	Несприятливі природні умови, природні катаклізми.	Використання морально й фізично застарілого обладнання, в результаті чого підвищується ризик аварійних ситуацій, знижується якість продукції та продуктивність праці.
4.	Нестабільність законодавчої та нормативно-правової бази.	Перебої в роботі підприємствах та його окремих підрозділів.
5.	Недобросовісна конкуренція на ринку через високий рівень монополізації окремих сфер або наявність ознак олігархічної змови.	Недотримання фінансової дисципліни.
6.	Нестабільність податкової, валютної, кредитної та страхової політики.	Недотримання організації обліку та облікової політики підприємства.
7.	Епідеміологічні ризики, спричинені пандемією COVID-19.	Недотримання карантинних обмежень.
8.	Посилення соціальної напруженості в Україні, зниження добробуту та життєвого рівня населення.	Зменшення складової соціального пакета.

Продовження таблиці 5.21

9.	Негативні тенденції в соціальній сфері та накопичені соціальні проблеми створюють загрози національній безпеці та подальшому розвитку суспільства, які можуть стати причинами порушення рівноваги та стабільності.	Зростання рівня захворюваності серед працівників та їх родин на COVID-19.
10.	Соціальні загрози внаслідок військових конфліктів.	Мобілізація чоловіків під час військових дій.

Джерело: розробка авторів.

Облікову політику підприємства сьогодні можна розглядати як один із найбільш ефективних інструментів інформаційної облікової системи, який може використовуватися в господарській діяльності з метою підвищення рівня економічної безпеки підприємства [326].

Але, незважаючи на резерви та можливості облікової політики, досить багато підприємств не використовують її повною мірою, приділяють недостатньо уваги потенційним можливостям облікової політики щодо її впливу на фінансову безпеку підприємства та інші складники стабільного розвитку.

Разом з тим, облікова система кожного конкретного підприємства залежить від його облікової політики, яка може суттєво відрізнятися між двома схожими за розмірами і видами діяльності підприємствами [326].

Адже загальновідомо, що саме облікова політика визначає та окреслює методи ведення обліку, що будуть застосовуватися в обліковому процесі, величину доходів та витрат, активів, зобов'язань та інших об'єктів. Саме вищеперераховані об'єкти у комплексі формують економічну безпеку суб'єктів господарської діяльності. Тому вибір методів та прийомів облікової політики, правильність застосування принципів

обліку щодо тих чи інших операцій важливі з теоретичної та практичної позицій [326].

Актуальність упровадження комплексної системи заходів з організації бухгалтерського обліку зумовлена необхідністю правильної організації облікового процесу, що здійснюється з метою збереження облікових даних для забезпечення економічної безпеки підприємства.

Існують також серйозні побоювання, що подальше поширення COVID-19 може поставити під загрозу економічну безпеку. Інші пандемії, включаючи ГРВІ, атипову пневмонію та пташиний грип, призвели до зростання цін на продукти харчування та спричинили паніку на ринках в районах, що постраждали.

Спостерігаються поодинокі ознаки того, що COVID-19 призводить до дефіциту продуктів харчування та збільшення їх вартості. Навіть у Китаї, де зареєстровано певне напруження в ланцюгах постачання птиці та свинини, в цілому постачання продовольства досі є задовільним. Водночас розподіл продовольства може бути дещо порушено внаслідок перебоїв роботи транспорту та запровадження обмежувальних заходів карантину, але на основні товари, порівняно з харчовими товарами з більш високою ціною, це суттєво не впливає, оскільки такі основні товари можна завантажувати, відправляти й вивантажувати з мінімальними людськими й часовими затратами. Крім того, світові запаси зерна тривалого зберігання, такого як пшениця й рис, мають бути достатніми для задоволення будь-якого зростання попиту. Отже, жодних значних перебоїв у виробництві основних продуктів харчування не сталося, і на разі ризики їх виникнення через спалах коронавірусу мінімальні. Однак інші частини харчової системи можуть бути більш вразливими. Сучасні умови господарювання, які характеризуються загостренням конкурентної боротьби, мінливістю макроекономічних показників, зростанням вимог споживачів до якості товарів і обслуговування, вимагають пошуку нових

механізмів стимулювання збуту, що забезпечать підприємствам довгострокову міцну позицію на ринку.

На сьогоднішній день на ринку безалкогольних напоїв залишаються незаповненими ніші й сегменти дитячих напоїв і холодних чаїв. При цьому на ринку спостерігається тенденція до європейського типу споживання продуктів і, як наслідок, до зниження споживання солодких газованих напоїв. З огляду на це, багато виробників починають вводити в асортименти напої з низькокалорійними цукристими речовинами, виробляють напої на основі артезіанської води й концентрованого соку з додаванням трав'яних настоїв. Закономірно, що така продукція має вищу ціну, ніж інші асортиментні групи. Але напої на основі хімічних ароматизаторів і барвників у міру зростання добробуту українців поступово втрачатимуть частки продажів.

У таблиці 5.22 подано узагальнений аналіз сильних і слабких сторін підприємств безалкогольної галузі, розглянуто зовнішні та внутрішні сприятливі та несприятливі чинники впливу на розвиток підприємства (SWOT-аналіз).

З огляду на зазначене, урядам потрібно діяти швидко й неупереджено, аби подолати коронавірус і його економічні наслідки. Необхідно забезпечити ефективні й проактивні заходи для запобігання зараженню вірусом, а також запровадити чітко спрямовану політику щодо підтримки систем охорони здоров'я та її працівників, а також захисту доходів вразливих соціальних груп і підприємств під час цієї пандемії. Забезпечення соціальної безпеки перетворюється у визначальний комплекс заходів, спрямованих на запобігання всьому спектру соціально-економічних загроз суб'єктів господарювання з погляду стану, поведінки та настроїв працівників, соціально-економічна захищеність яких, містить захищеність відтворення, життєвого рівня розвитку, роботи, навколишнього природного і соціального середовища, рівноправності, особистої свободи.

SWOT-аналіз діяльності підприємств безалкогольної галузі

Сильні сторони	Слабкі сторони
1. Керівники компанії мають великий досвід роботи в даній галузі, необхідні навички роботи, високий професіоналізм та компетентність. 2. Висококваліфікований персонал. 3. Постійна розробка оригінальних рецептур з винятковими смаковими властивостями. 4. Високі темпи росту основних фінансових показників діяльності підприємства. 5. Реалізація продукції у всі регіони України. 6. Наявність сітки дилерських мереж та збутових баз. 7. Постійне освоєння нових видів продукції. 8. Наявність власної сировинної бази. 9. Підприємство має великий досвід роботи на вітчизняному ринку.	1. Немає якісної реклами власної продукції. 2. Відсутня власна тара. 3. Немає системи знижок для посередників. 4. Недосконалість і відсталість технологічної бази в Україні. 5. Інфляційні процеси. 6. Зниження рівня платоспроможності населення. 7. Нестабільність законодавчої бази 8. Зменшення або відсутність попиту на товар. 9. Недостатня поінформованість споживачів про товари, які пропонує виробник. 10. Високі вимоги до якості сировини, що закуповується.
Загрози	Можливості
1. В Україні не виробляється необхідне високоякісне обладнання і вся необхідна для виробництва тара. 2. Високий рівень обов'язкових виплат. 3. Нестабільність українського законодавства 4. Недостатній рівень рекламної активності підприємств. 5. Відносно невеликі виробничі потужності. 6. Низький рівень залучення спеціалізованих фірм у науково-дослідну роботу. 7. Відсутність практичного досвіду в молодих спеціалістів, потреба у додатковому навчанні на виробництві. 8. Дотримання належних умов праці під час пандемії Covid-19 (транспортування працівників, частково заблоковані ринки збуту).	1. Стабільне зростання ринків збуту продукції. 2. Наявність потенційних споживачів на всій географічній території України. 3. Застосовування новітніх досягнень НТП світового масштабу. 4. Зміна уподобань споживачів на користь безалкогольної продукції. 5. Існує можливість збільшення продаж і охоплення нових ринків через співпрацю з торговими посередниками. 6. Завдяки подальшій модернізації обладнання підвищити якість продукту. 7. Можливість виходу на іноземні ринки.

Джерело: розробка авторів.

У той же час, за державою залишається протекторат прожиткового мінімуму, який забезпечує громадянам споживання на рівні простого відтворення, державні гарантії мінімальної заробітної плати, пенсій, виплат і забезпечення умов їхнього

зростання, посилення тенденцій самозабезпечення громадянами високої соціальної мобільності з орієнтацією до зростання.

Висновки до розділу 5

1. Кожне підприємство в процесі своєї діяльності не позбавлене великої кількості загроз своїй фінансовій безпеці, на які має адекватно реагувати. Умовно вони поділяються на зовнішні та внутрішні. Останнім часом активізувалася дія багатьох факторів, які спричиняють загрозу для фінансової безпеки вітчизняних підприємств та негативно впливає на них. Це фактори як макро-, так і мікрорівня, які раніше були недооцінені власниками або провідними менеджерами підприємств, а зараз фактично призвели до погіршення рівня платоспроможності промислових підприємств, зростання кількості збиткових підприємств з числа великих і середніх за розмірами, суттєвого скорочення обсягів їх офіційної діяльності, перетоку капіталу до так званого «тіньового» сектору економіки, що надалі може призвести до руйнації науко- та капіталоемних виробництв в економіці України, враховуючи, що світова економіка вже перебуває в рецесії, оскільки наслідки впливу пандемії коронавірусу на економічну активність все суттєвіші. У той же час соціальна безпека сприяє ефективному відтворенню і розвитку соціально-трудового потенціалу суб'єктів господарювання і включає в себе, по-перше, базову захищеність працівника, яка полягає у сприйнятті людиною її безпеки у сім'ї, на виробництві, в побуті, в місці проживання і в державі. Це збалансоване харчування, оплата житла, медичне обслуговування, освіта, пенсійне забезпечення тощо.

2. Одним із пріоритетних напрямів соціальної політики є формування та збагачення соціальної безпеки людини і суспільства. Соціальний захист, соціальна безпека, з одного боку, та соціальний розвиток, соціальні відносини – з другого, органічно поєднані: без розвинутих соціальних відносин не може бути стабільної соціальної безпеки людини, суспільства, а остання значною мірою зумовлює розвиненість, зрілість процесів соціального, суспільного розвитку.

3. З урахуванням того, що майбутнє галузей визначається цифровим прискоренням, організаціям необхідно враховувати зміну поведінки споживачів і розробляти заходи для задоволення їх інтересів. Аналіз на основі даних і моделювання сценаріїв має вирішальне значення для розуміння того, які важливі зміни можуть відбутися. До пандемії основною проблемою цифрової трансформації для багатьох організацій була завантаженість та складність застарілих ІТ-систем і тривала боротьба за ефективне управління даними. Хоча зазначені проблеми не зникли, організаціям необхідно зосередитися на трансформації ІТ, долаючи розрізненість через хмарні сервіси й гнучкі технології. Компаніям важливо активізувати сферу формування людських ресурсів і створити надійне підґрунтя для формування цифрових навичок.

4. На фоні досягнутих успіхів у вирішенні кліматичних проблем, підприємствам необхідно закладати основи стійкої, зеленої економіки майбутнього. Компаніям слід проаналізувати, наскільки стійкими (або ні) виявилися їхні операційні моделі в умовах кризи, щоб зрозуміти, які зі сфер потребують зміцнення для протистояння екологічним і кліматичним випробуванням. Оскільки споживачі все більше орієнтуються на бренди, чиї товари та послуги відповідають цілям сталого розвитку, компанії мають адаптувати свої портфелі продукції й послуг, щоб задовольняти зазначені потреби.

ВИСНОВКИ

1. Соціальний аудит, як комплекс контрольних заходів у формі моніторингу, ревізій, перевірок, опитування, анкетування, здійснюється зацікавленими сторонами (стейкхолдерами) з метою визначення ступеня соціальної відповідальності підприємства. На практиці нерідко оперують поняттям «соціально орієнтований аудит». Це дещо вужча сфера аудиту, оскільки йдеться тільки про посилення соціальної спрямованості традиційного економічного аудиту діяльності підприємств. Соціальний аудит спрямований на забезпечення соціальних служб підприємства, органів влади, професійних об'єднань об'єктивною інформацією соціального характеру, отриманою за результатами обстеження реального стану справ на підприємстві.

2. Питання соціального аудиту тісно пов'язані із державним фінансовим контролем, на сферу якого суттєво впливають трансформаційні зміни у контрольній діяльності. Ці зміни передусім стосуються структури державного фінансового контролю, що певною мірою змінює його сутнісні характеристики. Механізм сучасного державного контролю логічно розглядати як інструментарій регулювання економічних процесів для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності використання державних коштів на суспільні потреби, зокрема й на соціальні.

3. Розроблена концепція соціального аудиту представляє цілісну систему його складових, починаючи з встановлення передумов його проведення і до формування відповідного інформаційного забезпечення зацікавлених сторін (стейкхолдерів). Визначено об'єкти і послідовність його здійснення, види та функції, методологічний та методичний інструментарій. Також у концепції окреслено комплекс фінансових питань щодо проведення соціального аудиту. Це забезпечує системність підходів до теоретичних, методичних, організаційних та практичних аспектів соціального аудиту.

4. Проведений аналіз ринку аудиторських послуг в Україні демонструє істотну

диференціацію кількості суб'єктів аудиторської діяльності та вартості наданих ними послуг. Зокрема, нині має місце тенденція до зменшення кількості суб'єктів аудиторської діяльності на фоні суттєвого зростання вартості аудиторських послуг. Також слід вказати на відчутний вплив регіонального чинника, що призвело до його найвищої концентрації на ринку аудиторських послуг у м. Києві та Київській області. Важливим аргументом на користь розвитку аудиторської діяльності є зміна законодавчого регулювання в частині надання права на проведення обов'язкового аудиту фінансової звітності, особливо обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Це вплинуло на розширення переліку аудиторських послуг, передусім щодо вирішення питань соціального спрямування.

5. Як свідчить практика, у країнах ЄС широкого поширення набуло кілька моделей регулювання аудиту: державне регулювання, саморегулювання професії та змішана форма. Державна модель регулювання незалежного аудиту запроваджена в Нідерландах, Італії, Франції, Німеччині, Австрії, Іспанії, Польщі і здійснюється державним органом, який як фінансовий інститут, контролює роботу ринку цінних паперів. Ця державна інституція виконує функції допуску до професії, веде реєстр суб'єктів аудиту, забезпечує незалежний контроль якості та контроль (суспільний нагляд) за аудиторською діяльністю. До компетенції професійних організацій належить професійне навчання аудиторів, безперервне підвищення їх кваліфікації, підготовка рекомендацій щодо застосування професійних стандартів. Недержавна модель функціонує у Великій Британії. Питаннями допуску до професії, регулюванням аудиту займаються недержавні професійні організації з чітким розподілом компетенцій та відповідальності. Такі суспільні аудиторські об'єднання орієнтовані, як правило, на потреби інвесторів, акціонерів, кредиторів та інших суб'єктів господарювання. За змішаної моделі організації та регулювання аудиторської діяльності, що діє у Словаччині, Чехії, Хорватії, Болгарії, Угорщині, функції допуску до професії, сертифікація аудиторів, ведення реєстрів аудиторів та аудиторських фірм, а також контролю якості покладається переважно на громадську

професійну організацію. На основі узагальнення зарубіжної практики зроблено висновок про доцільність запровадження в Україні такої змішаної моделі аудиту, за якої питання регулювання та контролю соціальної сторони проведення аудиту мають покладатися на державу. Відповідно професійним органам відводяться функції методичного забезпечення аудиту, зокрема й соціального.

6. Протягом останнього часу як в Україні, так і в країнах ЄС намітилася тенденція обмеження цивільної відповідальності аудиторів, які проводять обов'язковий аудит суб'єктів суспільного інтересу. Це свідчить, що регулювання аудиторської діяльності, з одного боку, відповідає загальносвітовим тенденціям у частині стандартизації, встановлення підвищених вимог до незалежності, запровадження систем контролю якості діяльності аудиторів та аудиторських фірм, а з іншого – стимулюється конкуренція на ринку аудиторських послуг великих компаній через обмеження відповідальності аудиторів. Такий підхід не завжди сприяє підвищенню якості аудиторських послуг, і, відповідно, надання інвесторам, власникам і контролюючим органам достовірної інформації про результати діяльності та виконання соціальних функцій підприємствами, що заважає поліпшенню інвестиційного клімату в Україні.

7. Серед основних класифікаційних характеристик соціального аудиту уведено ознаку його функціонального призначення, за якою відповідно до визначених завдань слід виокремлювати соціальний аудит відповідності, ефективності, стратегічний соціальний аудит. За додатковою ознакою змістового наповнення необхідно виокремлювати екологічний аудит, аудит охорони праці на підприємстві, аудит персоналу, аудит відносин із зацікавленими сторонами. Серед основних функцій соціального аудиту, крім таких традиційних, як інформаційна, констатуюча, аналітична, прогностична, світоглядна, евристична, слід виділяти комунікативно-регульовальну, захисну, контролюючу, мотиваційну, управлінську та наглядову функцію.

