

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

**Бухгалтерські наукові
дослідження в ЖДТУ**
Том 5:
**РОЗВИТОК КОНЦЕПЦІЇ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І
ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ
ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ**
Монографія

ЖИТОМИР
2018

УДК 657.1:336.22
Б94

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Житомирського державного технологічного університету
(протокол № 11 від 29.10.2018 р.)*

Рецензенти:

Д.е.н., професор Д.О. Грицишен
Житомирський державний технологічний університет

Д.е.н., професор І.Д. Лазаришина
Національний університет біоресурсів та природокористування

КОЛЕКТИВ АВТОРІВ:

**Вигівська І.М. (§ 1.3, 4.3), Грабчук І.Л. (§ 1.2, 4.4),
Жиглей І.В. (§ 2.2, 2.4, 3.1), Захаров Д.М. (§ 2.3, 2.4), Кулик В.А. (§ 3.1),
Кучер С.В. (§ 4.1, 4.2), Легенчук С.Ф. (§ 3.3), Лозинський Д.Л. (§ 1.2,
1.4), Остапчук Т.П. (§ 3.3),
Сивак О.Б. (§ 1.1, 1.3, 4.3), Хоменко Г.Ю. (§ 3.1, 3.2),
Юхименко-Назарук І.А. (§ 2.2)**

Б94

Бухгалтерські наукові дослідження в ЖДТУ. Т. 5: Розвиток концепції бухгалтерського обліку і оподаткування в умовах гібридної війни: монографія / за заг. ред. [із передм.] І.В. Жиглей, С.Ф. Легенчука. – Житомир: ЖДТУ, 2018. – 216 с.

ISBN 978-966-683-392-4 (заг.)
ISBN 978-966-683-508-9 (Т. 5)

Монографію присвячено питанням розвитку концепції бухгалтерського обліку і оподаткування в умовах гібридної війни. Авторами розкрито поняття гібридної війни як форми сучасного міжнародного конфлікту, окремі аспекти трансформації соціальної політики держави та соціальної відповідальності бізнесу в умовах гібридної війни. В цьому контексті розглянуто розвиток теорії обліку та оподаткування як в цілому, так і в розрізі окремих об'єктів. Особливо актуальним питанням є розкриття та захист інформації, а також ризики ведення соціально відповідальної діяльності в умовах гібридної війни, що розглянуто в останньому розділі монографії.

Видання призначене для докторантів, аспірантів, магістрантів, наукових співробітників, викладачів і студентів вищих навчальних закладів, які досліджують проблеми розвитку бухгалтерського обліку і оподаткування в Україні та світі.

Матеріали монографії підготовлено за результатами виконання науково-дослідної роботи “Трансформація соціальної відповідальності бізнесу в умовах гібридної війни” (номер державної реєстрації 0117U006477).

УДК 657.1:336.22

ISBN 978-966-683-392-4 (заг.)
ISBN 978-966-683-508-9 (Т. 5)

© Колектив авторів, 2018
© ЖДТУ, 2018
© Євенок О.О., видання, 2018

ЗМІСТ

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ	5
ПЕРЕДМОВА	7
РОЗДІЛ 1. ОКРЕМІ АСПЕКТИ ТРАНСФОРМАЦІЇ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ БІЗНЕСУ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ	11
1.1. Гібридна війна як форма сучасних міжнародних конфліктів	11
1.2. Проблеми реалізації державної соціальної політики в контексті подолання негативних наслідків гібридної війни	24
1.3. Стратегія соціально відповідальної діяльності підприємств в частині надання благодійної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих	40
1.4. Стимулювання бізнесу та альтернативні інструменти діалогу міжсекторного партнерства для реалізації концепції соціальної відповідальності бізнесу в умовах гібридної війни	47
РОЗДІЛ 2. РОЗВИТОК КОНЦЕПЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ	58
2.1. Розвиток концепції варіантності в бухгалтерському обліку: український контекст	58
2.2. Удосконалення облікової оцінки активів в умовах гібридної війни	71
2.3. Соціальний капітал: трансформація довіри, соціальних норм та соціальних мереж в умовах гібридної війни	89
2.4. Вплив контрагентів на формування соціального капіталу підприємства	104

