

ЕВОЛЮЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТЕКСТІ РОЗВИТКУ СОЦІАЛЬНИХ ВІДНОСИН

Досліджено взаємозв'язок розвитку соціально-економічних умов та бухгалтерського обліку, розглянуто соціальний аспект еволюції бухгалтерського обліку

Постановка проблеми. Врахування соціальних факторів як всередині, так і поза межами підприємства, дотримання етичних норм та охорона навколишнього середовища є одними з основних питань, які постають перед суб'єктами господарювання, які замислюються над майбутнім. Для них ці цілі та завдання є не менш важливими та актуальними, ніж фінансові показники, оскільки питання соціальної відповідальності бізнесу здатні так само впливати на вартість бізнесу, як і стандартні показники економічного зростання.

Для досягнення цих цілей структура управління суб'єктів господарювання повинна враховувати необхідність одержання оперативної та достовірної інформації про вплив підприємства на різні сторони життя суспільства, перелічені вище. Все частіше у звітах компаній, засобах масової інформації та політичних виступах (як західних, так і вітчизняних) можна зустріти посилення на так званий соціальний облік. "Настільки часте згадування, – стверджують М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера, – говорить про зростання його значущості в майбутньому як області бухгалтерського обліку, яка постійно розширюється, охоплюючи нові невивчені проблеми, від розвитку альтернативних напрямів до форм звітності про економічний і соціальний стан суспільства" [3, с. 623].

У зв'язку з цим постає необхідність дослідження взаємозв'язку розвитку соціально-економічних умов та бухгалтерського обліку, розгляду соціального аспекту еволюції бухгалтерського обліку, змісту та наповнення поняття "соціальний облік" та доведення доцільності чи недоцільності виділення його в окремий вид бухгалтерського обліку. Все це визначає актуальність дослідження, початок якого покладено цією статтею.

Аналіз досліджень і публікацій. Дослідження соціальних процесів, як правило, проводяться на макрорівні та належать до сфери соціології (А. Вебер, В. Гаврилук, Е. Дюркгейм, В. Левашов, К. Маркс). В політекономії піднімаються питання соціальної направленості економічного зростання (Є.М. Бухвальд, Х.В. де Йонг, К. Мікульский, В.А. Погребінська, А. Сміт тощо). В менеджменті вивчаються відносини в колективі, мотивація до праці та управління соціальними процесами на підприємстві, в юриспруденції – соціальне партнерство, в філософії – соціальні трансформації суспільства.

В Радянському Союзі існувала наука соціального управління, об'єктом дослідження якої були соціальні процеси на підприємстві, соціально-психологічна організація функціонування суспільства та окремих колективів (представниками якої є А.М. Аверін, В.Г. Афанасьєв, В.Г. Белов, І. Галушко, І. Кхол, П.М. Лебєдєв, М. Марков, Р.В. Мартанус, В.С. Основін, Г.І. Петров, М.Г. Чумаченко тощо). За допомогою методів соціального управління розв'язувались завдання ефективного використання трудових ресурсів, зміцнення трудової дисципліни, ліквідації плінності кадрів, підвищення кваліфікації та професійного рівня працівників, поліпшення умов їхньої праці, ліквідації професійних захворювань і виробничого травматизму, задоволення потреб фізичного і духовного розвитку членів колективу за рахунок суспільних фондів споживання.

Практика соціальних взаємовідносин широко обговорювалась в західній літературі в 70-х рр. ХХ ст., в 80-х рр. – втратила провідні позиції, але на початку 90-х рр. питання стали підніматись ще в більш гострій формі: спочатку в частині розкриття екологічних питань, пов'язаних з діяльністю суб'єктів господарювання, а потім – в частині соціальних взаємовідносин. Бухгалтерський облік на кожному з цих етапів прилаштовувався до потреб та запитів своїх користувачів, хоча й сьогодні не прийшов до єдиної концепції.

Бухгалтерський облік як такий, що відображає соціальну дійсність, вже розглядали в своїх працях такі західні вчені, як Аррінгтон, Грей, Купер, Леман, Нортон, Паркер, Пауелл, Портер, Тінкер, Хайнс, Хоппер, Чуа та Шерер.

Ряд західних вчених виділяють окремий вид бухгалтерського обліку – соціальний облік. До них, зокрема, належать М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера. Ідею соціально-економічного бухгалтерського обліку в своїх роботах розвиває також польський проф. М. Добія, який досліджує питання розвитку людського капіталу (суспільних активів) та розглядає можливі способи його оцінки.