8. Вибір стейхолдерів, що найбільше зацікавлені у соціально-орієнтованому аудиті, та визначення їхніх інформаційних потреб доцільно проводити

з використанням теорії зацікавлених сторін. Поєднання завдань соціального аудиту із запитам стейкхолдерів з урахуванням теорії зацікавлених сторін має забезпечити такі переваги: збільшення рівня довіри до надавача послуг; зростання медійної популярності та ймовірності залучення додаткових ресурсів та грантів; підвищення мотивації співробітників аудиторських служб у виконанні поставлених завдань.

9. Сучасний розвиток соціального аудиту обумовлений двома групами факторів. Перша група визначає умови використання соціального аудиту з метою отримання економічної вигоди. За цих умов соціальний аудит використовується як інструмент, що допомагає менеджерам краще розуміти і прогнозувати потреби стейкхолдерів, як технологія контролю стратегічних цілей соціального спрямування. Друга група чинників пов'язана із суспільним тиском на корпорації. Зацікавленість у підвищенні прозорості діяльності корпорації, відкритості інформації в частині задоволення потреб громадян, виконання взятих зобов'язань соціального характеру з часом тільки посилюватиметься.

10. У рамках чітко відпрацьованих методик обліку виникають його нові модифікації економічної інформації, зокрема в теорії і практиці виокремлюють креативний облік, соціальний облік, облік людських ресурсів, що зумовлює появу нових форматів звітності, у тому числі й соціальної. Найбільше наукових дискусій пов'язано із креативним обліком, передусім через те, що застосування будь-якого методу креативного обліку є загалом тимчасовим заходом вирішення конкретного завдання. Також креативність в обліку актуалізує пов'язане з ним питання професійної етики бухгалтера, що загалом сприймається неоднозначно. З огляду на це, виокремлювати креативний облік як окремий вид обліку поки що не на часі. Низка невирішених питань стосується й представлення соціального обліку як окремого виду обліку. Слід урахувати у контексті виокремлення креативного і соціального обліку той факт, що сучасна система обліку базується на відпрацьованих на практиці чітких принципах, з дотриманням яких формується облікова інформація. Це означає, що на запит широкого кола стейкхолдерів, бухгалтерський облік набув рис і креативності, і соціальної орієнтації, що

є важливою умовою соціального спрямування бізнесу на сучасному етапі розвитку економіки.

11. Розроблена концепція соціального аудиту уможлиблює цілісне представлення методології, організації соціального аудиту з урахуванням його спеціальних методів, функцій, принципів та джерел, що забезпечує системність у теоретичному розумінні, його значення у господарському процесі, послідовність у вирішенні проблем, що виникають.

12. В процесі здійснення соціального аудиту доцільно виокремити такі етапи: етап ознайомлення з діяльністю суб'єкта – визначення доцільності застосування тих чи інших процедур при дослідженні господарських операцій соціального характеру; початковий етап – складання програми аудиту та визначення виконавців; організаційний етап – узгодження завдань між виконавцем та замовником; дослідницький етап – збір необхідної інформації соціальної спрямованості; аналітичний етап – аналіз показників стану соціально-трудових відносин та їх відповідність визначеним нормам і стандартам; прикінцевий етап – складання звітної документації аудитора; завершальний етап – обговорення виконавцем та замовником результатів аудиту щодо соціальної відповідальності об'єкта. Відповідно до етапів, обґрунтовано доречність використання конкретних інструментів соціального аудиту.

13. Проведені дослідження особливостей здійснення та тенденцій розвитку аудиту в Україні вказують на наявні суперечності та недоліки в аудиторській діяльності. Передусім потребують уточнення окремі моменти процесу регулювання ринку аудиторської діяльності в Україні задля уникнення проблем в частині підтвердження якості і достовірності фінансових та соціальних показників звітності. Застосування елементів SWOT-аналізу для оцінки якості та ефективності аудиту дасть змогу визначити сильні та слабкі сторони, а також можливості і загрози та на цій основі здійснювати раціональний вибір напрямів і способів проведення соціального аудиту.

14. На якість соціального аудиту суттєво впливають способи та форми його

проведення, активність залучення до процесу владних структур, широкого кола стейкхолдерів. Відповідно до обраної комбінації складових аудиту визначається перелік принципів з обов'язковістю їх дотримання всіма учасниками аудиторського процесу. За будь-яких варіантів соціальний аудит має базуватися на принципах незаангажованості, рівних умов, достовірності, підзвітності, багатоперспективності, всеохоплення, регулярності, партисипативності, бенчмаркінгу, прозорості та неупередженості.

15. З позиції системного підходу поняття інформаційне забезпечення соціального аудиту слід розглядати у трьох аспектах: як сукупність даних і знань, отриманих із внутрішніх та зовнішніх джерел надходження, систематизованих, збережених і призначених для задоволення інформаційних потреб користувачів; як система технічних засобів та програмного забезпечення, інформаційних технологій, методичних інструктивних матеріалів, способів класифікації та кодування, в процесі взаємодії яких реалізується єдина технологія ефективного перетворення (збір, реєстрація, передача, зберігання, опрацювання і представлення) інформації відповідно до потреб управління; як складова інформаційної системи управління підприємством.

16. Для удосконалення порядку формування інформаційного забезпечення соціального аудиту проаналізовано інформаційні запити на різних рівнях управління: глобальному; макрорівні; мезорівні; мікрорівні, який включає стратегічний, тактичний та оперативний підрівні. Розроблена на цій основі концептуальна модель інформаційного забезпечення соціального аудиту, з описом його завдань, функцій, складових і порядку формування інформаційної бази, забезпечує отримання повної і достовірної інформації, необхідної для прийняття відповідних управлінських рішень соціального спрямування.

17. Підприємствам України на сучасному етапі розвитку соціально відповідальної діяльності доцільно нормативно врегулювати складання нефінансового звіту з питань соціальної відповідальності. Підготовку звіту необхідно здійснювати безпосередньо членами робочої групи підприємства із

залученням зовнішніх експертів – представників стейкхолдерів, з використанням положень міжнародного стандарту GRI. Показники, представлені у звіті, характеризують діяльність у розрізі трьох складових: економічної, екологічної та соціальної діяльності підприємства з обов’язковим їх оприлюдненням на сайті підприємства чи у засобах масової інформації.

18. Узагальнені практичні питання виявлення під час аудиту можливих загроз фінансовій безпеці підприємств (як зовнішніх, так й внутрішніх) підвищують ефективність здійснення базових процедур соціального аудиту. Суттєву увагу приділено оцінці якості контрольних заходів, повноті врахування факторів підвищення платоспроможності підприємств, уникнення збитковості, звуження обсягів їх офіційної діяльності і перетоку капіталу до «тіньового» сектору економіки. Окремо досліджено фактори зниження негативних наслідків впливу пандемії коронавірусу на економічну та соціальну активність суб’єктів господарювання і держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агаларов З. С. Матрицы стратегического аудита социально-экономического совершенствования территории. *Региональная экономика*. 2020. № 1. URL: <http://www.inesnet.ru/article/matricy-strategicheskogo-audita-social№-eko№micheskogo-sovershenstvovaniya-territorii/> (дата звернення: 21.04.2020).
2. Александрович О. О. Модернізація системи державного фінансового контролю України в контексті імплементації світового досвіду. URL: <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/apdu/2015-2/doc/6/02.pdf> (дата звернення: 22.08.2019).
3. Алексеева И. В. Исследование сущности и экономической природы стратегического аудита и его объектов. *Аудит и финансовый анализ*. 2010. №6. С. 172-182.
4. Ананьев О. М., Білик В. М., Гончарук Я. А. Інформаційні системи і технології в комерційній діяльності. Львів : Новий Світ, 2000. 584 с.
5. Аренс Э. А., Лоббек Дж. К. Аудит. Москва : Финансы и статистика, 1995. 558 с.
6. Атре Ш. Структурный подход к организации баз данных. Москва : Финансы и статистика, 1983. 317 с.
7. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту) : підручник / За ред. проф. В.В. Немченко, О.Ю. Редько. К.: Центр учбової літератури, 2012. 540 с.
8. Аудиторська палата України | Офіційний сайт. *Аудиторська палата України | Офіційний сайт*. URL: <https://www.apu.com.ua/> (дата звернення: 02.03.2019).
9. Б'юкенен Д. М., Масгрейв Р. А. Суспільні фінанси і суспільний вибір. Два протилежних бачення держави/пер. з англ. А. Ю. Іщенка; наук. ред. С. Слухай. Київ: КМ "Академія", 2004. 176 с.
10. Бази́ка С. К. Механізми парламентського контролю у сфері публічних фінансів в Україні. Дис. на здобуття наук. ступеня канд. наук з держ. упр. за спеціальністю 25.00.02. Хмельницький університет управління та права, Хмельницький, 2019. 241 с.
11. Балабанова Л. В., Алачева Т. И. Информационное обеспечение обоснование управленческих решений в условиях маркетинговой ориентации предприятия : монографія. Донецк : ДонГУЭТ им. М. Туган-Барановс., 2003. 143 с.
12. Балазюк О. Ю., Сисоєва І. М. Вплив технології блокчейн на систему бухгалтерського

обліку. *Економіка та управління в XXI ст.: виклики та перспективи розвитку*: зб. тез Міжн. наук.-практ. конф. (Умань, 30-31 трав. 2019 р.). Умань: ВПЦ «Візаві», 2019. С.150-152.

13. Балазюк О., Сисоєва І. Впровадження методології Agile у систему обліку. *Інфраструктура ринку*. 2018. Т. 21. С. 299–303. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2018/21_2018_ukr/51.pdf.

14. Балазюк О., Сисоєва І. Єдиний електронний формат звітності та його наслідки для аудиту. *Економічна кібернетика: дослідження, розробка і використання моделей економічної поведінки суб'єктів господарювання*: зб. наук. пр. за матеріалами Всеукр. інтернет-конф. (Дніпро, 2–3 берез. 2020 р.). Дніпро: НМетАУ, 2020. С. 147–151.

15. Балазюк О., Сисоєва І. Звіт про фінансові результати: особливості формування та аудиту. *Ефективна економіка*. 2020. Т. 2. URL: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.2.67>.

16. Балазюк О., Сисоєва І. Облік витрат в системі управління виробництвом безалкогольних напоїв. *Економічний аналіз*. 2016. Т. 24, № 2. С. 141–146. URL: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/view/1106>.

17. Балазюк О., Сисоєва І. Облік та контроль у рамках Agile методології. *Економічний аналіз*. 2020. Т. 30, № 4. С. 173–181. URL: <https://doi.org/10.35774/econa2020.04.173>.

18. Балазюк О., Сисоєва І. Оцінка та аналіз ефективності впровадження інформаційних технологій у процес управління. *Інвестиції: практика та досвід*. 2014. № 22. С. 35–40.

19. Балазюк О., Сисоєва І. Соціальні аспекти впровадження інформаційних технологій установами бюджетної сфери Вінницької області. *Актуальні проблеми менеджменту, фінансів та публічного управління в сучасних глобалізаційних процесах*: зб. матеріалів VII Міжнар. науково-практ. інтернет-конф. (Ірпінь, 19 берез. 2020 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2020. С. 458–461.

20. Баранова А. О. Наумова Т. А., Кашперська А. І. Аудит: навчальний посібник. Х.: ХДУХТ, 2017. 246 с.

21. Баранюк Ю. Інституціоналізація державного фінансового контролю. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2018. № 1. С. 150- 166.

22. Баранюк Ю. Р. Оцінка підходів до класифікації державного фінансового контролю. *Бізнес Інформ*. 2017. № 11. С. 395-401.

23. Бардаш С., Баранюк Ю. Трансформація теоретичних основ та практики державного фінансового аудиту. *Економічний дискурс*. 2016. № 3. С. 26-36.
24. Бардаш С. В., Баранюк Ю. Р. Формування моделі класифікації державного аудиту. *Технологический аудит и резервы производства*. 2016. № 5(4). С. 57-62.
25. Басанцов І. В. Модернізація системи державного фінансового контролю в Україні. *Економічний часопис – XXI*. 2014. № 1 2(1). С. 78-81.
26. Беляева М. Н. Аудит стратегии развития. *Международный журнал экспериментального образования*. 2011. № 8. С. 198, 199.
27. Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. Київ : Київ. нац. торг-екон. ун-т, 2006. 362 с.
28. Бойцова В. А. Социальная ответственность бизнеса: обязанность или необходимость?. *Научно-методический электронный журнал Концепт*. URL: <http://e-koncept.ru/2015/75203.htm> (дата звернення: 21.05.2019).
29. Болух М. А., Горбаток М. І., Бурчевський В. З. Економічний аналіз : навч. посіб. / ред. М. Чумаченко. 2-ге вид. Київ : КНЕУ, 2003. 556 с.
30. Бондаренко А. І. Принципи здійснення державного фінансового контролю. *Теорія та практика державного управління*. 2011. № 2. С. 16-22.
31. Босак І. П., Палига Є. М. Інформаційне забезпечення управління підприємством: економічний аспект. *Регіональна економіка*. 2007. № 4. С. 193–195.
32. Брижко В. М., Орехов А. А., Цимбалюк В. С. та ін. Інформаційне суспільство. Дефініції / ред.: Р. А. Калюжного, М. Я. Швець. Київ : Інтеграл, 2002. 220 с.
33. Бруханський Р. Ф., Пуцентейло П. Р. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій: моногр. Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. 388 с.
34. Будник Л. А., Голяш І. Д. Класифікація державного аудиту. *Економіка та суспільство*. 2016. №2. С. 661-665.
35. Булетова Н. Е. Матрицы стратегического аудита социально- экономического развития регионов. *Аудит и финансовый анализ*. 2014. № 3. С.191-200.
36. Бутинець Ф. Ф. Аудит : підручник. Житомир : Рута, 2002. 672 с.
37. Бычкова С. М., Итыгилова Е. Ю. Контроль качества аудиторской деятельности : монографія. Москва : Издательс. дом «Научная библиотека», 2015. 477 с. URL: <https://s->

lib.com/shop/978-5-906660-35-0/. (дата звернення: 02.12.2019)

38. Бюджетний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2456-17> (дата звернення: 02.12.2020)

39. Великий тлумачний словник сучасної української мови : 250000 / ред. В. Т. Бусел. Київ : Ірпінь: Перун, 2005. 1728 с.

40. Васильева М. В. Особенности контрольно-счетных систем зарубежных стран и опыт их интеграции. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osoben№sti-kontrol№-schetnyh-sistem-zarubezhnyh-stran-i-opyt-ih-integratsii> (дата звернення: 02.12.2020)

41. Васюренко О. В., Волохата К. О. Економічний аналіз діяльності комерційних банків : навч. посіб. Київ : Знання, 2006. 463 с.

42. Вдовенко С.М., Шульга Ю.В. Проблеми та перспективи формування сучасної системи публічних фінансів. *Науковий вісник ЧДІЕУ*. 2012. № 2 (14). С. 166–170.

43. Вербіцька І. І. Ризик-менеджмент як сучасна система управління ризиками підприємницьких структур. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 5. С. 282–291. URL: <https://www.uniep.km.ua/index.php/naukova-diyalnist/zhurnal-stalij-rozvitok-ekonomiki>. (дата звернення: 02.12.2020)

44. Виссема Х. Стратегический менеджмент и предпринимательство: возможности для будущего процветания. Пер. с англ. М. :Издательство «Финпресс», 2000.

45. Владімірова Т. І. Проблеми автоматизації обліку та їх вплив на фінансові результати. *Вісник Національного університету „Львівська політехніка”*. 2007. № 576. С. 391–397.

46. Волков С. И., Краева Т. А., Савин В. П. Методологические основы автоматизированного учета на предприятиях. Москва : Финансы, 1977. 272 с.

47. Воронко Р. М. Внутрішній контроль як невід’ємна складова системи управління підприємств та організацій споживчої кооперації. *Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка*. 2015. 1 (2). С. 376–381.

48. Воронко Р. М., Воронко О. С. Використання аналізу фінансових результатів у цілях контролю та управління. *Підприємництво і торгівля*. 2018. № 22. С. 43–49.

49. Всесвітнє дослідження економічних злочинів та шахрайства 2020. PwC. URL: <https://www.pwc.com/ua/uk/survey/2020/economic-crime-survey.html> (дата звернення: 22.02.2021).

50. Гайдай Л. Історія України в особах, термінах, назвах і поняттях. Луцьк: Вежа, 2000.