РОЗДІЛ 3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОКРЕМИХ ОБ'ЄКТІВ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ	118
3.1. Венчурна філантропія як джерело фінансування благодійної діяльності в умовах гібридної війни	118
3.2. Фінансування соціально відповідальних заходів на засадах венчурної філантропії: облікові аспекти	132
3.3. Особливості бухгалтерського відображення земельних ресурсів в умовах гібридної війни: правові наслідки та соціальний ефект	142
РОЗДІЛ 4. РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ТА РИЗИКИ ВЕДЕННЯ СОЦІАЛЬНО ВІДПОВІДАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ	152
4.1. Розкриття економічними суб'єктами інформації про виконання адаптованих для України Цілей сталого розвитку в умовах гібридної війни	152
4.2. Сучасні тенденції розкриття в Україні та світі інформації про соціально відповідальні заходи суб'єктів господарювання	166
4.3. Соціальна відповідальність бізнесу та його ризики у конфліктні часи: проблеми та напрями удосконалення облікового забезпечення ризик-орієнтованого управління	176
4.4. Захист облікової інформації в умовах гібридної війни	195
ВИСНОВКИ	204

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

- A4S – проєкт “The Accounting for Sustainability”
- EVA – economic value added
- FASB – Financial Accounting Standards Board
- GAAP UK - Generally Accepted Accounting Principles United Kingdom
- GAAP US - Generally Accepted Accounting Principles United States
- GRI – The Global Reporting Initiative
- IAS – International Accounting Standards
- IASB – International Accounting Standards Board
- IFRS – International Financial Reporting Standards
- ISO – International Organization for Standardization
- LIFO – last in, first out
- OECD – Organization for Economic Cooperation and Development
- QDR – Quadrennial Defense Review
- ROA – Return On Assets
- ROC – Return On Capital
- ROE – Return on Equity
- ROS – Return On Sales
- SFAC – Statement of Financial Accounting Concepts
- UNCTAD – United Nations Conference on Trade and Development
- АЕС – атомна електростанція
- АТО – антитерористична операція
- ВПО – внутрішнє переміщення осіб
- ГО – Громадська організація
- ДП НАЕК “Енергоатом” – Державне підприємство "Національна атомна енергогенеруюча компанія “Енергоатом”
- ЄС – Європейський союз
- ЄСВ – єдиний соціальний внесок
- ЗМІ – засоби масової інформації
- КМСБО – Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
- КСВ – корпоративна соціальна відповідальність
- МВФ – Міжнародний валютний фонд
- МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності
- НАК – Національна акціонерна компанія
- НАТО – Організація Північноатлантичного договору, також Північноатлантичний альянс (від англ. North Atlantic Treaty Organization)

НБУ – Національний банк України
НЕП – нова економічна політика
НСБО – національна система бухгалтерського обліку
ООН – Організація Об'єднаних Націй
ООС – операції Об'єднаних сил
П(С)БО – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку
ПАТ – Публічне акціонерне товариство
ПДВ – податок на додану вартість
ПДФО – податок на доходи фізичних осіб
ПКУ – Податковий кодекс України
ПрАТ – Приватне акціонерне товариство
РМСБО – Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
РФ – Російська Федерація
СОСОА – continuously contemporary accounting
СРСР – Союз Радянських Соціалістичних Республік
США – Сполучені Штати Америки
ТЕС – теплова електростанція
ТОВ – Товариство з обмеженою відповідальністю
УПСЗН – Управління праці та соціального захисту населення
ФГД – факт господарської діяльності
ЮФ – Юридична фірма

ПЕРЕДМОВА

Важливим фактором розвитку будь-якої суспільної науки є врахування соціальних факторів. Наприкінці ХХ-го – на початку ХХІ-го століть більшість країн світу встановили орієнтир на радикальні соціально-економічні перетворення шляхом створення та структуризації економічної парадигми, центральним поняттям якої стане суспільство та суспільні явища. Побудова сильної та демократичної держави з перспективним майбутнім, орієнтуючись виключно на швидкий розвиток та нарощування економічних показників та без врахування соціальних потреб суспільства та окремої людини, особливо в умовах гібридних загроз, – неможлива. Тому кожен суб'єкт суспільних відносин повинен функціонувати та здійснювати, діяти та робити кожен свій крок, оцінюючи його крізь призму соціальної відповідальності, враховуючи загрози гібридної війни та відповідні ризики. Наразі у світі нараховується майже чотири десятки війн та збройних конфліктів, один з яких триває в Україні.