Дослідження в сфері бухгалтерського обліку людських ресурсів та екологічних засобів розпочали в 60-х роках ХХ ст. такі вчені, як Р. Лікерт та Р. Хермансон. В працях Х. Андресона, М.Ф. Ван Бреди, Ч. Гаррісона, П. Герстнера, К.М. Дігана, С. Діпіази, Р. Екклза, Д. Колдуелла, Б. Нідлза, Е.С. Хендріксона, І.Ф. Шера, Дж. Чубатої, М. Кендзюра, піднімається питання достовірності показників фінансової звітності.

У працях вітчизняних вчених з бухгалтерського обліку (в більшості випадків – у підручниках та навчальних посібниках) висвітлюються лише ті питання, які пов'язані з оплатою праці, розрахунками з різними фондами соціального страхування, Пенсійним фондом, а також з порядком відображення витрат іншої операційної діяльності в цілому. В результаті аналізу українських підручників з бухгалтерського обліку виявлено, що в жодному з них не висвітлюється питання соціального значення обліку.

Соціальне значення бухгалтерського обліку досліджується представниками Житомирської наукової бухгалтерської школи на чолі з проф. Ф.Ф. Бутинцем. Проф. Н.М. Малюга довела існування соціальної функції бухгалтерського обліку. Фактори, що зменшують достовірність бухгалтерської інформації та мотиви, що спонукають до недбалого ставлення при веденні бухгалтерського обліку, розглядалися проф. Л.В. Чижевською.

Серед українських вчених, що також розглядають це питання, не можна не згадати проф. М.С. Пушкаря, який в своїх працях розглядає облік як елемент культури суспільства.

Метою написання статті є дослідження взаємозв'язку розвитку соціально-економічних умов та бухгалтерського обліку, розгляд соціального аспекту еволюції бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження. Зміна підходу до цілей господарювання призвела до того, що одержання прибутку та постійне прагнення до його збільшення перестало бути єдиною метою господарювання. Рівнозначним завданням стає досягнення соціальної мети. І ці два напрями діяльності нерідко вступають між собою в конфлікт, який виникає через недосконалість функціонування механізму так званої досконалої конкуренції. Узгодження цих цілей можна досягти за умови поєднання принципів ринкової економіки та соціальної направленості, що втілено в концепції соціально орієнтованої ринкової економіки (рис. 1).