51. Галкина Е.В. Финансово-аналитические аспекты стратегического аудита. URL: http://www.rusnauka.eom/11El SN_2010/Economics/6257.doc.htm. (дата звернення: 02.12.2020)
52. Гаращук В. М. Доктрина контролю та нагляду в управлінні. Правова доктрина – основа формування правової системи держави : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 20-річчю НАПрН України та обговоренню п'ятитом. моногр. "Правова доктрина України", Харків, 20–21 листоп. 2013 р. / Нац. акад. прав. наук України. – Харків, 2013. – С. 201–207.
53. Глоссарий терминов международных стандартов ИНТОСАИ. URL: <https://www.iaa-ru.ru/upload/inner-auditor/Глоссарий%20ИНТОСАИ.pdf>
54. Гліненко Л. К., Смердов А. А. Моделювання евристичних задач проектування [Текст] / Л. К. Гліненко [та ін] ; Державний ун-т «Львівська політехніка», Львівський технічний коледж. Львів : Телемаркет, 1997. 222 с. SBN 5-7763-8674-8
55. Годнюк І. В., Семенишена Н. В. Соціальний облік та звітність, як інструменти соціальної відповідальності. *Подільський вісник: сільське господарство, техніка, економіка. Економічні науки*. 2017. № 26. С. 131–140.
56. Голінач Л. І. Сутність соціального аудиту в процесі утвердження соціальної відповідальності бізнесу. *Економічний аналіз: зб. наук. праць*. 2015. Т. 18, № 2. С. 113–117.
57. Голов С. Креативний облік – загроза професії та суспільству. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. № 1. С. 31–42. с
58. Головай Н. М. Принципи і якісні характеристики фінансової звітності відповідно до міжнародних та вітчизняних стандартів обліку. 2012. № 33. С. *Учетные записки Крымского инженерно-педагогического университета. Серия «Экономические науки»*. 2012. № 33. С. 136–140.
59. Головай Н. М., Копняк Н. І. Роль фінансової звітності в умовах посилення інформаційних потреб користувачів. *Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю ,Т.І. Облік, фінанси і оподаткування* : матеріали VIII міжнар. науково-практ. конф., м. (Черкаси, 18-20 травня 2011 р.). Черкаси, 2011. С. 113–114.
60. Головай Н., Сисоєва І. Людський капітал підприємства в умовах постіндустріальної економіки. *Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні: теорія, практика та професійна етика* : зб. тез Всеукр. науково-практ. інтернет-конф. (Ірпінь, 5–6 листоп. 2020 р.). Ірпінь: Університет ДФС України, 2020 р. С. 35–36.

61. Головай Н., Сисоєва І. Місце бухгалтерського обліку в управлінні діяльністю підприємства. *Інфраструктура ринку*. Т. 53, № 2021.
62. Головин К. Контрольно-счетные органы иностранных государств. *Финансовое право*. 2006. № 7. URL: <https://wiselawyer.ru/poleznoe/18505-kontrolno-schetnye-organy-inostrannykh-gosudarstv> (дата звернення: 02.05.2020)
63. Голосов О.В., Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, стандарты, контроль, эффективность, кризис. М.: Бухгалтерский учет, 2005. С. 24–31.
64. Гончар І.І. Методичні прийоми і процедури в аудиті різних форм господарювання. *Агросвіт*. 2010. № 24. С. 28–31.
65. Гордополова Н.В., Сисоєва І.М., Головай Н.М. Генезис соціального аудиту. *Всеукраїнський науково-виробничий журнал «Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики»*. 2019. N. 5. С. 134–143 URL: <https://doi.org/10.37128/2411-4413-2019-5-15>.
66. Гриненко А. М. Соціальна політика : Навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисципліни. Київ : КНЕУ, 2003. 309 с.
67. Гриценко О. І. Організаційно-правове забезпечення діяльності Рахункової палати : дис. кандидата юрид. наук : 12.00.07. К., 2005. 224 с.
68. Гриценко О. І. Рахункова палата: державно-правова природа, сучасний стан, перспективи розвитку. Запоріжжя : Видавництво ВАТ «Мотор Січ», 2004. 138 с.
69. Грицишен Д. О., Свірко С. В., Яремчук І. М. Архітектоника адаптивної моделі діяльності рахункової палати України. *Ефективна економіка*. 2018 № 11. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/11_2018/20.pdf (дата звернення: 02.04.2020)
70. Грицишен Д. О., Свірко С. В., Яремчук І. М. Попередній аудит як запорука ефективного управління публічними коштами та іншим майном, що перебуває у державній власності. *Економіка, управління та адміністрування*. 2020. № 2(92). С. 42-55.
71. Гуденица О. В., Шишов Л. В. Стратегический аудит в коммерческих организациях. Ростов н/Д: БУПК, 2008.
72. Гусева Ю. В., Столяров Н. С. Стратегический аудит: зарубежный опыт. *Вестник АКСОР*. М.: Государственный научно-исследовательский институт системного анализа Счетной палаты Российской Федерации. 1(12). 2010. С.134-145.
73. Гуцайлюк З. В., Мачуга Р. І. Інформаційна система бухгалтерського обліку в

- управлінні промисловим підприємством. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 3. С. 70–74.
74. Гуцаленко Л. В. Державний фінансовий контроль : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, В. А. Дерій, М. М. Коцупатрий. К.: Центр учбової літератури, 2009. 424 с.
75. Гуцаленко Л. В., Вахновська О. В. Напрями реформування системи державного фінансового контролю в Україні. *Економіка, фінанси менеджмент: актуальні питання науки і практики*. № 6. 2017. С. 7-23.
76. Давидов Г. М. Аудит : навч. посіб. 2-ге вид. Київ : Т-во «Знання», 2001. 363 с.
77. Давыдов В. Н. Компьютеризация бухгалтерского учета. М., 1989. 141 с.
78. Давыдов В. Н. Компьютеризация бухгалтерского учета: Опыт, поиски, решения. Москва : Финансы и статистика, 2002. 144 с.
79. Давыдова Р. С., Кеворкова Ж. А. Место стратегического аудита в государственном финансовом контроле. *КАНТ. Ставрополь: Издательство Ставролит*, № 2(23). 2017. С.132-136.
80. Дацюк А. А. Інформаційне забезпечення управління витратами допоміжних виробництв на сільськогосподарських підприємствах. *Економічні науки.Серія.Облік і фінанси*. 2010. № 7. С. 3–8.
81. Декрет об образовании Центральной контрольной коллегии, местных учетно-контрольных коллегий и контрольных комитетов. URL: <http://www.hist.msu.ru/ER/Etext/DEKRET/18-01-18.htm> (дата звернення: 02.12.2020)
82. Денисенко М. П., Колос І. В. Інформаційне забезпечення ефективного управління підприємством. *Економіка та держава*. 2006. № 7. С. 19–24.
83. Державний фінансовий аудит: методологія і організація: монографія / Є.М. Мних, М.О. Никонович, Н.С. Барабаш [та ін.] ; за ред. Є.В. Мниха. К. : КНТЕУ, 2009. С. 41.
84. Дерій В., Саченко С., Бабій Л. Соціальний аудит у контексті посилення вимог до корпоративної соціальної відповідальності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 5. С. 17–26.
85. Дерій В. А. Контроль за доходами щодо видів діяльності підприємств: завдання, послідовність, результати. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. Тернопіль, 2011. Вип. 2. С. 151-160.
86. Дерій В. А., Гуменна-Дерій М. В. Управлінський облік і аналіз біз- нес-процесів

- у підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*: міжнар. зб. наук. праць. Житомир: ЖДТУ, 2018. Вип. 2 (40). С. 12–18.
87. Директива 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС : Директива Європ. Союзу від 17.05.2006 р. № 2006/43/ЄС. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_844 (дата звернення: 22.05.2021).
88. Директива 2012/30/ЄС європейського парламенту та ради від 25 жовтня 2012 р. *Офіційний журнал Європейського Союзу*. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN-BG-ES/TXT/?from=EN&uri=CELEX:32012L0030> (date of access: 22.05.2021).
89. Директива 2014/56/єс європейського парламенту та ради від 16 квітня 2014 р. *Всеукраїнська Професійна Громадська Організація СПІЛКА АУДИТОРІВ УКРАЇНИ*. URL: <https://spilka-audit.org.ua/dokumenty/zakony-ta-normatyvni-dokumenty/dyrektyva-2014-56-yes-yevropeyskoho-parlamentu-ta-rady-vid-16-kvitnia-2014-r> (дата звернення: 22.05.2020).
90. Дорош Н. І. Оцінювання управління ризиками як функція внутрішнього ризикорієнтованого аудиту. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка*. 2017. Т. 5(194). С. 13–21.
91. Дорошенко О. О. Контроль господарської діяльності бюджетних установ в умовах модернізації державних фінансів України. Монографія. Рівне: НУВГП, 2012. 294 с.
92. Дорошенко О. О. Інформаційне забезпечення контролю господарської діяльності бюджетних установ. *Збірник наукових праць Кіровоградського національного технічного університету*, м. Кіровоград. 2010. С. 160–165.
93. Дрозд І. К. Контроль економічних систем : монографія. К. : ТОВ "Імекс ЛТД", 2004. 311 с.
94. Дрозд І. К., Шевчук В. О. Державний фінансовий контроль : [навч. посіб.]. К. : ТОВ Імекс-ЛТД, 2007. 304 с.
95. ДСТУ 2941-94 Системи оброблення інформації. Розроблення систем. Терміни та визначення. *База нормативних документів*. URL: <http://csm.kiev.ua/nd/nd.php?b=1&l=5712> (дата звернення: 02.02.2020).
96. Дубницький В. Ю., Лукін В. О. Історія розвитку державного фінансового контролю в Російській імперії (1705-1917 рр.). *Бізнес Інформ*. 2015. № 5. С. 292-300.

97. Дячек С. М., Свірко С. В., Яремчук І. М. Стратегічний аудит як вид предметної діяльності Рахункової палати України. Проблеми теорії та методології, бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2020. №2(46). С. 9- 17.
98. Елькина Э. Н. Муждународний опыт финансового контроля. URL: http://aon.urgau.ru/uploads/article/pdf_attachment/268/Елькина.pdf
99. Емельянова И. В. Аудит стратегии развития предприятия. URL: <https://nsportal.ru/vuz/eko№micheskie-nauki/library/2012/07/08/audit-strategii-razvitiya-predpriyatiya> (дата звернення: 02.12.2020)
100. Євдокимов В. В., Лозинський Д. Л. Аналіз економічної ефективності впровадження бухгалтерських інформаційних систем. *Вісник Житомирськ. держ. технол. ун-ту*. 2009. № 3 (49). С. 55–60.
101. Євдокимов В. В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку: монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2010. 516 с.
102. Євдокимов В. В., Грицишен Д.О., Свірко С.В. Бухгалтерський облік в секторі загального державного управління України. Том 1: бухгалтерський облік в бюджетних установах України: підручник. Житомир: Видавець О.О. Євенок, 2017. 1380 с.
103. Євдокимов В. В. Особливості впровадження комп'ютерних систем бухгалтерського обліку на великих підприємствах. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2009. № 1(13). URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat20.pdf.
104. Єдинак Т. С., Павлишен О. В. Контроль як функція державного управління: сутність та класифікація. *Вісник Академії митної служби України. Сер. : Державне управління*. 2011. № 1. С. 12-18.
105. Єдиний реєстр розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів (крім інформації з обмеженим доступом) станом на 01.05.2020. URL: <https://www.treasury.gov.ua/ua/kaznachejstvo-informuye/yediniy-reyestr-rozporyadnikov-ta-oderzhuvachiv-byudzhethnih-koshtiv> (дата звернення: 02.12.2020)
106. Єпіфанов А. О. Фінансова безпека підприємств і банківських установ : монографія. Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. 295 с.
107. Жук В. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку: інституціональний аспект : моногр. / В. М. Жук. К. : ННЦ «ІАЕ», 2018. 408 с.
108. Захарова В. І., Філіпова Л. Я. Основи інформаційно-аналітичної діяльності: навч.

посіб. К.: Центр учбової літератури, 2013. 336 с.

109. Завгородній В. Т. Бухгалтерський облік, контроль та аудит в системі управління підприємства. М. : Ваклер Ді– КСІ, 2002. 839 с.

110. Загородній А. Г., Пилипенко Л. М. Ризики аудиторської діяльності: методика виявлення й оцінювання: моногр. Львів: ЗУКЦ, 2010. 230 с.

111. Задорожний З.-М. В. Взаємозв'язок між видами обліку в Україні. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2010. Вип. 2. С. 106-110.

112. Задорожний З. Проблеми законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні. *Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу ТНЕУ*. Тернопіль, 2009. Вип. 4. С. 350–353.

113. Задорожний З.-М. В. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку в Україні. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 163–169.

114. Задорожний З.-М. В., Аверкин Я. Ф. Управлінський облік: особливості та принципи. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики*. 2019. Т. 1, № 28. С. 114–120.

115. Задорожний З.-М. В., Крупка Я. Д., Омецинська І. Я. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 320 с.

116. Задорожний З.-М. В., Муравський В. В., Шевчук О. А. Managament accounting of the transportation services' self-cost using a global positioning system. *Науковий вісник Полісся*. 2018. № 2 (14). Ч. 2. С. 25–30.

117. Задорожний З.-М. В., Муравський В. В., Шевчук О. А., Судин Ю. А. Management accounting of the settlements with contractors in innovative environment of business communications. *Маркетинг і менеджмент інновацій*. 2018. № 2. С. 103–112.

118. Зайдман С. А. Автоматизация бухгалтерского учета в сельском хозяйстве. *Компьютер в бухгалтерском учете и аудите*. 2000. № 3. URL: <http://www.optim.ru/comp/2000/3/vesuchet/vesuchet.asp>.

119. Захожай В. Б., Базась М. Ф., Матюха М. М. Бухгалтерський облік у галузях економіки : підручник / ред.: В. Захожай, М. Базась. Київ : МАУП, 2005. 968 с.

120. Закон України «Про соціальні послуги» (17.01.2019 № 2671-VIII) [.https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2671-19#Text3вiт](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2671-19#Text3вiт)

121. Звіт Рахункової палати за 2018 рік. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2018/ZVIT_RP_2018.pdf (дата звернення: 12.07.2020)
122. Звіт Рахункової палати за 2019 рік. URL: https://rp.gov.ua/upload-files/Activity/Reports/2019/ZVIT_RP_2019.pdf (дата звернення: 12.07.2020)
123. Землячова О. А. Класифікація фінансових ризиків та методи їх зниження. Науковий вісник: *Фінанси, банки, інвестиції*. 2012. № 3. С. 50-57.
124. Зуева И. А. Аудит как форма контроля в государственном секторе экономики. *Аудиторские ведомости*. 2007. № 4. С. 3-10. ИССАИ. URL: <https://www.intosai.org/ru/dokumenty/svobodnyi-dostup> (дата звернення: 12.01.2021)
125. Ирназаров Р. И. Социальная ответственность: к вопросу о возникновении. *Вестник Башкирского университета*. 2011. Т. 16, № 1. С. 176–180.
126. IT-експорт у 2020. <https://brdo.com.ua>. URL: <https://brdo.com.ua/wp-content/uploads/2021/02/IT-eksport-u-2020-2.pdf> (дата звернення: 18.02.2021).
127. Іванова В. Щодо формування системи інформаційного забезпечення розвитку економіки України. *Економіст*. 2008. № 4. С. 61–63.
128. Іванюта П. В., Левченко З. М. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів : навч. посіб. Київ : Центр навч. літ., 2006. 368 с.
129. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту. Київ : Знання-Прес, 2003. 349 с.
130. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб. 4-те вид. Київ : Знання, 2008. 343 с.
131. Івахненко С. В. Організація системи бухгалтерського обліку. *Вісник ЖІТІ. Серія: економічні науки*. 1998. № 7. С. 51–57.
132. Івченко А. Тлумачний словник української мови. Харків : ФОЛІО, 2002. 540 с.
133. Інформаційні системи бухгалтерського обліку / Ф. Ф. Бутинець та ін. 2-ге вид. Житомир, 2002. 544 с.
134. Информационные технологии управления: Учеб. пособие для вузов. Под ред. проф. Г. А. Титоренко. 2-е изд., доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. 439 с.
135. Кабашкин В. А. Возможность внедрения стратегического аудита государственных долговых обязательств. *Финансовая аналитика: проблемы и решения*. 2010. № 6.

136. Кабінет Міністрів України – Концк= розвитку державного внутрішнього фінансового контролю. *Головна* | *Кабінет Міністрів України*. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npras/17381979> (дата звернення: 02.06.2020).
137. Калюга Є. В. Фінансово-господарський контроль у системі управління : монографія. Київ : Ельга, Ніка, 2002. 360 с.
138. Карий О. І., Воськало В. І. Інформаційні системи логістики як передумова впровадження логістичного менеджменту підприємства. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Логістика*. 2001. № 416. С. 255–262.
139. Катихін Є. О. Соціальний аудит в Україні: історичні тенденції, сучасний стан, виклики та необхідність розвитку. *Статистика України*. 2011. 1 (52). С. 77–81.
140. Кириченко О. А., Кудря І. В. Вдосконалення управління фінансовою безпекою підприємств в умовах фінансової кризи. *Інвестиції: практика та досвід*. 2009. № 10.
141. Клименко О. В. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. Київ : Центр учб. літ., 2008. 320 с.
142. Ковальчук С. П., Покинйчереда В. В., Откаленко О. М. Концептуальні підходи до трактування сутності соціального аудиту витрат. *Ефективна економіка*. 2019. № 4. URL: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2019.4.38>. (дата звернення: 16.06.2020)
143. Кодекс законів про працю України : Кодекс України від 10.12.1971 р. № 322-VIII : станом на 9 трав. 2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08> (дата звернення: 22.05.2020).
144. Козак В. Г. Удосконалення системи інформаційного забезпечення економічного аналізу. *Економіка АПК*. 2005. № 1. С. 66–70.
145. Козак Л. С., Багровецька І. В. Концептуальні та методичні засади формування механізму забезпечення фінансової безпеки підприємства. *Економіка і управління*. 2008. Т. 13. С. 97–101.
146. Козырин А. Н. Концепция государственного финансового контроля Мат. науч.-практ. конф. «Единая концепция государственного финансового контроля». М.: Изд. дом «Финансовый контроль», 2002. 88 с.
147. Койчева О. С. Проблеми реалізації функцій Рахункової палати. *Наше право*. 2014. № 7. С. 104-109.
148. Койчева О. С. Рахункова палата як суб'єкт фінансового контролю: автор. дис. канд.

юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2016. 24 с.

149. Койчева О. С. Рахункова палата як суб'єкт фінансового контролю: дис. канд. юрид. наук : 12.00.07. Одеса, 2016. 236 с.

150. Койчева О. С. Фінансовий контроль як спосіб реалізації повноважень Рахункової палати. Держава і право. Юридичні і політичні науки. 2014. Вип. 65. С. 192-198.

151. Колбасов И. В. Диагностический метод аудита в сфере управления человеческими ресурсами как средство повышения эффективности организации [Электронный ресурс] / И.В. Колбасов // Управление персоналом. – 2008. – № 10. – Режим доступа : <http://www.hrm21.ru/rus/actual/?action=show&id=4023>

152. Колот А. М. Соціально –трудова сфера: стан відносин, нові виклики, тенденції розвитку : монографія. Київ : КНЕУ, 2010. 215 с.

153. Коляда Ю. О. Факторы влияния на осуществление контрольных полномочий Счетной палаты Украины. Вісник харківського національного університету імені В.Н. Каразіна. Серія «Економічна», випуск 95, 2018. С.84- 90.

154. Конверський А. Є. Логіка : підручник. 2- ге вид., виправлене. К. :ВПЦ "Київський університет", 2017. 391 с.

155. Конституція України: Закон України від 28.06.1996 No 254к/96- ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80> (дата звернення: 12.12.2019)

156. Контроль і ревізія : навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець та ін. ; ред. Ф. Бутинець. Житомир : ПП «Рута», 2002. – 544с., 2002. 544 с.

157. Контроль і ревізія. Нормативно-практичні матеріали / ред. Є. Романів. 3-тє вид. Львів, 2004. 328 с.

158. Корецька С.О. Аналіз категоріального апарату публічних фінансів. Інвестиції: практика та досвід. 2011. № 19. С. 25-27.

159. Коростелев Д. А. Государственный аудит: некоторые теоретико- правовые предпосылки к исследованию. Актуальные проблемы государственного и муниципального финансового контроля: сборник научных статей / под ред. И.В. Левакина, Т.В. Ярыгиной, О.Н. Кряжуовой. М.: НИИ СП, 2013.

160. Косінов С. Контроль у державі як складова соціальної системи. Вісник Національної академії правових наук України. 2013. № 2. С. 63-71.

161. Косова Т. Д., Шевченко В.В. Концептуальні засади становлення вищого державного фінансового контролю на регіональному рівні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 7. С. 31-36.
162. Котлер Ф. Основы маркетинга. Пер. с англ. М.: Прогресс, 1992. 736 с.
163. Кодекс професійної етики аудиторів України. Офіційний вебпортал парламенту України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0073230-98#Text> (дата звернення: 13.02.2021).
164. Кодекс етики професійних бухгалтерів. LexInform - Правові новини, юридична практика, коментарі. URL: https://lexinform.com.ua/wp-content/uploads/2018/09/Code-of-Ethics_ukr.pdf (дата звернення: 06.02.2021).
165. Кракос Ю. Б., Разгон Р. О. Управління фінансовою безпекою підприємств. *Економіка та управління підприємствами машинобудівної галузі: проблеми теорії та практики*. 2008. № 1. С. 86–97.
166. Крупка Я., Музика М. Про якісні характеристики фінансової звітності. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2017. Т. 3, № 85. С. 97–106.
167. Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку. Київ : КНЕУ, 2001. 334 с.
168. Кузнецова Н. В. Социальный аудит как метод диагностики социальной безопасности персонала. *Известия Иркутской государственной экономической академии*. 2011. Т. 6.
169. Кузнецова С. А. Перспектива бухгалтерського обліку: стратегічність, електронна комерція та соціальна спрямованість. *Європейський вектор економічного розвитку*. 2014. 1 (16). С. 73–83.
170. Кузьменко О. А. Контроль за виконанням Державного бюджету України як функція управління URL: <http://irbis-nbuv.gov.ua>.
171. Кузьмін О. Є., Георгіаді Н. Г. Формування і використання інформаційної системи управління економічним розвитком підприємства: монографія. Львів: Вид-во Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2006. 368 с.
172. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.
173. Куньч З. Універсальний словник української мови. Тернопіль : Навч. кн.-Богдан, 2005. 848 с.

174. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета : Учебник. 2-е None. Москва : Финансы и статистика, 2002. 640 с.
175. Кутер М. И. Теория и принципы бухгалтерского учета : Учебное пособие для студ.высших учеб.завед.,обуч.по экономич.спец. Москва : Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. 544 с.
176. Куцик П. О. Концепція уніфікованої системи обліку і звітності в корпоративному управлінні: монографія : монографія. Львів : Вид-во Львів. торг.-екон. ун-ту, 217. 432 с.
177. Лаговська О. А. Бухгалтерський облік розподілу доходів в умовах соціально-орієнтованої економіки: організація та методика : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2007. 280 с.
178. Левицька С. О. Соціальна складова підприємницької діяльності як об'єкт обліку. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка» : збірник наукових праць. 2014. № 26. С. 114–118.
179. 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.
180. Легенчук С. Ф. Креативний облік в національній системі бухгалтерського обліку. *Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2009. № 2(14). С. 88–101.
181. Лень В. С., Крот Ю. В. Соціальні витрати: класифікація та облік. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. 2012. № 4(62). С. 304–311.
182. Литвиненко Я. В. Податкова політика : навч. посіб. Київ : МАУП, 2003. 224 с.
183. Лімська декларація керівних принципів аудиту. URL: <http://old.ac-rada.gov.ua/control/main/uk/publish/article/140217> (дата звернення: 12.07.2020)
184. Лондар С. Л., Тимошенко О. В. Фінанси: навч. посіб. Вінниця: Нова книга, 2009. 384 с.
185. Лопушняк Г., Малецька О., Рибчанська Х. Рахункова палата та її роль у здійсненні державного фінансового контролю в Україні. Вісник Львівського національного аграрного університету. Сер: Економіка АПК. 2013. № 20(1). С. 123-131.
186. Лохвицька Л. В. Тлумачний словник-мінімум із соціальної педагогіки та соціальної

роботи. 2-ге вид. Тернопіль : Мандрівець, 2017. 232 с.

187. Лукашенко О. Ринок аудиторський послуг Нідерландів: основні відмінності та особливості функціонування. *Аудитор України*. 2016. Т. 7-8. С. 24–27.

188. Лын Я. И. Аудит как особая форма государственного финансового контроля. *Экономика и право*. 2013. Выпуск № 7-8. URL: <http://www.vipstd.ru/nauteh/index.php/---er13-07/893>

189. Лядова Ю. О. Класифікація державного аудиту як складової державного фінансового контролю. *Економіка: реалії часу*. Науковий журнал. 2015. № 4(20). С. 27-32.

190. Мазур Я. Верховная контрольная палата Республики Польша (к истории вопроса). *Государство и право*. 1995. № 6. С. 110.

191. Мазурик О. Суспільні функції та можливості соціального аудиту. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Соціологія*. 2013. Вип. 1 (4). С. 79–83.

192. Мазурик О. Суспільні функції та можливості соціального аудиту. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Соціологія*. 2013. Вип. 1 (4). С. 79–83.

193. Мазурик О. В. Соціальний аудит як сучасна діагностична технологія: теоретико-методологічні засади дослідження, західний досвід, вітчизняні перспективи. *Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна*. 2015. № 1148. С. 107–112.

194. Мазурик О. В. Соціальний аудит: теоретичні засади та технологія застосування в Україні : монографія. Донецьк : Сх. вид. дім, 2013. 316 с.

195. Максимов Ю. Ю. Аудиторская практика в государственном секторе и государственный контроль. *Финансы*. 2007. № 11. С. 58.

196. Максимова В. Ф. Організація державного фінансового контролю : навч. посіб. Одеса : ОНЕУ, 2012. 276 с.

197. Мамишев В. Характерні аспекти організації державного фінансового контролю за рубежом. *Фінансовий контроль*. 2003 С. 128.

198. Марич М Г., Марич А. В. Особливості організації безготівкового обороту в Україні в сучасних умовах господарювання. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. Сер. : Економічні науки. 2018. Вип. 30(2). С. 79-83.

199. Маркова В. Д. Стратегический менеджмент: Курс лекций. В.Д. Маркова, С.А. Кузнецова. М.: ИНФРА-М; Новосибирск: Сибирское соглашение, 2002. 288 с.

200. Матвійчук А. В. Аналіз та прогнозування розвитку фінансово-економічних систем із

- використанням теорії нечіткої логіки : монографія. Київ : Центр навч. літ., 2005. 206 с.
201. Мельник О. П. Аудит у системі державного внутрішнього фінансового контролю. Міжнародний юридичний вісник : збірник наукових праць Національного університету Державної податкової служби України. 2014. № 1(1). С. 24–29.
202. Мельничук В. Г. Незалежний державний фінансовий контроль в Україні та досвід зарубіжних країн. Фінансовий контроль. 2002. №2. С. 36.
203. Методичні рекомендації з проведення Рахунковою палатою фінансового аудиту: Затверджені Рішенням Рахункової палати від 22 вересня 2015 р. № 5-5. URL: www.as-rada.gov.ua.
204. Методичні рекомендації щодо розрахунку рівня економічної безпеки України: Наказ Міністерства економічного розвитку і торгівлі України 29.10.2013 № 1277 URL: http://me.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=97980&cat_id=38738. (дата звернення: 22.03.2020)
205. Мешков В. Р. Социальный аудит как фактор повышения конкурентоспособности предприятия в современных условиях. *Глобэкси*. URL: <http://www.globecsi.ru/Articles/2008/Meshkov.pdf> (дата звернення: 13.08.2020).
206. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. *Міністерство Фінансів України*. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-audit> (дата звернення: 22.05.2020).
207. Місюров А. В. Інформаційні системи і технології в обліку (для студентів 4-5 курсів денної і заочної форм навчання спеціальності 8.050106 –«Облік і аудит»): навч. посіб. Харків : ХНАМГ, 2007. 80 с.
208. Мусієнко А. Про причини корупції або корупціогенні фактори URL: <https://buhgalter.com.ua/news/zapobigannya-ta-protydiya-koruptsii/pro-prichini-koruptsiyi-abo-koruptsiogenni-faktori/> (дата звернення: 13.08.2020).
209. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета: учебник / пер. с англ. под ред. Я.В. соколова, И.А. смирновой. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1999. 663 с.
210. Міжнародний пакт про соціальні, економічні і культурні права від 16.12.1966 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_042#Text (дата звернення: 13.08.2020).
211. Наумчук О. О. Горбовська А.В. Креативність в бухгалтерському обліку /. *Education and Science*. URL: http://www.rusnauka.com/14_NPRT_2011/Economics/7_86943.doc.htm

(дата звернення: 22.05.2020).

212. Національний банк України: платежі та розрахунки: безготівкові розрахунки. URL: <https://bank.gov.ua/payments/nocash>(дата звернення: 13.12.2019).
213. Невідомий В., Канонішена-Коваленко К. Нова якість рахункової палати України: стратегія розвитку. Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. №3(204). 2019. С.40-50.
214. Невідомий В. І. Рахункові палати як органи фінансового контролю в Україні та Європі: конституційно-порівняльний аналіз : автореф. дис. канд. юрид. наук :12.00.02. К., 2007. 22 с.
215. Невідомий В. І. Розвиток інституційної спроможності Рахункової палати України як незалежної державної аудиторської установи. Фінанси України. 2016. № 1. С. 116-125.
216. Невідомий В. І. Теоретико-практичні аспекти реформування Рахункової палати України у вищу аудиторську. Фінанси України 2014. № 2.С. 30-43.
217. Некрасенко Л. А. Складові управління фінансовою безпекою *Полтавський державний аграрний університет* |. URL: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/3.2/162.pdf> (дата звернення: 22.07.2020).
218. Некрасенко, Л. А., Рибалка Ю. М. Складові управління фінансовою безпекою підприємств [Електронний.ресурс] С. 162-167. – Режим доступу: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/3.2/162.pdf>
219. Нечай А.А. Правові проблеми регулювання публічних видатків у державі: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.07. Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка. Київ, 2005. 40 с.
220. Николашен Д. В. Формирование стратегического аудита в системе государственного финансового контроля на уровне субъекта РФ: автореф. дис. канд. экон. наук. СПб., 2011.
221. Никонович М. О. Аудит : підручник / М.О. Никонович, К.О. Редько; за ред. Є.В. Мниха. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2014. – 748 с.
222. Нордстрем К., Риддерстрале Й., Бизнес в стиле фанк. Капитал пляшет под дудку таланта. – СПб. - 2006. – 135 с.
223. Ніколашин А. О. Бухгалтерська комп'ютерна система. *Облік і фінанси в АПК*. 2005. № 6. С. 25–28.
224. Ніконова О. Міжнародні стандарти INTOSAI: основні положення, аудиторські підходи, термінологія. Бухгалтерський облік і аудит. 2011. № 2. С. 29-35.

225. О контрольной палате СССР. Закон СССР от 16.05.91 №2161-I URL: <http://pravo.levonevsky.org/bazazru/texts25/txt25500.htm> (дата звернення: 22.07.2020).
226. Оболенський О. Ю., Обушна Н. І. Публічний аудит: цілі та економічний зміст. Теорія та практика державного управління. 2015. Вип. 1. С. 84-92.
227. Організація Об'єднаних Націй. URL: <https://www.dsns.gov.ua/ua/OON.html>
228. Обушна Н. Особливості інституціоналізації Рахункової палати в Україні як вищого органу аудиту. Державне управління та місцеве самоврядування : зб. наук. пр. / редкол. : С.М. Серьогін (голов. ред.) [та ін.]. Дніпро : ДРІДУ НАДУ, 2019. Вип. 2 (41). С. 61-69.
229. Обушна Н. Тенденції організації публічного аудиту в контексті європейського досвіду. Державне управління та місцеве самоврядування : зб. наук. пр. / редкол. : С. М. Серьогін (голов. ред.) [та ін.]. Дніпро : ДРУДУ НАДУ, 2017. Вип. 3 (34). С. 98-108
230. Обушна Н. І. Механізми формування та розвитку публічного аудиту в Україні. дисертація на здобуття науков ступені докт. наук з державного управління. Дис. на здобуття наук. ступеня д-ра наук з держ. упр. за спеціальністю 25.00.02. Національна академія державного управління при Президентові України, Київ, 2018. 470 с.
231. Одегов Ю. Г., Журавлев П. В. Управление персоналом: учеб для вузов. М.: Финстатинформ, 1997. 878 с.
232. Озеран А. Директива 2013 /34/ ЄС щодо річної фінансової звітності: дискусійні питання та напрями її імплементації в нормативну базу України. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 5. С. 2–10.
233. Озеран А. Звіт керівництва vs Звіт про управління: проблеми відповідності закону про бухгалтерський облік та світової практики. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. № 10-11. С. 2–12.
234. Озеран А. Звіт керівництва та інша нефінансова інформація: структура і зміст. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2018. № 4. С. 15–28.
235. Опарін В. М., Федосов В. М., Юхименко П. І. Українська класична школа публічних фінансів. Фінанси України. 2015. № 10. С. 7-31.
236. Оперативна інформація про видатки на боротьбу з COVID-19. URL: https://public.tableau.com/profile/ua.gov.covid19#!/vizhome/COVID-19UKRAINE/COVID_19 (дата звернення: 22.01.2021).
237. Основи інформаційних систем / В. Ф. Ситник та ін. ; ред. В. Ф. Ситник. 2-ге вид.

Київ : КНЕУ, 2001. 420 с.

238. Основы аудита: учеб. пособие / Под ред. М.В. Мельник. М.: ИНФРА-М, 2008.

239. Островский О. М. Типовые элементы организации бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 1988. 207 с.

240. Офіційний сайт Рахункової палати України. URL: <http://www.ac-rada.gov.ua>.

241. Пальчевський С. С. Соціальна педагогіка : навч. посіб. для студ. вищ. пед. навч. закл. Київ : Кондор, 2009. 560 с.

242. Пархоменко О. В. Роль інформаційно-аналітичного забезпечення в управлінні функціональними системами. *Проблеми науки*. 2006. № 10. С. 18–22.

243. Петренко П. С. Корупція в Україні: Рахункова палата потребує зміцнення механізмів правової держави. *Економіка і суспільство*. 2018. № 16. С. 201-209.

244. Петренко Ю. П. Державний фінансовий аудит: проблеми та перспективи запровадження в Україні. *Культура народів Причорномор'я*. 2011. № 205. С. 80–82.