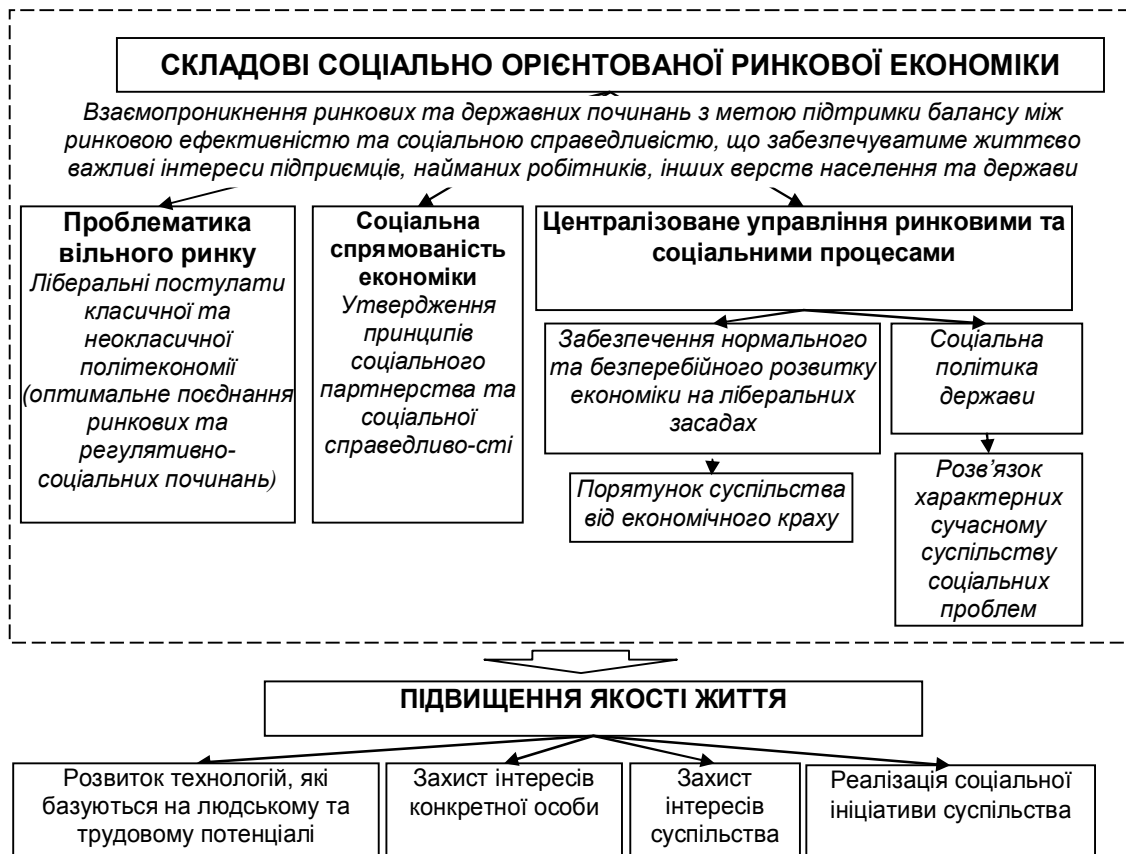


Рис. 1. Основні засади соціально орієнтованої ринкової економіки

Українська економіка може набути характеру соціально орієнтованої за умови відображення повної та достовірної інформації про діяльність кожного суб'єкта господарювання. Вчені, досліджуючи в комплексі розвиток соціально-економічних умов та бухгалтерського обліку, доводять взаємозалежність та взаємообумовленість цих процесів. За словами проф. М.С. Пушкаря, “існування сучасного суспільства неможливе без бухгалтерського обліку, як однієї з інформаційних систем. Разом з тим, розвиток суспільства ставить нові вимоги перед системою бухгалтерського обліку” [4, с. 21]. Французький вчений Ж. Рішар також зазначає, що “подвійна бухгалтерія може, залежно від обставин, бути і соціальною дійсністю і/або об'єктом науки” [5, с. 29]. Відповідно, твердження про те, що бухгалтерський облік лише відображає, а не формує дійсність, вже не можна вважати аксіоматичним.

Розглянемо, насамперед, підхід, який є традиційним. Проф. Я.В. Соколов, який є одним з провідних вчених серед тих, хто досліджував історію бухгалтерського обліку, зазначає, що “бухгалтерський облік – це соціально обумовлена дисципліна, яка відрізняється від таких точних наук, як, наприклад, фізика, що вивчає об'єктивну інформацію про реальний світ. Структура соціально обумовленої науки *постійно змінюється відповідно до вимог суспільства*”¹[6, с. 6].

Враховуючи дослідження вченого можна стверджувати, що:

¹ Тут і далі по тексту – курсив автора

1) системи запису, які використовувалися давніми цивілізаціями, відображали фізичний рух об'єктів (пасивів та активів, що вимірювалися, наприклад, кількістю зерна) і були призначені для уникнення крадіжок, а не для виявлення доходу або витрат;

2) за часів Середньовіччя набула свого розвитку форма місцевого обліку у феодалних земельних володіннях – основних економічних формуваннях того часу. Купці для ведення обліку разом з різними формами простого рахівництва використовували подвійний запис тільки як спосіб реєстрації інформації та її найпростішої обробки, але не для визначення доходу чи для прийняття рішень, оскільки облікові системи досить часто використовувалися в незавершеній формі;

3) промислова революція створила умови, в яких “купецька” бухгалтерія для вирішення завдань обліку доходів, витрат та фінансових результатів була непридатна. Нова система повинна була передбачити можливості та особливості обліку амортизації основних засобів, експлуатації рухомих механізмів, накладних витрат, руху товарно-матеріальних цінностей та *робочої сили*;

4) з розвитком соціально-економічних відносин важливим завданням бухгалтерського обліку стало надання повної, достовірної, оперативної інформації про оцінку товарно-матеріальних цінностей, обчислення фінансового результату для визначення фінансового стану підприємства та прийняття управлінських рішень.

Соціально-економічні зміни ХХІ ст. призвели до необхідності перетворення бухгалтерського обліку в цілому (виникла необхідність врахування в обліку значної кількості змінних, зокрема, таких, які відображають соціальні наслідки прийняття того або іншого рішення) та звітності зокрема (зовнішня звітність підприємств повинна враховувати зростаючі потреби не лише власників, а й інвесторів, регулюючих органів, суспільства).

Звичайно, якщо практика господарювання не спрямована на підвищення соціального рівня працівників та на врахування зовнішніх факторів, то бухгалтерський облік як такий, що відображає дійсність, також не буде містити інформації про соціальну діяльність підприємства (адже вона відсутня!).

У наведених прикладах зміни соціального середовища виступають як фактори розвитку бухгалтерського обліку і звітності.

Але окрім існування традиційної точки зору, не слід відкидати й протилежну думку, згідно з якою *соціальні зміни можуть бути обумовлені розвитком самого бухгалтерського обліку*.

Враховуючи відкритість кінцевої інформації, сформованої в системі бухгалтерського обліку, та умови того, що бухгалтерський облік суб'єктів господарювання функціонує в суспільстві, націленому на покращання рівня життя кожного, суб'єкти господарювання, звітність яких відображає низький рівень їх соціальної відповідальності, будуть менше конкурентоздатними в умовах соціально орієнтованої ринкової економіки.