245. Петренко С. М. Внутрішній контроль на підприємстві: сутність і місце в системі управління. *Проблеми раціонального використання соціально-економічного потенціалу та природно ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції* : зб. наук. пр. Нац. ун-ту вод. госп-ва та природокористування, м. Рівне. Рівне, 2007. С. 113–123.

246. Петренко С. М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем : монографія. Донецьк : ДонНУЕТ, 2007. 290 с.

247. Петренко С. М. Розвиток бухгалтерського обліку у сфері соціальних відносин. *Вісник Львівської комерційної академії. Серія: економічна*. 2014. № 44. С. 21–25.

248. 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*. 2013. Т. 4(60). С. 183–192.

249. Петрова А. Т., Покивайлова Е. А. Концепция проведения операционного аудита в рамках аудиторских услуг. *Проблемы современной экономики*. 2012. № 3 (43). С. 339-343.

250. Петрова А. Т., Покивайлова Е. А. Методологические аспекты проведения стратегического аудита как услуги. *Проблемы современной экономики*. 2012. №4. С. 385-389.

251. Петрова А. Т., Покивайлова Е. А. Методологический подход к формированию

організаційно-економічного механізму управління аудиторських послуг. Проблеми сучасної економіки. 2011. № 4 (40). С. 395-400.

252. Петрова В. И. Концепция аудита: основные элементы // Аудиторские ведомости. 2009. № 12. С. 3-15.

253. Петрович М. В. Управление организацией: учеб. пособие. Минск : Акад. упр. при Президенте Респ. Беларусь, 2010. 331 с.

254. Пиріг С. О., Ніколаєва А. М., Олександренко І. В. Безготівкові розрахунки: показник економічного зростання країни. Економічний форум 1/2019. Л.: ЛНТУ. С.151-158.

255. Писаревська Т. А. Інформаційні системи в управлінні трудовими ресурсами: : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 1999. 164 с.

256. Писаревська Т. А. Інформаційні системи обліку та аудиту : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2004. 369 с.

257. Пискунов А. А., Пискунова М. А., Любезнов Л. Н., Гусева Ю. В., Столяров НС. Стратегический аудит: оценка последствий проектов. «Ассоциация КСО России», №1/2010(12). URL: <http://www.ach-fci.ru/AKSOR/Publish/Vestnik/libartl3> (дата звернення: 22.07.2020).

258. Пискунов А.А. Актуальные проблемы стратегического аудита в условиях мирового кризиса. Федеральный справочник. Т. 23. С. 127-132. URL: <http://federalbook.ru/projects/fs/structura-23.html> (дата звернення: 22.09.2019).

259. Піхоцький В. Ф. Система державного фінансового контролю в Україні: концептуальні засади теорії та практик : дис. ... д-ра економ. наук :08.00.08. Львів, 2015. 530 с.

260. Піхоцький Ю. В. Подальший розвиток державного фінансового контролю – через державний аудит. Бізнес Інформ. 2016. № 2. С. 306-311.

261. Попадюха Н. П. Особливості комп'ютеризації бухгалтерського обліку та вибору програмного забезпечення. *Міжнародний збірник наукових праць*. 2010. Т. 2. С. 148–159.

262. Попов Ю. Н. Социальный аудит в системе регулирования социально-трудовых отношений. социальный аудит. Москва : Издательс. дом «АТИСО», 2008. 91 с.

263. Портер М.Э. Конкурентная стратегия: методика анализа отраслей и конкурентов. Пер. с англ. М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. 454 с.

264. Пономаренко В.С. Інформаційні системи і технології в економіці: підручник. К.:

Академія, 2002.. 544 с.

265. Порядок казначейського обслуговування місцевих бюджетів, затвердженого: Наказ Міністерства фінансів України від 23.08.2012р. №938 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1569-12>(дата звернення: 22.01.2021).
266. Порядок реєстрації та обліку бюджетних зобов'язань розпорядників бюджетних коштів та одержувачів бюджетних коштів в органах Державної казначейської служби України: Наказ Міністерства фінансів України від 02.03.2012 р. № 309. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0419-12>(дата звернення: 22.01.2021).
267. Починок Н. В. Людські ресурси в обліковій теорії і практиці. *Економічний аналіз*: зб. наук. праць кафедри економічного аналізу ТНЕУ. Тернопіль : Економічна думка, 2010. – Вип. 6. – С.141–144.
268. Правдюк Н. Л. Соціальні аспекти бухгалтерського обліку. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 12. С. 91–101.
269. Прахалад К. К., Хамел Г. Ключевая компетенция корпорации // Вестник СПбГУ. Сер. 8. 2003. Вып.3 (№ 24).
270. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII : станом на 1 лип. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 22.06.2020).
271. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV : станом на 14 листоп. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 22.05.2020).
272. Про бюджетну класифікацію: Наказ Міністерства фінансів України від 14.01.11р. № 11. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0011201-11>
273. Про відкритість використання публічних коштів: закон України від 11.02.2015 № 183-VIII. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/183-19>. (дата звернення: 22.06.2020).
274. Про відшкодування коштів працівникам установи на підставі звіту: Лист ДКСУ від 19.03.2018 р. № 16-09/286-4539. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/bb/2018/may/issue-18-19/article-36613.html>(дата звернення: 22.06.2020).
275. Про екологічний аудит : Закон України від 24.06.2004 р. № 1862-IV : станом на 16 жовт. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1862-15> (дата звернення: 22.05.2020).

276. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: Постанова Національного банку України 21.01.2004 № 22. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04> (дата звернення: 22.06.2020).
277. Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету: Наказ Міністерства фінансів України від 12.03.12 №333. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-12> (дата звернення: 22.06.2020).
278. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 “Подання фінансової звітності”: Наказ Міністерства фінансів України від 28.12.2009 р. № 1541. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11> (дата звернення: 22.06.2020).
279. Про затвердження Положення про Державну казначейську службу України: Постанова КМУ № 215 від 15.04.2015. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/215-2015-п> (дата звернення: 22.06.2020).
280. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: Постанова КМУ № 375 від 20.08.2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-п>(дата звернення: 22.06.2020).
281. Перепелиця М.М. Деякі теоретичні аспекти інформаційного забезпечення. *Вісник Університету внутрішніх справ*. 2003. С.37-45.
282. Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу: Указ Президента України від 11.06.1998 №615/98. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/615/98>;
283. Про затвердження Стратегії розвитку Рахункової палати на 2019- 2024 роки: рішення Рахункової палати України № 18-1 від 29.07.19. URL: <https://rp.gov.ua/upload-files/About/Strategy/Strat2019-2024.pdf>
284. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України № 2939-XII від 26.01.93. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>
285. Про Програму інтеграції України до Європейського Союзу: Указ Президенту України від 14.09.2000 №1072/2000. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/n0001100-00/print1360051017911272>
286. Про публічні закупівлі: Закону України № 922-VIII від 25.12.15. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/922-19?find=1&text=звіт+#w11>

287. Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту. Верховна Рада України Закон від 22.10.1993 №3551-XII. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T355100>

288. Про Стратегію розвитку системи управління державними фінансами: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 01.08.13 № 774-р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-p/print1360051017911272>

289. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020»: Указ Президента України від 12.01.2015 № 5/2015. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5/2015/paran10#n10>

290. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України, спрямованих на забезпечення додаткових соціальних та економічних гарантій у зв'язку з поширенням коронавірусної хвороби (COVID-19) від 30 березня № 540-IX. URL: <https://ukurier.gov.ua/uk/articles/normativno-pravovi-akti-prijnyati-dlya-zdijsnennya/>

291. Про схвалення Концепції реалізації державної політики у сфері реформування системи державного фінансового контролю до 2020 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.05.2018 № 310-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/310-2018-%D1%80>

292. Про схвалення Концепції розвитку системи управління державними фінансами: Розпорядження Кабінет Міністрів України від 03.08.12 № 633-р URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/633-2012- p/print1360051017911272>

293. Про схвалення Стратегії модернізації системи управління державними фінансами: Розпорядження Кабінет Міністрів України від 17.10.2007 № 888-р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/888-2007-p>

294. Про схвалення Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017-2020 роки: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 08.02.2017 № 142-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/142-2017-%D1%80>

295. Проект Розділу VI. Технічні вимоги – Міністерство фінансів України. URL: www.minfin.gov.ua/file/link/.../ICB_4_Draft_SectionVI_Ukr_19_4.pdf

296. Проскуріна Н. М., Коваленко В. П. Якість аудиторських послуг в Україні: реалії та перспективи. *Економічний часопис XXI*. 2010. Т. 9. С. 20–27.

297. Прохар Н. В. Використання інформаційних технологій в обліку фінансових результатів сільськогосподарських формувань. *Наукові праці Кіровоградського*

- національного технічного університету. *Економічні науки, збірник наукових праць*. 2011. 20, Ч. II. URL: <http://www.optim.ru/comp/2000/3/vesuchet/vesuchet.asp..>
298. Процун К. С. Державний фінансовий аудит в Україні: елементи класифікації. *Вісник ЖДТУ*. 2012. № 1(59). С. 81-82.
299. Публічне управління та адміністрування в умовах інформаційного суспільства: вітчизняний і зарубіжний досвід: монографія / За заг. ред. С. Чернова, В. Воронкової, В. Банаха, О. Сосніна, П. Жукаускаса, Й. Ввайнхардт, Р. Андрюкайтене; Запоріж. держ. інж. акад. Запоріжжя: ЗДІА, 2016. 606 с.
300. Публічний звіт про діяльність Державної аудиторської служби України. URL: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/131387>
301. Пушкар М. С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія. Тернопіль : Карт-Бланш, 2006. 334 с.
302. Разборська О. О., Кримець О. А. Оцінка аудиторського ризику в умовах економічної нестабільності. *Наукові конференції*. URL: <http://intkonf.org/razborska-oo-krimets-oa-otsinka-auditorskogo-riziku-v-umovah-ekonomichnoyi-nestabilnosti/> (дата звернення: 22.05.2020).
303. Ракитянська Г. Б. Діагностика на основі багатовимірних нечітких відношень. *Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського*. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sdtit_2015_2_12 (дата звернення: 22.05.2021).
304. Реєстр аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності. Аудиторська палата України | Офіційний сайт. URL: <https://www.apu.com.ua/2018/10/01/реєстр-аудиторів-та-суб'єктів-аудитор/> (дата звернення: 03.02.2021).
305. Рахункова палата України: співпраця з Верховною Радою та організаціями громадянського суспільства / Базілевич Д. С., Крижанівський В. П., Мельничук В. Г., Невідомий В. І., Старостенко Н. В., К.: [ФОП Москаленко О.М.], 2017 82 с.
306. Редько О. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. Т. 1. С. 46–53.
307. Редько О. Ю. Український аудит у контексті статистики. *Статистика України*. 2017. 2 (77). С. 53–57.
308. Рогов К. Удосконалення організаційно-економічного механізму аудиту оплати праці. *Україна: аспекти праці*. 2009. № 3. С. 12–15.
309. Роговенко Д. С. Правовий статус Рахункової палати України : дис. кандидата юрид.

наук : 12.00.07. К., 2007. 198 с.

310. Роговенко Д. С. Правовий статус Рахункової палати України: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07; Ін-т законодавства Верхов. Ради України. К., 2007. 19 с.

311. Ромашко С. М. Інформаційні системи в менеджменті : конспект лекцій. Львів : ЛІМ, 2007. 49 с.

312. Ротштейн О. П., Ракитянська Г. Б. Діагностика на базі нечітких відношень в умовах невизначеності : монографія. Вінниця : «Універсам-Вінниця», 2006. 375 с.

313. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту. Тернопіль : Екон.думка, 2000. 192 с.

314. Рудницький В., Рудницька О. Передумови раціональної організації процесу внутрішнього аудиту та його принципи. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : матеріали IV Міжнар. науково-практ. конф. Вид-во Львів. політехніки, м. (Львів, 15 травня 2019), 15 трав. 2019 р. Львів, 2019. С. 178–179. URL: <http://repository.vsau.org/getfile.php/22692.pdf>.

315. Савченко Л. А. Правові основи фінансового контролю : навч. посіб. Л. А. Савченко. К. : Юрінком Інтер, 2008. 504 с.

316. Сафина З. З. Бухгалтерский учет в условиях автоматизации и перехода на МСФО. *Международный бухгалтерский учет*. 2010. № 9. С. 19–31.

317. Свірко С. В. Бухгалтерський облік в бюджетних установах України: методологія і організація [Текст]: дис...д-ра екон. наук: 08.06.04; Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. К., 2006. 520с.

318. Свірко С. В. Сучасний розвиток системи управління державними фінансами України: обліковий сегмент в забезпеченні інноваційно- інвестиційного вектору спрямування. Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. Вип. 1 (83). 2018. С.56-65.

319. Свірко С. В., Кузьмінський Б. Ю. Public finance of Ukraine: decisive vectors, result and problem of development (Державні фінанси України: визначальні вектори, результати та проблеми розвитку). Незалежний аудитор. №13 (III)2015. С.24-31.

320. Свірко С. В., Тростенюк Т. М., Яремчук І. М. Результативні показники виконання бюджетних програм як контрольно-аналітичний об'єкт ДЗВО. Економічний простір: Збірник наукових праць. 2019. № 151. С. 212- 223.

321. Світова мережа глобального договору ООН. *Homepage | UN Global Compact*. URL:

<http://www.unglobalcompact.org/index.html> (дата звернення: 22.05.2021).

322. Семигіна Т. В. Словник із соціальної політики. Київ : КМ Акад., 2005. 253 с.
323. Серета Х. В. Вимоги до інформаційного забезпечення інформаційної системи планування наукових досліджень в АПН України. Концептуальна модель даних. *Інформаційні технології і засоби навчання*. 2010. 2 (16). URL: <https://lib.iitta.gov.ua/50/1/10shvmdc.pdf>.
324. Сивак Т. Н., Осейко П. П. Бухгалтерський учет с помощью персонального компьютера. Минск : Мисанта, 2003. 104 с.
325. Симоненко В.К., Барановський І.О., Петренко П.С. Основи єдиної системи державного фінансового контролю в Україні (макроекономічний аспект) : монографія. Київ : Знання України, 2006. 280 с.
326. Сисоєва І. Аналіз потенційних загроз діяльності суб'єктів господарювання. *Економіка та суспільство*. 2020. Т. 22. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2020-22-19>.
327. Сисоєва І. Екологічний та соціальний аудит – імператив для бізнесу під час пандемії Covid-19. *Сучасні проблеми екологічного контролю та аудиту* : зб. тез доп. міжнар. інтернет – конф. (Харків, 24 лютого 2021р.). Харків: ХНУ імені В. Н. Каразіна, 2021. С. 63–66.
328. Сисоєва І. Екологічні, соціальні та управлінські питання (ESG) як імператив для бізнесу в умовах пандемії. *Агросвіт*. 2021. Т. 4. С. 31–37. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6792.2021.4.31>.
329. Сисоєва І. Зарубіжний досвід податкового консультування. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Т. 16. С. 923–929. URL: <http://global-national.in.ua/archive/16-2017/183.pdf>.
330. Сисоєва І. Контроль облікової політики підприємства. *Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі* : зб. матер. Міжнар. науково-практ. конф. (Тернопіль, 25–26 листоп. 2010 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2010. С. 377–378.
331. Сисоєва І. Контроль якості надання аудиторських послуг. *Економіка та держава*. 2021. Т. 1. С. 104–107.
332. Сисоєва І. Креативний облік: творчий підхід чи шахрайство. *Обліково–аналітичне забезпечення суб'єктів господарювання в умовах євроінтеграції* : монографія / [за ред.

Н.М. Позняковська, С.Я. Зубілевич, О.Л. Міклуха] Рівне, 2019. С. 110–122..

333. Сисоєва І. Механізм контролю якості надання аудиторських послуг., 2021.С. Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітні аспекти : зб. наук. пр. за матеріалами V Всеукр. науково-практ. конф. (Дніпро, 30–31 берез. 2021 р.). Дніпро: НМетАУ, 2021. С. 283–286..

334. Сисоєва І. Моделі регулювання незалежного аудиту у країнах ЄС. *Правові засади організації та здійснення публічної влади* : зб. доп. IV Міжнар. науково-практ. конф. присвяч. світлій пам'яті д-ра юрид. наук, проф., акад.-засн. НАПрНУ, першого Голови Конституц. Суду України Леоніда Петров. Юзк. (Хмельницький, 2–6 берез. 2021 р.). Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Л. Юзькова, 2021р. С. 473–475..

335. Сисоєва І. Облікова інформація як важлива складова загальної інформаційної системи управління підприємством. *Національна економіка: наукові підходи та освітні пріоритети*: зб. матеріалів науково – практ. інтернет – конф. (Чортків, 18 квіт. 2013 р.). Чортків: ЧННІБ ЗУНУ, 2013. С. 109–111..

336. Сисоєва І. Особливості аудиту облікової політики підприємств. *Галицький економічний вісник*. 2007. 4 (15). С. 188–192.

337. Сисоєва І. Особливості аудиту у країнах європейського союзу. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. Т. 3. С. 26–31.