В свою чергу, цей факт спонукатиме власників та менеджерів до того, щоб зайняти кращу нішу на вітчизняному та світовому ринку. Це призводитиме до перегляду діяльності та виявлення перспектив, однією з яких є удосконалення власної соціальної політики, збільшення поточних витрат на соціальні заходи всередині та/або поза межами підприємства.

Такої ж думки дотримується й Шахул Гамід Бен Ходжа Мохаммед Ібрагим, який, роблячи огляд розвитку теорії західного бухгалтерського обліку, відмітив підхід Хайнса (Hines), оприлюднений в 1988 р.: “В останні роки було визнано, що сам бухгалтерський облік має соціальні наслідки, тобто сам бухгалтерський облік будує соціальну дійсність” [8].

В історії можна зустріти й крайні підходи. Зокрема, Е.Е. Сіверс вважав, що бухгалтерський облік є наукою “не економічною, на належить до соціології” [6, с. 187]. Як соціальну науку бухгалтерський облік розглядають американські вчені Грей А. Портер, Куртіс Л. Нортон [12, с. 23].

Враховуючи обидва підходи, можна стверджувати, що бухгалтерський облік за умови його правильної організації здатний відображає ті суспільні відносини, які знаходяться на перетині соціальних та економічних (рис. 2).

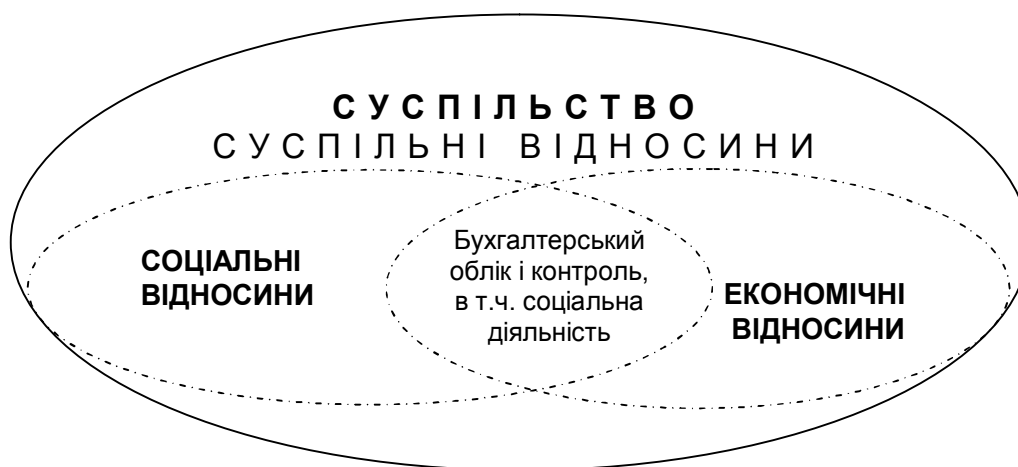


Рис. 2. Місце бухгалтерського обліку і контролю в системі суспільних відносин

На жаль, значення бухгалтерського обліку нерідко недооцінюють, про що влучно висловився проф. Я.В. Соколов в післямові до підручника “Теорія бухгалтерського обліку” американських авторів М.Р. Мэтьюса та М.Х.Б. Перери: “Ми часто говоримо про те, як багато в нашому житті поганого, але, як правило, не можемо відповісти на просте та природне питання: чому? Відповідей на це питання може бути багато. Однією з найбільш явних слід назвати недостатнє розуміння нашими підприємцями, інвесторами, менеджерами, фінансовими, податковими та обліковими працівниками сучасних облікових проблем. На них дивляться, але не бачать, про них чують, але до них не прислухаються. І, як наслідок, їх не розв’язують” [3, с. 656]. Це пов’язане, зокрема, з тим, що багато хто заперечує наукове значення бухгалтерського обліку, приймаючи його лише за технічний прийом. Але ж і закон Земного тяжіння зараз відомий всім. Здається, що це факт, який є сам собою зрозумілий. Але ж ніхто не заперечує його наукового значення!

Бухгалтерський облік належить до тих наук, результат яких суттєво залежить від людського чинника: від життєвих інтересів, прагнень, інтелектуальних здібностей та професійних навичок, рис характеру, системи цінностей та рівня культури.