338. Сисоєва І. Потенційні загрози та фінансова безпека діяльності суб'єктів господарювання. *Актуальні проблеми економіки, обліку, фінансів та права: теорія і практика* : зб. тез доп. міжнар. науково-практ. конф., ч.1. (Полтава, 22 груд. 2020 р.): у 2 ч. Полтава: ЦФЕНД, 2020. Ч. 1. С. 21–23.

339. Сисоєва І. Рівень зайнятості та рівень освіченості населення як предмет соціального аудиту. *Міжнародна наукова інтернет-конференція «Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення* : зб. тез доп.: вип. 50 (Тернопіль, 8 лип. 2020 р.). Тернопіль: МНІК «Конференція онлайн», 2020. С. 46–50.

340. Сисоєва І. Рівень персональних цифрових навичок населення в Україні та країнах Європейського Союзу. *Сорок дев'яти економіко-правові дискусії*: матеріали міжнар. науково-практ. інтернет-конф. (Львів, 22 лип. 2020 р.). Львів: Громадська організація «Наукова спільнота», 2020. С. 25–28.

341. Сисоєва І. Соціальний аудит як засіб оперативного менеджменту. *Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства* : зб. матер. IV Міжнар. наук.-практ. конф. (Львів, 23–24 жовт. 2019 р.). Львів; Вид-во «Львів. політехніки», 2019. С. 184–186.
342. Сисоєва І. Соціальний аудит як механізм управління соціальним розвитком. *Сучасні технології менеджменту, інформаційне, фінансове та облікове забезпечення розвитку економіки в умовах євроінтеграції* : зб. тез доп. учасників Всеукр. науково-практ. інтернет-конф. (Черкаси, 16–17 квіт. 2020 р.). Черкаси: Східноєвропейський університет економіки і менеджменту, 2020. С. 115–117.
343. Сисоєва І. Формування облікової політики різних за обсягом підприємств. *Наукові основи економічного розвитку України та світу*. Дніпропетровськ, 2014. С. 109–116.
344. Сисоєва І., Балазюк О. Bases of modeling accounting processes of the enterprise. *Актуальні питання економіки, обліку, фінансів та управління персоналом* : зб. тез Міжнародної науково-практичної конференції (Ужгород, 17 квітня 2019 р.). Ужгород: УжНУ, 2019. Р. 35–38.
345. Сисоєва І., Балазюк О. Державний сектор економіки: економічний зміст категорії. *Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні* : зб. матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (Тернопіль, 31 трав. 2018 р. – 1 черв. 2018 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2018. С. 340–343.
346. Сисоєва І., Балазюк О. Особливості облікової політики для промислових підприємств різних масштабів. *Ефективна економіка*. 2014. Т. 11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3458>.
347. Сисоєва І., Балазюк О. Публічний аудит: підходи та становлення в Україні. Сучасні управлінські та соціально-економічні аспекти розвитку держави, регіонів та суб'єктів господарювання в умовах трансформації публічного управління : зб. тез Міжнар. науково-практ. конф. (Одеса, 5 листоп. 2020 р.). Одеса: Одеський національний політехнічний університет, 2020. С. 253–255.
348. Сисоєва І., Балазюк О. Рівень зайнятості населення – об'єкт соціального аудиту. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія* : зб. тез VII Міжнар. науково-практ. Інтернет конф. (Тернопіль, 12 черв. 2020 р.). Тернопіль: Крок, 2020. С. 90–93.
349. Сисоєва І., Балазюк О. Розвиток соціального аудиту. *Сучасний стан та перспективи*

розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції : тези доп. II Міжнар. науково-практ. інтернет-конф. (Ужгород, 16 квіт. 2020 р.). Ужгород: УжНУ, 2020. С. 186–190.

350. Сисоєва І., Балазюк О. Сутність механізму державного фінансового контролю в Україні. *Правові засади організації та здійснення публічної влади* : зб. тез III Міжнар. науково-практ. інтернет-конф., (Хмельницький, 28 лют. – 2 берез. 2020 р.). Хмельницький: Хмельницький університет управління та права імені Л. Юзькова, 2020. С. 358–361.

351. Сисоєва І., Балазюк О. Сутність соціального аудиту та його рівні. *Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія* : матеріали міжнар. науково-практ. інтернет-конф. (Тернопіль, 19 груд. 2019 р.). Тернопіль: Крок, 2019. С. 201–203.

352. Сисоєва І., Балазюк О., Пилявець В. Актуальні питання нормативно-правового регулювання обліку та оподаткування МШП на вітчизняних підприємствах. *Інтелект ХХІІ: науковий економічний журнал*. 2019. Т. 1. С. 56–61.

353. Сисоєва І., Балазюк О., Погріщук О. Сутність соціального аудиту, його параметри та методи. *Економіка та держава*. 2019. Т. 11. С. 46–50. URL: <https://doi.org/10.32702/2306-6806.2019.11.46>.

354. Сисоєва І., Головай Н. Соціальний аудит: зарубіжний досвід і перспектива. *Соціально-економічні та гуманітарні аспекти розвитку суспільства* : зб. матеріалів Всеукр. науково-практ. конф. (Вінниця, 18 квіт. 2018 р.): у 2 т. / [ред. кол.: ВННІЕ ТНЕУ]. Тернопіль: Крок, 2018. Т. 1. С. 191–195.

355. Сисоєва І., Головай Н. Становлення соціального аудиту та його етапи. *Актуальні проблеми обліково-аналітичного забезпечення в умовах переходу до Індустрії 4.0* : матеріали Міжнар. науково-практ. конф. (Рівне, 26–27 берез. 2020 р.). Рівне: НУВГП, 2020. С. 384–387.

356. Сисоєва І., Головай Н. Стейкхолдери: розвиток та обліково-аналітичний аспект. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасна парадигма в умовах сталого розвитку* : зб. Матеріалів VI Міжнар. наук.-практ. конф., присвяч. 20-й річниці створення каф. аудиту (Київ, 10 груд. 2020 р.). Київ: КНЕУ, 2020. С. 579–582.

357. Сисоєва І., Гордополова Н. Реалії та перспективи розвитку соціального аудиту в світі та в Україні. *Імплементація інновацій обліково-аналітичного забезпечення сталого розвитку сучасного бізнесу* : зб. тез II Міжнар. науково-практ. Інтернет-конф. (Харків,

18 квіт. 2019 р.). Харків: ХДУХТ, 2019. С. 150–153.

358. Сисоєва І., Гриник О., Погріщук О. Соціальна складова обліку та її використання в аудиті. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. Т. 5. С. 24–32.

359. Сисоєва І., Пилипенко Л. Переваги та недоліки застосування справедливої вартості в обліку біологічних активів сільськогосподарських підприємств. *Корпоративне управління: стратегії, технології, процеси* : зб. матер. II Міжн. наук. конф. (Лейпциг, 28 жовт. 2018 р.). Leipzig, Germany: Faculty of Economics and Management Science Leipzig University, 2018. С. 18–20.

360. Сисоєва І., Пилявець В. Економічний потенціал олієжирового підкомплексу України та шляхи його розвитку. *Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор»*. 2018. Т. 2(45). С. 70–74.

361. Сисоєва І., Пилявець В. Облікова політика – джерело формування інформації для менеджменту. *Економіка та суспільство*. 2017. № 9. С. 1198–1202. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/9_ukr/206.pdf.

362. Система управління державними фінансами в Україні потребує вдосконалення, повідомляють Світовий банк та Європейський Союз. The World Bank. URL: <http://www.worldbank.org/uk/news/press-release/2012/07/09/ukraine-public-finance-management-systems-needs-further-improvements>

363. Ситнік В.Ф. Інформаційні системи і технології в статистиці: навч. посіб. / За ред. д-ра екон. наук, проф. В.Ф. Ситника. К.: КНЕУ, 2003. 267 с.

364. Сірий М. Суспільство надзвичайно низько оцінює рівень довіри до системи правосуддя та реформ у цій сфері. URL: https://ukr.lb.ua/news/2018/06/26/401377_suspilstvo_nadzvichayNo_nizko.html

365. Скаско О. Зовнішній аудит в Україні: проблеми і перспективи розвитку його послуг. *Формування ринкової економіки в Україні*. 2016. Вип. 35, ч. 2. С. 206–211.

366. Скаско О. І. Організація системи аудиту в європейських країнах. *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики: зб. наук. праць*. 2012. Т. 2. URL: <https://scholar.google.com.ua/scholar?oi=bibs&clust>

367. Слободяник Ю. Б. Державний аудит в Україні: теорія, методологія, організація : дис. ... д-ра економ. наук : 08.00.09. Одеса, 2014. 589 с.

368. Слободяник Ю. Б. Види і форми державного аудиту. *Бізнес Інформ*. 2013. № 4. С.

351-355.

369. Слободяник Ю. Б. Інституційний розвиток Рахункової палати України. Економічні науки: зб. наук. праць / Луцький національний технічний університет. Серія Облік і фінанси. Вип. 8 (29). Ч. 4. 2011. С. 183- 188.

370. Слободяник Ю. Б. Перспективи розвитку Рахункової палати України як вищого органу державного аудиту. Фінанси України. № 3. 2015. С. 114-126.

371. Слюсаренко В. Є., Колісник Г. М. Аудит: навчальний посібник (друге видання доповнене). Ужгород: КП «Ужгородська міська друкарня». 2016. 456с.

372. Соколова Г. Н. Информационные технологии экономического анализа. Москва : ЛТД, 2002. 560 с.

373. Соболев В. М., Слюніна Т. Л., Розіт Т. В. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні. *Бізнес Інформ*. 2013. №11. С. 324–328.

374. Сопко В. В. Інформаційні технології як фактор інтеграції внутрішнього і зовнішнього аудиту. *Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського*. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecfor_2015_1_44 (дата звернення: 22.05.2021).

375. Сопко В. В. Організація і методика проведення аудиту. Київ : Вид-во «Професіонал», 2006. 624 с.

376. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник. Київ : КНТЕУ, 2004. 411 с.

377. Соціальний пакет – Вікіпедія. *Вікіпедія*. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/Соціальний_пакет (дата звернення: 22.05.2021).

378. Соціальний звіт за 2020 рік. Міністерство соціальної політики України. URL: <https://www.msp.gov.ua/news/20083.html>

379. Спільна стратегія Європейського Союзу щодо України: Постанова Європейської Ради від 11.12.99 р. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_492/print1360051017911272

380. Стандарт Рахункової палати «Порядок підготовки і проведення перевірок та оформлення їх результатів»: Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 січня 2005 р. за № 115/10395. URL: zakon.rada.gov.ua.

381. Стандарти внутрішнього аудиту : Наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 р. № 1247 URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE19957.html.

382. Стефанюк І. Державний фінансовий контроль: класифікаційні характеристики. Вісник

КНТУ. 2011. № 4. С. 42–49.

383. Стефанюк І. Б. Використання контролінгу в національній системі державного фінансового контролю. *Фінанси України*. 2005. № 10. С. 142-150.

384. Стигліц Дж. Е. Економіка державного сектора / Дж. Е. Стигліц; [пер. з англ.]. К. : Основи, 2005. 854 с.

385. Стефківський В. М. Інформаційне забезпечення контролю управлінських рішень: теоретичні аспекти. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Vdnuet/econ/2011_3/Stefkiv.

386. Столяров Н.С. Стратегический аудит и стратегический бюджет в единой системе управления общественными ресурсами. *Экономические системы*. №5. 2009. С.2-10.

387. Стратегический план на 2017-2022 гг. международная организация высших органов аудита (Интосаи). URL: https://dev.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/Overview/RU_INTOSAI_Strategic_Plan_2017_22.pdf

388. Стратегический план ИНТОСАИ 2017-2022. URL: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/about_intosai/strategic_plan/RU_strat_plan_17_22.pdf

389. Стратегія. Энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона : в 86 т.СПб.,1890-1907. http://old.acrada.gov.ua/control/main/uk/publish/printable_artic

390. Суйц В. П., Ахметбеков А. Н., Дубровина Т. А. Аудит: общий, банковский, страховой: учебник. Москва : ИНФРА-М, 2001. 556 с.

391. Сухарева Л. О., Саєнко А. О. Ібіркові дослідження в загальній системі аудиту: методичний аспект. *Вісник ДонНУЕТ*. 2013. Т. 3(59). С. 147–153. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vdnuete_2013_3_20..

392. Сухарева Л. О., Сухарева А. В. Проблема обґрунтування дефініції «Аудиторська оцінка стану підсистеми внутрішнього контролю». *Економікс*. 2014. № 1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/problema-obgruntuvannya-defi>

393. Сучасний аудит: підручник [Кол. авт.: І. І. Пилипенко, Т. О. Каменська, М. Д. Корінько, Н. М. Проскуріна, О. Ю. Редько] / наук. ред. Івана Ісаковича Пилипенка; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. 643 с.

394. Сысоева И., Клевец В. Формирование моделей учетной политики предприятий в зависимости от размера бизнеса: конкретизация их особенностей. *Международный бухгалтерский учет*. 2013. Т. 45(291). С. 290–314.
395. Такер Р. Б. Инновации как формула роста / Пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2006. 240 с.
396. Тактика. Українська мала енциклопедія : 16 кн. : у 8 т. / проф. Є. Онацький. Накладом Адміністрації УАПЦ в Аргентині. Буенос-Айрес, 1966. Т. 8, кн. XV : Літери Ст – Уц. С. 1873.
397. Теорія фінансів: підручник / П.І. Юхименко, В.М. Федосов, Л.Л. Лазебник та ін.; за заг. ред. В. М. Федосова, С.І. Юрія. Київ: ЦУЛ, 2010. 576 с.
398. Терещенко Л. О., Матієнко-Зубенко І. І. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. Київ : КНТЕУ, 2004. 187 с.
399. Тиктин Г. И. Очерки по общей теории публичных финансов. Предмет и основоположения финансовой науки (I–III). Журнал научно- исследовательских кафедр в Одессе. 1926. Т. II, № 2, кн. 1: Опыт построения теоретической финансовой науки на публично- экономической основе. 108 с.
400. Толокнова Т. Б. Европейская счетная палата как основной институт системы финансового контроля в праве Европейского союза : дис. кандидата юрид. наук : 12.00.10. М., 2010. 178 с.
401. Томпсон А. А., Стрикленд А. Дж. Стратегический менеджмент. Искусство разработки и реализации стратегии: учеб. для вузов; пер. с англ. под ред. Л.Г. Зайцева, М.И. Соколовой. М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998.
402. Тонева Д. С., Капоферов Х. П., Тонева К. П. Зарождение и развитие социального аудита. *Вестник ВСГУ*. 2008. № 3. С. 95–99.
403. Тропіна В. Б. До питання про публічні фінанси. *Фінанси України*. 2009. № 12. С. 28–34.
404. Туркин С. Социальный аудит компаний. *Управление компанией, 1*. URL: <https://www.cfin.ru/press/zhuk/2004-8/15.shtml>
405. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами – членами, з іншої сторони від 27.06.2014 р. URL:

http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/984_011/print1433925000651301.

406. Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами: Закон України від 10.11.94 № 237/94-ВР URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/998_012/print1360051017911272

407. Угода про позику (Проект модернізації державних фінансів) між Україною та Міжнародним банком реконструкції та розвитку (25.03.08 р.): Закон України № 591-VI від 24.09.2008 URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996_060

408. Файоль Анри. Общее и промышленное управление; пер. Б.В. Бабина-Кореня с предисл. А. К. Гастева. Москва : Центральный институт труда, 1923. 122с. URL: <https://gtmarket.ru/laboratory/basis/5783/5784>

409. Филобокова Л. Ю. Стратегический аудит в малом предпринимательстве: суть, содержание, методология. Электронный научно- практический журнал «Учет и контроль» №1-2. 2016. URL: https://www.cfin.ru/management/strategy/plan/Strategic_auditing.shtml

410. Форум стратегов 2019: краткий отчет. URL: https://forumstrategov.ru/UserFiles/Files/Short_Report2019.pdf

411. Фукс Н. А., Уложенко В. М. Діяльність Рахункової палати України в контексті нового закону «Про Рахункову палату». Право. Випуск 30. 2015. С. 145-154.

412. Фукс Н. А., Уложенко В. М. Рахункова палата України як орган парламентського контролю у сфері фінансів: статус та повноваження. Юридичний науковий електронний журнал. Випуск 6. 2015. С. 161-164.

413. Хаблюк О. А., Будник Л. А. Суть аудиту ефективності та зарубіжний досвід його становлення. Галицький економічний вісник. 2013. № 4(43). С. 151-158.

414. Хайбуллаева К. И. Обзор украинского рынка программ автоматизации бухгалтерского учета сельскохозяйственных предприятий. *Компьютер в бухгалтерском учете и аудите*. 2000. № 3. URL: http://www.rusnauka.com/6_NITSHB_2011/Economics/7_80659.doc.htm..

415. Хангер Дж. Д., Уилен Т. Л. Основы стратегического менеджмента: учеб. для вузов. 4-е изд. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. 320с.

416. Хендриксен Э. С., Бреда М. Ф., ван. Теория бухгалтерского учета / [под ред. проф. Я. В. Соколова]. Москва: Финансы и статистика, 1997. 576 с.