В підтвердження цьому можна навести вислови таких відомих вчених, як проф. Ф.Ф. Бутинець, проф. М.С. Пушкар та проф. Я.В. Соколов. “Все економічне життя тримається не на математичних схемах, а на психологічному переконанні осіб, зайнятих в господарському процесі” [7, с. 230]. “У сучасний період історії роль

цінностей полягає в тому, що вони виступають одним з видів пізнавальної діяльності. Важливе значення має орієнтація досліджень на аксіологію, яка є соціально-орієнтованою системою для суб'єкта. На вході в таку систему знаходиться суб'єкт з його апаратом дослідження, умовами отримання знань (життєві інтереси, прагнення, інтелектуальні та емоційні здібності), а на виході – результат пізнання, отримана нова інформація, система концептуального знання. Соціальна позиція дослідника орієнтує його на відбір сучасної інформації у відповідності до особових та суспільних інтересів” [4, с. 124]. “Облік і контроль повинні слугувати державі, суспільству, окремому працівнику, захищати їх інтереси” [1, с. 246].

Все це свідчить про те, що бухгалтерський облік має велике соціальне значення. Розглядаючи соціальний аспект еволюції бухгалтерського обліку в ринкових умовах, польський вчений Е. Бужин (E. Burzyn) зазначає: “Ринкове регулювання господарської діяльності не може узгодити цілі підприємства з суспільними цілями не лише враховуючи практичну неможливість досконалої конкуренції (що може бути певною мірою скориговане втручанням з боку суспільства), але також у зв'язку з тим, що облік, який ведеться на підприємствах, є не комплексним, не враховує в повній мірі суспільних витрат і доходів. Це, відповідно, впливає на деформацію вартісного виміру” [10, с. 5].

Управлінські рішення, прийняті на основі інформації, сформованої в системі недостовірного обліку, впливають як на процес господарювання всередині суб'єкта, так і на зовнішнє оточення, порушуючи інтереси суспільства, що негативно впливає на майбутнє підприємства та його власників.

Щоб дослідити будь-яке явище в сфері економіки перш за все слід віднайти його витоки та вивчити його розвиток, на підставі чого можна будувати прогноз. Враховуючи це, необхідним є вивчення історії обліку з погляду відображення в ньому різних сторін соціальної діяльності підприємства.

За словами Ж. Рішара, “бухгалтерський облік – одна із сфер соціальної практики. Він зародився задовго до того, як став об'єктом права. Ми бачили, що одне з найбільш цікавих питань, поставлених Зомбартом, пов'язане з тим, чи є бухгалтерський облік наслідком розвитку капіталізму. Замість відповіді на це дискусійне, багато раз обговорюване питання, ми покажемо, що якщо подвійна бухгалтерія й зародилась разом з розвитком капіталізму, то при цьому вона постійно змінювалась з тим, щоб адаптуватись до самих різних варіантів як капіталістичної, так і некапіталістичних систем” [5, с. 21].

Проф. М.С. Пушкар виникнення та розвиток обліку пов'язує “з певним рівнем культури людей і суспільства” [4, с. 122].

В середині ХХ ст. західними науковцями було помічено, що одним із завдань бухгалтерського обліку є інформування працівників підприємства, місцевої громади та суспільства в цілому про результати господарювання того чи іншого суб'єкта та їх соціальний вплив. “З початку ХХ ст. бухгалтери знайшли в соціології засоби для розуміння суспільних сил, які визначають розвиток бухгалтерського обліку та формування його принципів. В більш загальній формі виникло розуміння комплексу проблем бухгалтерської практики. Але лише після 1960 року соціально-політична природа бухгалтерського обліку буде, врешті-решт, визнана в суспільстві” [5, с. 28].

Саме в цей період почав розвиватися так званий “ускладнений” (“*advanced*”) бухгалтерський облік та контроль, що проявилось у посиленні вимог до достовірності інформації, наведеної в фінансовій звітності. Ці вимоги стосувались, зокрема:

1) обліку екологічного впливу (інші назви – облік для навколишнього середовища, зелений облік), що пов’язано із змінами в системі цінностей, збільшенням тиску суспільства на підприємницькі структури з метою посилення їх соціальної відповідальності, направленої на охорону та відновлення навколишнього середовища. Така зміна в свідомості суспільства виникла під впливом швидко наростаючих темпів розвитку економіки. Цей процес вийшов з-під контролю суспільства, що в короткий строк призвело до катастрофічних змін навколишнього середовища. У зв’язку з цим змінився підхід до цілей господарської діяльності, її раціональності та ефективності;

2) обліку людських ресурсів. Початок таких досліджень пов’язаний з такими вченими, як Р. Лікерт (1961 р.) та Р. Хермансон (1964 р.);

3) соціального обліку, який як поняття виник в 60-ті рр. ХХ ст. В цей період в західній літературі широко обговорювалась практика різних сторін соціальних взаємовідносин: А. Раппапорт вважав що кожне теоретичне положення обліку впливає на суспільство і кожне положення повинно прийматися або відкидатися залежно від його соціального ефекту [13, с. 954]; Літтлтон і Циммерман поглибили ці дослідження підкреслюючи, що “мета соціальної бухгалтерії – розкрити як правило суперечливі інтереси різних суспільних груп” [11, с. 261-262]. Як зазначає проф. М.С. Пушкар, “в кінці 1970-х рр. визначилася тенденція до сполучення традиційної (методологічної) концепції пізнання з соціальною проблематикою, аналіз структури знання все в більшій мірі поступається аналізу його розвитку” [4, с. 11]. Саме в той час Белкаой, Бімс, Фертіх вимагали введення категорії соціальних витрат і доходів, зводячи мету обліку до “обчислення соціальних витрат” [9, с. 29].