417. Хмельков А. В. Счётная палата Украины как агент института контроля публичных

- фінансов. Актуальні проблеми економіки. 2016. №5 С. 370-381.
418. Хомутенко А. В. Прагматика та семантика термінів фінансової науки «суспільні фінанси», «публічні фінанси» та «державні фінанси». Фінанси України. 2017. № 1. С. 111-126.
419. Хомутенко В. П., Луценко І. С., Хомутенко А. В. Державний аудит публічних фінансів: навч. посіб. Одеса: «Кримполіграфпапір», 2016. 412 с.
420. Хоррин А. Н. Принципы стратегического управления на практике URL: http://www.elitarium.ru/principyu_strategicheskogo_upravlenija_na_praktike/
421. Хохлов А. Е. Автоматизированные системы бухгалтерского учета : конспект лекций. Пенза : Изд-во Пенз. гос. ун-та, 2002. 108 с.
422. Царенко О. М. Економіка розвитку : підручник. Суми : Унів. кн., 2004. 590 с.
423. Цивільний кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
424. Цимбалюк С. О. Соціальний пакет: сутність, природа та мотиваційна роль. *Соціально-трудова відносина: теорія та практика*. 2011. № 1. С. 39–47.
425. Череп А. В. Економічний аналіз : навч. посіб. Київ : Кондор, 2005. 160 с.
426. Черніков Д. О., Кузьо М. С. Державний зовнішній аудит в контексті європейської інтеграції. Лабораторія законодавчих ініціатив. 2015. 31 с.
427. Чернов В. А. Экономический анализ: торговля, общественное питание, туристический бизнес: Учебное пособие для вузов / ред. М. Баканова. Москва : М: ЮНИТИ –ДАНА, 2003. 686 с.
428. Чижевська М. Б. Поява та розвиток соціально-орієнтованого обліку. *Якість економічного розвитку: глобальні та локальні аспекти* : матер. першої міжнар. наук.-практич. конф., м. (Полтава, 24–25 травня 2007 року). URL: http://www.confcontact.com/2007may/+1_chizhev.php..
429. Чижевська М. Б. Соціальний аудит як механізм оцінки соціально-економічної ролі кооперативного сектора економіки. *Українська кооперація*, №3. URL: <http://www.ukrcoop-journal.com.ua/2010-3/num/chizhevsk.htm>
430. Чугунов І. Я., Федосов В. М. Державний внутрішній фінансовий контроль: стратегія розвитку. Фінанси України. 2009. № 4. С. 3-12.
431. Чумаченко М. Г. Економічний аналіз : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2001. 540 с.
432. Чутчева О. Г. Соціальний аудит як інститут права соціального забезпечення (2013).

- Каталоги* | Національна бібліотека України імені В. І. Вернадського. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe (дата звернення: 22.05.2020).
433. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль в Україні: теорія, методологія, практика: автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.08; Нац. банк України, Ун-т банк. справи. К., 2014. 42 с.
434. Шевчук О. А. Державний фінансовий контроль: питання теорії та практики : монографія. К. : УБС НБУ, 2013. 431 с.
435. Ширококов В. Г., Литвинов Д. Н. Государственный финансовый контроль и аудит: ретроспективный анализ и вектор развития. Международный бухгалтерский учет 28 (2015). С. 40-53.
436. Шквир В. Д., Боршук І. В., Федішин І. В. Концепція побудови комплексної автоматизованої інформаційної системи обліку, аналізу та внутрішнього аудиту / ред. О. Є. Кузьмін. Львів : Вид-во Нац. ун-ту "Львів. політехніка", 2009. 652 с.
437. Шквир В. Д., Загородній А. Г., Височан О. С. Інформаційні системи та технології в обліку : навч. посіб. 3-тє вид. Київ : Знання, 2007. 439 с.
438. Шуремов Е. Л., Умнова З. А., Воропаева Т. В. Автоматизированные информационные системы бухгалтерского учета, анализа, аудита. Москва : Перспектива, 2005. 363 с.
439. Щирба І. М. Облік розрахунків за заробітною платою в умовах комп'ютерної обробки даних. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 3(35). С. 214–219.
440. Экономика_Украины. URL:https://ru.wikipedia.org/wiki/Экономика_Украины
441. Юрій С. І., Стоян В. І., Мац М. Й. Казначейська система: підручник. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 394 с.
442. Яремчук І. М. Генезис Рахункової палати України. Проблеми теорії та методології, бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2020. №1(45). С. 115-123.
443. Яремчук І. М. Особливості та структура рахункової палати України. Сучасний стан та перспективи розвитку економіки, обліку, фінансів та права: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції (Полтава, 26 березня 2020 р.): у 6 ч. Полтава: ЦФЕНД, 2020. Ч. 4. 63 с. С. 47- 49.
444. Antoniuk O., Chyzhevsk L., Semenyshena N. Legal regulation and trends of audit services: what are the differences (evidence of Ukraine). *Independent Journal of Management & Production*. 2019. Volume 10, Issue 7 (Special Edition PDATU, 2019).P. 673-68

445. Analysis and forecasting of Ukrainian agrarian exports to the EU / S. Koliadenko et al. *Agricultural and Resource Economics*. 2020. Vol. 6, no. 3. P. 29–47. URL: <https://doi.org/10.51599/are.2020.06.03.02>.
446. Armstrong J. S., Green K. C. Effects of corporate social responsibility and irresponsibility policies. *Journal of Business Research*. 2013. Vol. 66, no. 10. P. 1922–1927. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2013.02.014>
447. Balaziuk O. Yu., Sysoieva I. M., Pilyavets V. M. Control and accounting aspects of introducing agile methodology for software development projects. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*. 2020. Vol. 3 № 34 . Pp. 94-102, ISSN 2306-4994 (print); ISSN 2310-8770 (online).
448. Balaziuk O., Sysoieva I., Application of the accounting principles to the organization of accounting and audit in Ukraine. International symposium «Experience. Knowledge. Contemporary challenges» 5th Edition «Innovative economic-social Approaches in the Knowledge Society» (Bucharest, 12–13 December 2019). Bucharest: «ARTIFEX» University, 2019. P. 63–67. (0,3 д.а.) (0,21 д.а./ 0,17 д.а.; внесок автора: досліджено та охарактеризовано принципи, на яких базується система обліку та аудиту в Україні).
449. Balaziuk O., Sysoieva I. Control and accounting aspects of introducing modern management methodologies. *Проблеми та перспективи розвитку підприємництва : матеріали XIV Міжнародної науково-практичної конференції (Харків, 27 листопада 2020р.)*. Х.: ХНАДУ, 2020. P. 259–261.
450. Balaziuk O., Sysoieva I. Features of agile technologies in audit. Modern scientific and technical methods of management information flow and their influence on the development of society, 24-25 february 2020. pp. 15-17. : Abstracts of V International Scientific and Practical Conference (Frankfurt am Main, 24–25 February 2020). Frankfurt am Main, Germany: ISG, 2020. P. 15–17.
451. Balaziuk O., Sysoieva I., Використання гнучких технологій управління в обліку. *Proceedings of XXXIV International scientific conference – Progress of the scientific world* (Morrisville, 15 November 2018). Morrisville: Lulu Press., USA, 2018. P. 12–15.
452. Balazyuk O. Y., Sysoieva I. N., Pilyavets V. N. Comprehensive assessment efficiency of investment projects to expand the enterprise information system. *Economy and society*. 2018. No. 18. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-18-118>.

453. Bardash S., Osadcha T. Current status of state financial control of Ukraine and ways of its improvement. *Baltic journal of economic studies*. 2020. Vol. 6, no. 2. P. 17–24. URL: <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2020-6-2-17-24> (date of access: 22.05.2021).
454. Borys Pohrishchuk, Inna Sysoieva, Oksana Balaziuk, Oleg Pohrishchuk. Regulation of risk management system. *Revista română de statistică supliment*. 2021. No. 4. P. 61–66. URL: <https://www.revistadestatistica.ro/supliment.pdf>.
455. Buchanan J. M. Public Finance in Democratic Process. Chapel Hill: e University of North Carolina Press, 1967.
456. Building Capacity in SAI. A Guide // INTOSAI. 2007. URL: <https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/Building-capacity-in-Supreme-Audit-Institutions.pdf>.
457. Chorasias T. Role of social media in social audit. *International journal of advanced research*. 2016. Vol. 4, no. 10. P. 1408–1411. URL: <https://doi.org/10.21474/ijar01/1940> (date of access: 22.05.2021).
458. Coates K. The social audit and inventory of social needs. *Community development journal*. 1973. Vol. 8, no. 3. P. 145–151. URL: <https://doi.org/10.1093/cdj/8.3.145> (date of access: 22.05.2021).
459. Comiskey E. E., Mulford C. W. The financial numbers game: detecting creative accounting practices. Wiley, 2002. 407 p.
460. Comiskey E. E., Mulford C. W. Creative Cash Flow Reporting Uncovering Sustainable Financial Performance. URL: <https://www.twirpx.com/file/2848252/>
461. Crompton R., Saunders P. Capitalism: a social audit. *The british journal of sociology*. 1997. Vol. 48, no. 1. P. 162. URL: <https://doi.org/10.2307/591931> (date of access: 22.05.2021).
462. Crompton R., Saunders P. Capitalism: a social audit. *The british journal of sociology*. 1997. Vol. 48, no. 1. P. 162. URL: <https://doi.org/10.2307/591931> (date of access: 22.05.2021).
463. Delmar, F. and Wiklund, J. (2008), The Effect of Small Business Managers' Growth Motivation on Firm Growth: A Longitudinal Study, *Entrepreneurship Theory and Practice*, №32(3), p. 437–457. (date of access: 29.10.2020).
464. Development Strategy of the Supreme Audit Office of the Slovak Republic for 2014–2020 and its elaboration // Supreme Audit Office of the Slovak Republic. URL: [https://www.nku.gov.sk/documents/10272/98330/](https://www.nku.gov.sk/documents/10272/98330/Development+strategy+2014-) Development+strategy+2014-

2020/26649163-03ea-4fa3-8560-0558d61df56b.

465. Dillard J. F. Accounting as a critical social science. *Accounting, auditing & accountability journal*. 1991. Vol. 4, no. 1. URL: <https://doi.org/10.1108/09513579110143849> (date of access: 22.05.2021).

466. Dmytrenko O.M., Yarmoliuk O.F., Kudlaieva N.V., Sysoieva I.M., Borkovska V.V., Demianyshyna O.A. Organizational and managerial aspects of automation in the internal accounting of an enterprise. *International journal of economics and business administration*. 2020. VIII, special Issue 1. P. 154–165. URL: <https://doi.org/10.35808/ijeba/533>.

467. Dmytrenko, M. O., Yarmoliuk, F., O., Kudlaieva, N., Sysoieva, I., Borkovska V., & Demianyshyna, O. Application of modern software for improving the economic analysis accounting efficiency at enterprises. *Journal of management information and decision sciences*. 2020. Vol. 23, no. 5. P. 649–660. URL: <https://www.abacademies.org/articles/application-of-modern-software-for-improving-the-economic-analysis-accounting-efficiency-at-enterprises-9939.html>.

468. Decoene, V. and Bruggeman, W. (2006), Strategic alignment and middle level managers' motivation in a balanced scorecard setting, *International Journal of Operations & Production Management*, №26(4), p. 429–448. URL: <https://doi.org/10.1108/01443570610650576>. (date of access: 31.10.2020).

469. Donaldson T., Preston L. E. The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence, and implications. *Academy of management review*. 1995. Vol. 20, no. 1. P. 65–91. URL: <https://doi.org/10.5465/amr.1995.9503271992> (date of access: 22.05.2021).

470. Eurostat. URL: https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/TPS00001__custom_1009886/default/table?lang=en.

471. Encyclopedia of corporate social responsibility / N. Capaldi et al. Springer, 2013. 2828 p. URL: <https://library.wur.nl/WebQuery/titel/2137859>.

472. Etzioni A. The active society: A theory of societal and political processes. London : Collier-Macmillan, 1968. 698 p.

473. Fractal analysis of the economic sustainability of enterprise / A. Matviychuk et al. *SHS web of conferences*. 2019. Vol. 65. P. 06005. URL: <https://doi.org/10.1051/shsconf/20196506005> (date of access: 22.05.2021).

474. Freeman R. E. Strategic Management: A Stakeholder Approach. Cambridge University

Press, 2010. 292 p.

475. Freeman R. E., Wicks A. C., Parmar B. Stakeholder Theory and «Corporate Objective Revised». *Organization science*. 2014. Vol. 15, no. 3. P. 364–369.

476. Gilb T. Competitive engineering: A handbook for systems engineering, requirements engineering, and software engineering using Planguage. Oxford : Butterworth-Heinemann, 2005. 474 p.

477. Global SAI Stocktaking Report // IDI INTOSAI. 2017. URL: <https://www.idi.intosai.org/en/all-news/idi-news/item/128-global-sai-stocktaking-report-2017>.

478. Gruber J. Public Finance and Public Policy. New York: Worth Publications, 2011. 860 p. URL: blog.sciencenet.cn/home.php?mod=attachment&id=24268.

479. Gillan, S. L. Hartzell, J. C. Koch, A. and Starks, L. T. (2010) eFirms' Environmental, Social and Governance (ESG) Choices, Performance and Managerial Motivation, Unpublished working paper, 10. URL: https://www.Social_Responsibility/links/56024b2e08aeb30ba7355cda.pdf.

480. Holovai N., Sysoieva I. The place of financial statement in the decision support system. *Market infrastructure*. 2019. № 36. URL: <https://doi.org/10.32843/infrastructure36-77>.

481. Hrynyk O., Sysoieva I. Business socialization as a lever of innovative development. *State and regions. series: economics and business*. 2020. No. 5(116). URL: <https://doi.org/10.32840/1814-1161/2020-5-7> (date of access: 18.05.2021).

482. Humble J. W. Social responsibility audit. [New York] : Amacom. A division of American Management Associations, 1973. 60 p.

483. *Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer*. URL: <http://www.iwp.or.at/institut/ueberuns/das-iwp> (date of access: 22.05.2021).

484. ISSAI 100. fundamental principles of public sector auditing. ISSAI. URL: <https://static1.squarespace.com/static/57019a6db6aa607cbb909ab2/t/579931faebbd1af091fef23a/1469657594657/3.9++ISSAI+100+-+Fundamental+Principles+of+Public+Sector+Auditing.pdf> (date of access: 22.05.2021).

485. ISSAI 1003 Глоссарий терминов руководств ИНТОСАИ по финансовому аудиту. URL: <https://www.eurosai.org/handle/404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-1003-Ruso.pdf>

486. ISSAI 12: Значение и преимущества высших органов аудита – влияние на жизнь

громадян.

URL:

<https://www.eurosai.org/handle404?exporturi=/export/sites/eurosai/.content/documents/others/ISSAI/ISSAI-12-Ruso.pdf>

487. ISSAI 3100. performance audit guidelines: key principles: approved at xxth congress of INTOSAI, johannesburg 2010. *ISSAI*. URL: http://www.issai.org/media/13220/issai_3100_e.pdf.

488. Jain P.C. Economics Of Public Finance. New Delhi: Set Atlantic

489. Jenkins S. H. The social audit pollution handbook. *Water research*. 1979. Vol. 13, no. 12. P. 1357. URL: [https://doi.org/10.1016/0043-1354\(79\)90186-6](https://doi.org/10.1016/0043-1354(79)90186-6) (date of access: 22.05.2021).

490. Kapterev I. A. The Anglo-Saxon model of Social Audit. *Globececi*. URL: <http://www.globececi.ru/Articles/2007/Anglosaks.pdf> (date of access: 22.05.2021).

491. Khytrova, O.A., Sysoieva. I.M., Dolha, H.V., Peniuk V.O., Motuzenko O.V. Ensuring the growth of enterprises and organizations through the motivation of managerial staff / O. A. Khytrova et al. *International journal of economics and business administration*. 2020. VIII, issue 2. P. 219–228. URL: <https://doi.org/10.35808/ijeba/454>.

492. KPMG 2020 CEO Outlook | Спецвипуск: COVID-19. *KPMG*. URL: <https://home.kpmg/ua/en/home/insights/2020/09/ukraine-ceo-outlook-2020.html> (дата звернення: 10.02.2021).

493. Li, Q. (2015), The Discussion of Theory Review and Practice on Enterprise Executives Incentive, *Journal of Human Resource and Sustainability Studies*, №3(1), p. 51–55. DOI: 10.4236/jhrss.2015.31008. (date of access: 03.12.2019).

494. Larysa Ivanchenkova, Inna Sysoieva, Julia Ratushna, Tetiana Kotenko, Nataliia Baistriuchenko, Yurii Melnyk. Optimization of the system of monitoring the effectiveness of venture investments. *International journal of recent technology and engineering*. 2019. Vol. 8, no. 4. P. 2145–2150. URL: <https://doi.org/10.35940/ijrte.d7727.118419>.

495. Laura, L. Paglis, Stephen, G. Green (2002), Leadership self efficacy and managers' motivation for leading change, *Journal of Organizational Behavior*, №23(2), p. 215–235. DOI: <https://doi.org/10.1002/job.137>. (date of access: 03.01.2020).

496. MacDonell D. Social responsibility audit. *Futures*. 1973. Vol. 5, no. 5. P. 501–503. URL: [https://doi.org/10.1016/0016-3287\(73\)90043-8](https://doi.org/10.1016/0016-3287(73)90043-8) (date of access: 22.05.2021).