З’явившись в середині ХХ ст., дослідження такого поняття як “соціальний облік” не втрачає своєї актуальності. Навпаки, за останні 40 років масштаб вивчення соціального обліку значно розширився.

Низка західних вчених виділяють окремий вид бухгалтерського обліку – соціальний облік. До них, зокрема, належать М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера. Ідею соціально-економічного бухгалтерського обліку в своїх роботах розвиває також польський проф. М. Добія, який досліджує питання розвитку людського капіталу (суспільних активів) та розглядає можливі способи оцінки цієї величини.

В працях Х. Андресона, М.Ф. Ван Бреди, Ч. Гаррісона, П. Герстнера, К.М. Дігана, С. Діпіази, Р. Екклза, Д. Колдуелла, Б. Нідлза, Е.С. Хендріксона, І.Ф. Шера, Дж. Чубатої, М. Кендзюра піднімається питання достовірності показників фінансової звітності.

Наукові положення можна вважати обґрунтованими лише за умови їх практичного впровадження. Перші професійні та громадські організації, що поширювали та розвивали ідеї соціального обліку, були створені в США. Серед них: *The Accounting Standards Board*, *The American Accounting Association* та *The American Institute of Certified Public Accountants*. Підтримала ці ідеї й бізнес-структура *The Confederation of British Industry*.

Однією з перших концепцій соціального бухгалтерського обліку в своїй діяльності застосувала Американська консалтингова фірма *ABT Associates*, яка в 1970 р. здійснила перевірку своїх попередніх річних фінансових звітів в розрізі наступних питань: продуктивність праці, внесок в підвищення рівня знань, вплив діяльності фірми на сферу зайнятості, охорону здоров'я, освіту і саморозвиток, фізичне виховання, транспортне забезпечення, організація вільного часу, вплив діяльності фірми на навколишнє середовище. Через ці показники, виведені з фінансової звітності, робилась спроба визначити чистий соціальний вплив компанії.

Аналогічні спроби в подальшому були зроблені бухгалтерською консалтинговою компанією *Laventhal & Horvarth*, а згодом – першим Національним Банком Мінеаполіса (сьогодні – *Bancorp USA*).

В цей же час соціальний облік як підхід почав розвиватись й у Великобританії, де громадська організація *The Public Interest Research Group* створила ТОВ “Соціальний Аудит” (*Social Audit Ltd*). Ця організація проводила та оприлюднювала результати досліджень щодо діяльності великих компаній, при чому далеко не завжди отримуючи на це дозвіл від їх власників. Існує думка, що це негативно вплинуло на відповідальність досліджуваних компаній, оскільки останні намагались ще більше приховати інформацію про свою соціальну, в тому числі екологічну діяльність, яка негативно впливала на суспільство, щоб така інформація не була оприлюднена в результаті таких досліджень. Але в той же час це дало поштовх для подальшого розвитку ідеї корпоративної соціальної відповідальності та потрійного результату діяльності бізнес-структури – через її фінансовий, соціальний та екологічний вплив.

Не зменшуючи ролі цих подій в появі соціального бухгалтерського обліку, принаймні слід зазначити, що все це було більше схоже не на облік, а на аналіз соціальної діяльності, оскільки сам бухгалтерський облік вівся традиційним чином, його методологія ніяк не була змінена, а в звітності показники наводились в узагальненому вигляді. Як видно з наведених прикладів, “піонерами” в цій сфері стали саме аудиторська та консалтингова фірми, тобто організації, які за характером своєї діяльності більше налаштовані саме на перевірку достовірності показників та на аналіз діяльності. Було лише обрано новий напрямок, поставлене нове запитання для аналізу.

У 80-х рр. ХХ ст. інтерес до соціального обліку трохи знизився, але знову з'явився в середині 90-х рр., що зумовлено, зокрема, зростанням екологічної свідомості та, як наслідок, зацікавленням в питаннях соціальних взаємовідносин.