497. Manole A., Sysoieva I. Main aspects of social audit. *Перспективи розвитку фінансово-економічного простору України* : зб. матер. Міжнар. наук.-практ. конф. (Вінниця, 8–9

квіт. 2020 р.). Вінниця: ВННІЕ ЗУНУ, Т. 1, ч. 1., 2020. Р. 204–208. (0,3 д.а./ 0,16 д.а.; внесок автора: розширено суть поняття «соціального аудиту» у розрізі тих його аспектів, які недостатньо розповсюджені у вітчизняній практиці).

498. Mendelow A. L. Mendelow's Power-interest grid. Ohio : Kent State University, 1991.

499. Maslen, S. and Hopkins, A. (2014), —Do incentives work? A qualitative study of managers' motivations in hazardous industries, *Safety Science*, №70, p. 419–428. URL: <https://doi.org/10.1016/j.ssci.2014.07.008>. (date of access: 28.10.2019).

500. Mitchell R. K., Agle B. R., Wood D. J. Toward a theory of stakeholder identification and salience: defining the principle of who and what really counts. *The academy of management review*. 1997. Vol. 22, no. 4. P. 853. URL: <https://doi.org/10.2307/259247> (date of access: 22.05.2019).

501. NAO Strategy 2019-20 to 2021-22 // National Audit Office, United Kingdom. URL: <https://www.nao.org.uk/about-us/wp-content/uploads/sites/12/2019/02/NAO-Strategy-2019-20-to-2021-22.pdf>.

502. NAO Strategy 2019–2023 // National Audit Office of Malta. URL: <http://nao.gov.mt/loadfile/58ce5621-c7d0-4140-806b-8bcab358fb1c>.

503. Natale S. M., Ford J. W. The social audit and ethics. *Managerial auditing journal*. 1994. Vol. 9, no. 1. P. 29–33. URL: <https://doi.org/10.1108/02686909410050442> (date of access: 22.05.2021).

504. Nataliya Basiurkina, Inna Sysoieva, Julia Ratushna, Liudmyla Burkova, Nataliia Baistriuchenko and Alla Sukhanova. Substantiation of the innovation and investment project using the method of real options. *International journal of management (IJM)*. 2020. Vol. 11, no. 5. P. 497–510. URL: <https://doi.org/10.34218/IJM.11.5.2020.047>.

505. Nedyalkova P. Quality of internal auditing in the public sector. Cham : Springer International Publishing, 2020. URL: <https://doi.org/10.1007/978-3-030-29329-1> (date of access: 22.05.2021).

506. Netherlands Court of Audit Strategy for 2016-2020 // Netherlands Court of Audit.

URL: <https://english.rekenkamer.nl/binaries/rekenkamer-english/documents/publications/2016/03/24/trust-based-on-understanding/Trust+based+on+understanding.pdf>.

507. Newbould G., Luffman G. Successful business politics. Gower, London : Farnborough:

Gower Press, 1989. 456 p.

508. Ometsinska I. Accounting as an information base for the social policy implementation in the company's management. *Herald of Ternopil National Economic University*. 2017. 4 (86). C. 125–137. URL: <https://doi.org/10.35774/visnyk2017.04.125> (дата звернення: 22.05.2021).

509. Our work: Strategy // European Court of Auditors. URL: <https://www.eca.europa.eu/en/Pages/Strategy.aspx>.

510. Panteleiev V. Consolidation of information about audit, audit organization and audition methods in the eu countries. *Economics:time realities*. 2020. Vol. 1, no. 47. P. 91–113. URL: <https://doi.org/10.15276/etr.01.2020.11> (date of access: 22.05.2021).

511. Peretti J.-M. Audit social. 2nd ed. Paris : Éditions d'Organisation, 1987. 209 p.

512. Performance audit guidelines: ISSAI 3000 – 3100. *Auditor General's Department*. URL: <https://www.auditorgeneral.gov.tt/sites/default/files/Performance%20Audit%20Guidelines.pdf> (date of access: 22.05.2021).

513. Pohrischuk B., Sysoieva I., Balazyuk O. Motivation of managerial staff for ensuring the growth of enterprises and organizations. *International Symposium Experience. Knowledge. Contemporary challenges. 7th Edition „Contemporary Economy and Society. Challenges and Solutions”* (Bucharest, 16–17 December 2020). Bucharest: «ARTIFEX» University, 2020. P. 402–414..

514. Policy and Strategy //State Audot Office of Georgia. URL: <https://sao.ge/en/about-us/policy-and-strategy>.

515. Publishers & Distributors, 1989. Vol. 3. 628 p. URL: https://books.google.com.ua/books?id=L2AhEMv7qeoC&pg=PA2&dq=Public+finance+definition&redir_esc=y&hl=ru#v=onepage&q=Public%20financ e%20 definition&f=false. 9

516. Rigsrevisionen's strategy 2018-2020 // The National audit Office, Denmark. URL: http://www.rigsrevisionen.dk/media/2104741/strategi_-2018-2020.pdf.

517. Robinson H. Social accounting and I/O theory. *Emsi*. URL: <http://www.economicmodeling.com>. (date of access: 22.05.2021).

518. Simulation of the crisis contagion process between countries with different levels of socio-economic development / A. Matviychuk et al. *CEUR-WS.org*: Proceedings of the 15th International Conference on ICT in Education, Research and Industrial Applications. Integration, Harmonization and Knowledge Transfer, (Kherson, June 12-15 2019). URL: <http://ceur->

ws.org/Vol-2393/paper_423.pdf.

519. Shalimova N., Androshchuk I. Approaches to the Interpretation of the Term "Historical Financial Information" as the Criterion of the Classification of Audit, Review and Other Assurance Engagements (Підходи до трактування терміну “історична фінансова інформація» як критерію класифікації аудиту, огляду та інших завдань з надання впевненості). *Baltic Journal of Economic Studies*. 2018. Vol. 4 (2018) No. 3 JUNE. P. 333-342.

520. Social responsibility audit. *Applied ergonomics*. 1974. Vol. 5, no. 1. P. 55. URL: [https://doi.org/10.1016/0003-6870\(74\)90312-3](https://doi.org/10.1016/0003-6870(74)90312-3)

521. State Audit Office Strategy 2013–2020 // State Audit Office of Finland. URL: <https://www.vtv.fi/app/uploads/2018/06/04134744/valtiontalouden-tarkastusviraston-strategia-2013-2020.pdf>.

522. State policy of the investment processes development on the market of IT services: analytical and strategic aspects of implementation in Ukraine / P. Kutsyk et al. *Economic Annals-XXI*. 2020. Vol. 182, no. 3-4. P. 64–76. URL: <https://doi.org/10.21003/ea.v182-08> (date of access: 02.06.2021).

523. Strategic development // State Audit Office of the Republic of Latvia. URL: <http://www.lrvk.gov.lv/par-valsts-kontroli/strategiska-attistiba>.

524. Strategic Development Plan 2014–2020 // Audit Office of the Institutions of Bosnia and Herzegovina. URL: http://www.revizija.gov.ba/koordinacioni_odbor/strateski_okvir_razvoja/default.aspx?id=5765&template_id=81&langTag=en-US&pageIndex=1.

525. Strategic Development Plan for 2016-2020 // Court of Accounts of the Republic of Moldova. URL: <http://www.ccrm.md/storage/upload/legal/postari/169/da658ea838a588eacd94c8227bb71e18.pdf>.

526. Strategic Management // Turkish Court of Accounts. URL: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=59>.

527. Strategic Plan // Court of Auditors of Portugal. URL: <https://www.tcontas.pt/pt/actos/outros.shtm>.

528. Strategic Plan // State Audit Office, Republic of Croatia. URL: <http://www.revizija.hr/hr/otoplasna/plaNovi-i-financijski-izvjestaji/strateski-plan>.

529. Strategic Plan // Supreme Audit Institution of Albania. URL:

http://www.klsh.org.al/web/Plani_Strategjik_92_1.php.

530. Strategic Plan of the State Audit Institution // State Audit Institution of Republic of Serbia.

URL:<http://www.dri.rs/%D0%B4%D0%BE%D0%BA%D1%83%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82%D0%B8/%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%88%D0%BA%D0%B-%D0%BF%D0%BB%D0%B0%D0%BD.42.html>.

531. Strategic Planning // Auditing Service, Cyprus. URL:

http://www.audit.gov.cy/audit/audit.nsf/strategy_gr/strategy_gr?opendocument.

532. Strategic Planning. A Handbook for Supreme Audit Institutions//IDI. 2009. URL:

<https://www.nku.gov.sk/documents/10272/1273416/IDI+Strategic+planning+handbook.pdf/4363b7d8-4af7-4f03-a9ca-574001c5c817>.

533. Strategic Plan 2018-2021 // Court of Auditors, Spain. URL:https://www.tcu.es/tribunal-de-cuentas/export/sites/default/.content/pdf/PLAN ESTRATEGICO_2018-2021.pdf.

534. Strategic Development Plan 2018-20//Chamber of Accounts of the Azerbaijan Republic. URL:

<http://sai.gov.az/2/static/56>.

535. Strategy adopted in 2016 // Swiss Federal Audit Office. URL:

https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/publikationen/Aufgaben%20der%20EFK/STRATEGIE_neue%20SR_e.pdf.

536. Strategy of the National Audit Office and development // National Audit Office of Estonia.

URL: <https://www.riigikontroll.ee/Riigikontrollkuiasutus/Strateegia/tabid/140/language/en-US/Default.aspx>.

537. Strategy of the SAO 2018–2022 // Supreme Audit Office of Czech Republic. URL:

<https://www.nku.cz/assets/publications-documents/basic-documents/strategy-of-sao-2018-2022.pdf>.

538. Strategy of the State Audit Office for 2018 – 2022 // State Audit Office of North Macedonia.

URL: http://www.dzr.mk/Uploads/Strategija_za_razvoj_na_DZR_2018_2022_REDUCE.pdf.

539. Strategy // Romanian Court of Accounts. URL:

<http://www.curteadeconturi.ro/Misiune.aspx?tip=2>.

540. Sysoeva I., Semchuk I. The main components of social audit. *Perspective directions of science and practice*: Abstracts of VI International Scientific and Practical Conference (Athens,

2–3 March 2020). Athens, Greece: ISG, 2020. P. 51–54.

541. Sysoieva I. Employee motivation theories. Облік, оподаткування і контроль : теорія та методологія : зб. матеріалів VIII Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (м. Тернопіль, 23 груд. 2020 р.) / редкол. : Slawomir Bartosiewicz, Drager Henning, Zbigniew Korzeb [та ін.]. Тернопіль : ЗУНУ, 2021. С. 65-68.

542. Sysoieva I. Enterprise automation as a component of management and control system. *Revista română de statistică supliment*. 2020. Vol. 12. P. 46–51.

543. Sysoieva I. Evolution of social audit. *Information, its impact on social and technical processes*. : Abstracts of VIII International Scientific and Practical Conference (Haifa, 16–17 March 2020). Haifa, Israel: International Science Group «isg-konf.com», 2020. P. 196–199. (0,16 д.а.).

544. Sysoieva I. Motivation of management staff as a guarantee of business success. *Revista română de statistică*. 2020. P. 85–91. URL: <https://www.revistadestatistica.ro/supliment/2020/12/revista-romana-de-statistica-supliment-nr-11-2020/>.

545. Sysoieva I. Objectives and advantages of social audit. *Theoretical and empirical scientific research: concept and trends* : Collection of scientific papers «ΛΟΓΟΣ» with Proceedings of the International Scientific and Practical Conference (Vol. 1) (Oxford, 24 July 2020). Oxford, United Kingdom: Oxford Sciences Ltd. & European Scientific Platform, 2020. P. 35–37. URL: <https://doi.org/10.36074/24.07.2020.v1.11>. (0,16 д.а.).

546. Sysoieva I. Social audit methodology. Intellektuelles kapital - die grundlage für innovative entwicklung: wirtschaft, management, marketing, tourismus. : монографія. 3rd ed. Karlsruhe, 2020. Vol. 5. P. 97–104. (1,0 д.а.)

547. Sysoieva I. The development of the accounting policies at enterprises in Ukraine. Innovative educational technologies: european experience and its application in the training of specialists in economics and management. 2018. P. 152–155.

548. Sysoieva I., Balaziuk O. Accountant's professional ethics: the situation in Ukraine. *Lingvo-science*. 2017. Vol. 1. P. 38–40.

549. Sysoieva I., Balaziuk O. Efficiency of management functioning as a subject field of social audit. International symposium «Experience. Knowledge. Contemporary challenges» 6th Edition «Humanity at a crossroad. Between digital Economy and Need for a Paradigm of going back to

- Nature» (Bucharest, 14–15 May 2020). Bucharest: «ARTIFEX» University, 2020. P. 67–71.
550. Sysoieva I., Balaziuk O. The level of satisfaction of management staff with working conditions. *VII international scientific-practical conference «Modern science: problems and innovations»* (Stockholm, 20–22 September 2020). Stockholm, Sweden: SSPG Publish, 2020. P. 375–379.
551. Sysoieva I., Balaziuk O., Pohrishchuk O. Social audit cycle. *International scientific and practical conference «Development of Ukraine's economy: problems, prospects, efficiency»* : Conference proceedings (Arad, 17–18 December 2020). Arad, Romania: Vasile Goldish Western University, Arad Faculty of Economics, Informatics and Engineering, 2020. P. 37–41.
552. Sysoieva I., Balaziuk O., Pohrishchuk O. Peculiarities of modelling accounting objects. *Do desenvolvimento mundial como resultado de realizações em ciência e investigação científica : Coleção de trabalhos científicos «ΛΟΓΟΣ» com materiais da conferência científicoprática internacional* (Vol. 1) (Lisboa, 9 October 2020). Lisboa, Portugal: Plataforma Científica Europeia, 2020. P. 26–28.
553. Sysoieva I., Balaziuk O., Pyliavets V. Theoretic fundamentals of developing accounting policy in Ukraine. *International science project*. 2017. Vol. 1, no. 2. P. 82–86.
554. Sysoieva I., Balaziuk O., Pylypenko L. Modelling of enterprise's accounting policy: theoretical aspect. *Baltic journal of economic studies*. 2019. Vol. 5, no. 1. P. 188. URL: <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2019-5-1-188-193>.
555. Sysoieva I., Pilyavets V. Features of personnel management of Ukraine. *The XVI International Science Conference «Science and society, patterns and trends of development»* (Vienna, 30 March – 2 April 2021). Vienna: ISG, Austria, 2021. P. 38–41.
556. Sysoieva, I., Zagorodniy, A., Pylypenko, L., Tomilin, O., Balaziuk, O., & Pohrishchuk, O. Analysis of potential risks of audit of agricultural enterprises. *Agricultural and resource economics: international scientific e-journal*. 2021. Vol. 7(1). P. 164–191. URL: <https://doi.org/10.51599/are.2021.07.01.09>.
557. Srinivasan, R., Quan, T., & Reed, P. Accounting for agile projects. Paper presented at PMI® Global Congress, 2014— C145-150.
558. Tetyana Haiduchok, Inna Sysoieva, Stanislav Vasylishyn, Alona Lysiuk, Oksana Kundrya-Vysotska and Alla Kostyrko. Accounting and control of settlements with counterparties under the conditions of quarantine measures. *International journal of advanced research in engineering*

- and technology (IJARET)*. 2020. Vol. 11, no. 5. P. 141–152.
559. The Lima Declaration (ISSAI 1). Approved at IXth Congress of INTOSAI, Lima/Peru 1977; INTOSAI Professional Standards Committee. URL: http://www.issai.org/media/12901/issai_1_e.pdf.
560. The Office of the Auditor General's annual report 2018 // The Office of the Auditor General of Norway. URL: <https://www.riksrevisjonen.no/om-riksrevisjonen/arsrapport>.
561. The Lima Declaration. URL: https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/unabh%C3%A4ngigkeit/ISSAI_1_E.pdf
562. Transparency International обнародовала мировой рейтинг индексов коррупции-2019: Украина – на 126-м месте. URL: <https://112.ua/obshchestvo/transparency-international-obnarodovala-mirovoy-reyting-indeksov-korrupcii-2019-ukraina-na-126-meste-523021.html>
563. Venugopal K. R. ICDS: a social audit. *Social change*. 2009. Vol. 39, no. 3. P. 313–350. URL: <https://doi.org/10.1177/004908570903900301>
564. Volkov V. Management of ethical behavior of auditors | Baltic journal of economic studies. *Digital Object Identifier System*. URL: <https://doi.org/10.30525/2256-0742/2020-6-4-66-71> (date of access: 22.05.2021)
565. Verisio. URL: <https://verisio.com/>
566. Wziatek-Stasko, A. (2016), The extent of managers' motivation as a determinant of leadership quality, *Economics and Management*, №8(1), p. 37– 46. DOI: 10.1515/emj-2016-0004. (date of access: 20.10.2019).
567. Wikipedia <https://uk.wikipedia.org/wiki/%D0%92%D0%B5%>
568. Wikipedia <https://www.pwc.com/gx/en/about/global-annual-review-2020.html>