Соціальний облік як систему, що посилює зв'язки із зацікавленими користувачами, з метою підвищення розуміння та удосконалення соціального впливу суб'єктів господарювання, в цей час з новою силою почала розвивати в Великій Британії Фондація Нової Економіки (*The New Economics Foundation, NEF*). *NEF* сприяла впровадженню положень соціального бухгалтерського обліку і на реальних прикладах, здійснюючи перевірки різних компаній, продемонструвала, що такий підхід дає можливість компаніям управляти більш ефективно. З 1995 по 2000 *NEF* здійснила соціальні перевірки ряду британських компаній, серед яких *Camelot, The Body Shop, Traidcraft, The Co-operative Wholesale Society, Ben and Jerry's*, а також ряду добровільних та міжнародних громадських організацій. Враховуючи досвід цих організацій, *NEF* сприяла створенню у 1996 р. Інституту Соціальної та Етичної Відповідальності (*The Institute of Social and Ethical Accountability, ISEA*), який став однією з провідних міжнародних професійних організацій, що поширює ідеї підвищення соціальної відповідальності та етичної поведінки ділових кіл і некомерційних організацій. *ISEA* розробляє стандарти і процедури акредитації для

професійних бухгалтерів та аудиторів саме з урахуванням вищезазначених питань. В 1999 р. було випущено перший стандарт соціальної відповідальності ISEA – *The Accountability standard 1000 (AA1000)*, пов'язаний із впровадженням соціального та етичного обліку. Це стандарт був призначений для вимірювання результатів діяльності компаній з етичних позицій, підвищення прозорості та якості роботи компанії шляхом залучення пов'язаних із нею агентів. Він описує процедуру та набір критеріїв, за допомогою яких може бути проведений соціальний та етичний аудит діяльності компаній.

В процесі співпраці *NEF* з такою організацією, як *The Social Audit Network (SAN)*, були зроблені напрацювання в частині ведення соціального бухгалтерського обліку на малих підприємствах та в громадських організаціях.

В 1996 р. також було прийнято стандарт *The Global Reporting Initiative (GRI)*, який сформулював універсальний підхід до звітності щодо сталого розвитку підприємств. В ньому наведені показники, які відображають соціальну та екологічну політику підприємств. Цей стандарт досі широко використовується корпораціями, асоціаціями, ООН та іншими міжнародними державними та недержавними організаціями, а також університетами.

Запровадження стандартів соціального обліку та звітності призвело до поступового збільшення кількості компаній, які складали та публікували результати своєї діяльності у вигляді соціального звіту. Першою такою компанією стала британська компанія *Traidcraft*, яка в 1993 р. першою опублікувала соціальний звіт.

І тепер соціальний бухгалтерський облік є широко розповсюдженою практикою серед великих компаній Великої Британії. Такі компанії, як *Royal Dutch Shell, BP, British Telecom, The Co-operative Bank, The Body Shop* та *United Utilities* публікують перевірені незалежними аудиторами соціальні звіти.

В ряді країн, зокрема, у Данії, Нідерландах, Австралії та Кореї діє законодавство про обов'язкове надання екологічних звітів. Країни ООН також були залучені в адаптацію практики соціального та екологічного бухгалтерського обліку, в результаті чого в 2000 р. було розроблено зведення дев'яти принципів корпоративної практики та соціальної політики корпорацій – *United Nations Global Compact*, а в 2002 р. – процедури та принципи управлінського обліку в частині питань, що стосуються охорони навколишнього середовища – *Environmental Management Accounting Procedures and Principles*.

Вітчизняний досвід ведення соціального бухгалтерського обліку та складання соціальної звітності практично відсутній. В практиці українських підприємств та фінансово-кредитних установ соціальні звіти є ще незвичним явищем (перший соціальний звіт було складено Кредитною Спілкою “Перше Кредитне Товариство” в 2006 р.), але глобалізаційні та інтеграційні процеси призводять до необхідності все більшого їх впровадження. Публікація соціальних звітів змушує замислитись над роллю, яку суб'єкти господарювання можуть відіграти в суспільному та господарському житті. Чи є це чисто технічна операція з боку суб'єктів господарювання, які шукають нові способи суспільної легітимізації, своєрідна стратегія, яка носить назву “приспати ворога”? А може, навпаки, вона відображає ґрунтовні зміни, які походять з філософії функціонування сучасного бізнесу?

За матеріалами експертного дослідження НАН України та Інституту соціології 71 % українських підприємств серед можливих позитивних наслідків соціальної діяльності компаній відзначають підвищення стабільності в суспільстві, в той час як серед внутрішніх наслідків більшість відзначає лише моральне задоволення (23 %) [2, с. 22]. А оскільки функціонування власного бізнесу зсередини, враховуючи український менталітет, є завданням першочерговим, ця статистика й підтверджує низький рівень практичного впровадження ідей соціальної відповідальності бізнесу.

Практика призвела до необхідності напрацювання більш ретельних стандартів оцінки та порівняння підприємств з погляду на суспільну відповідальність, для чого необхідно розробити відповідне наукове підґрунтя.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Досліджуючи взаємозв'язок розвитку соціально-економічних умов та бухгалтерського обліку та розглядаючи соціальні аспекти еволюції бухгалтерського обліку нами було зроблено наступні висновки.

1. Метою господарювання суб'єктів підприємництва є не лише одержання прибутку, а й досягнення соціальної мети: як щодо власних працівників, так і відносно суспільства в цілому.

2. Зменшення конфлікту між цими двома цілями господарювання можливе за умов побудови соціально орієнтованої ринкової економіки, в умовах якої можливим є поєднання принципів ринкової економіки та соціальної направленості.

3. В ході дослідження доведено взаємозалежність та взаємообумовленість розвитку соціально-економічних умов та бухгалтерського обліку, що проявляється в тому, що бухгалтерський облік постійно змінюється відповідно до вимог суспільства (що, зокрема, зумовлено тим, що бухгалтерський облік належить до наук, результат яких суттєво залежить від людського чинника), але й соціальні зміни можуть бути обумовлені розвитком самого бухгалтерського обліку.

4. Розглядаючи погляди вчених щодо віднесення бухгалтерського обліку до соціології чи економіки, доведено, що бухгалтерський облік за умови його правильної організації здатний відображає ті суспільні відносини, які знаходяться на перетині соціальних та економічних.

5. Досліджуючи еволюцію бухгалтерського обліку, з'ясовано, що питання висвітлення в бухгалтерському обліку різних сторін соціальної діяльності підприємств стали активно обговорюватись в західній (зокрема, американській) літературі в 60-х рр. XX ст., але досі не втратили своєї актуальності.

6. Підтвердженням великого практичного значення таких наукових положень стало відкриття в 70-х рр. XX ст. в США та Великій Британії ряду професійних та громадських організацій, консалтингових фірм, що поширювали та розвивали ідеї соціального обліку, випуск в 90-х рр. стандартів соціальної відповідальності та соціальної звітності, публікація соціальних звітів великими компаніями.

7. Доведено, що вітчизняний досвід ведення соціального бухгалтерського обліку та складання соціальної звітності практично відсутній, але глобалізаційні та інтеграційні процеси призводять до необхідності все більшого його впровадження.

Перспективою подальшого дослідження є розгляд змісту та наповнення поняття "соціальний облік" та доведення доцільності чи недоцільності виділення його в окремий вид бухгалтерського обліку.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Бутинець Ф.Ф.* Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь: (Монографія) / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП “Рута”, 2007. – 328 с.
2. *Коник Д.Л.* Соціальна відповідальність бізнесу в Україні: Матеріали експертного дослідження / Коник Д.Л, Олійник М.В., Привалов Ю.О. // НАН України; Інститут соціології; Фонд “Інтелектуальна перспектива”; Представництво Дитячого фонду ООН (ЮНІСЕФ) / Ю. Саєнко (відп.ред.). – К. : Батискаф, 2002. – 72 с.
3. *Мэтьюс М.Р.* Теория бухгалтерского учета: [ученик] / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; [перевод с англ. под ред. Соколова Я.В., Смирновой И.А]. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
4. *Пушкар М.С.* Філософія обліку: [монографія] / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.
5. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар; [пер. с фр. / под ред. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
6. *Соколов Я.В.* История развития бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
7. *Соколов Я.В.* История бухгалтерского учета: [ученик] / Я.В. Соколов, В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
8. *Шахул Гамид Бен Ходжа Мохаммед Ибрагим.* От обычного бухгалтерского учета до исламского бухгалтерского учета: обзор развития теории западного бухгалтерского учета и ее значение для различий в развитии Исламского бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://islamic-finance.net>. – Назва з контейнера
9. *Belkaoui A.* The Whys and Wherefores of Measuring Externalities // The Certified General Accountant. 1975. – January – February. – P. 29.
10. *Burzyn E.* Społeczny i ekologiczny aspekt współczesnej ewolucji rachunkowości w gospodarce rynkowej // Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie. – 2003. – № 401. – S. 5-19
11. *Littleton A.C., Zimmerman V.K.* Accounting Theory: Continuity and Change. – N.Y., 1962. – P. 261-262.
12. *Porter, Gray A., Norton, Curtis L.* Financial Accounting on Decision Makers. The Alternative to Debits and Credits, 4th Edition. –USA: Thomson, South-western. – 812 p.
13. *Rappaport A.* Establishing Objectives for Published Corporate Accounting Reports // The Accounting Review. – 1964. – October. – P. 954.