Гібридні загрози стали проблемою ХХІ століття для безпеки всіх країн світу. Вони відображають суттєві зміни у характері міжнародної безпеки, які мають тенденцію до посилення почуття небезпеки та занепокоєння у суспільстві, тим більше, що гібридний деструктив є складним та неоднозначним за своєю природою. Підтвердженням актуальності гібридних загроз для всього світу є створення в 2017 р. у м. Гельсінкі Європейського центру з протидії гібридним загрозам (European Centre of Excellence for Countering Hybrid Threats, Hybrid CoE), країнами-учасниками якого є США, Велика Британія, Франція, Німеччина, Швеція, Польща, Фінляндія, Латвія та Литва. Метою даного Центру є дослідницька робота, спільні навчання і обмін інформацією, яка, в даний час, є основною зброєю як для нападу, так і для захисту. Наразі Центром визначено основні інструменти гібридних загроз, серед яких: пропаганда, соціальні медіа, фейкові новини, фінансування терористичних організацій, створення залежних політичних партій, організація протестних рухів, кібератаки та економічний вплив. Останні два інструменти гібридних загроз є основним предметом дослідження авторів даної монографії.

Функціонування урядів, підприємств та окремих людей в умовах постійних гібридних загроз зумовлює й різні моделі поведінки: рішуча дія з метою зміни ситуації; спроба адаптуватись до змін; спроба збереження статусу-кво та виходу із зони конфлікту. В монографії авторами передусім розглянуто тих суб'єктів, які займають перші дві позиції: активно сприяють встановленню миру або ж адаптуються до змін, дотримуючись концепції соціальної відповідальності бізнесу. Важливу роль при цьому відіграє держава, яка володіє потужними

інструментами впливу, зокрема, у вигляді соціальної та фіскальної політики, які можуть стати як потужним стимулом, так і гальмом розвитку бізнесу в умовах глобальних загроз.

Соціальна відповідальність є надзвичайно важливою в умовах розвитку соціально-орієнтованої економіки, яка знаходиться на етапі становлення. Такий тип економіки наразі є найрозвинутішою формою ринкової економіки і передбачає свободу діяльності в поєднанні з соціальною відповідальністю. Людина, суспільство та держава є взаємопов'язаними та взаємодоповнюючими суб'єктами, подальше існування та розвиток яких залежить один від одного. Постає проблема усвідомлення важливості та вирішальної ролі соціальної відповідальності в контексті суспільних відносин, а саме: 1) в усіх сферах діяльності держави при провадженні обраної політики; 2) за власні вчинки людини; 3) за створення суспільством стійких соціальних норм. Кожен з вище перерахованих учасників суспільних відносин повинен бути відповідальним не лише за щось, а й перед кимось і за когось: держава – перед кожною людиною та суспільством в цілому; людина – перед державою, суспільством та собою зокрема; суспільство – перед майбутніми поколіннями. Соціальна відповідальність повинна охоплювати та впливати на всі процеси в державі і щоденні справи людини, а також брати активну участь у формуванні розвиненого суспільства, особливо в складні для нього часи, в період ведення гібридної війни. Всі види активності повинні здійснюватися свідомо, а соціальна відповідальність – виступати внутрішнім регулятором для держави, суспільства та окремої людини.

Значну роль в процесі планування соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання, в процесі реалізації власної стратегії, оцінки її ризиків та висвітленні результатів відіграє бухгалтерський облік, який також розвивається під впливом гібридних загроз. Розвиток бухгалтерського обліку як науки відбувається під впливом значної кількості факторів – економічних, соціальних, екологічних, політичних, які повинні враховуватись вченими з метою забезпечення відповідності облікової інформації потребам і запитам її користувачів. Аналіз існуючих підходів вчених дозволив виявити два основні напрями розвитку бухгалтерського обліку: 1) розвиток бухгалтерського обліку в цілому (від права власності – до прав здійснення контролю; від концепції достовірної оцінки – до концепції прийняття рішень, релевантності та ймовірності подій); 2) розвиток бухгалтерської звітності (оцінка формування перспективної і прогнозової фінансової інформації; формування нефінансової інформації).

З метою забезпечення превалюючої ролі бухгалтерського обліку як основного засобу генерування інформації для прийняття рішень одним із основних завдань вчених постає удосконалення теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку в контексті усіх виділених перспектив, що й покладено в основу написання даної монографії. В іншому випадку, існуючий на сьогодні розрив між інформацією, що генерується обліковою системою підприємства, та потребами і запитам користувачів облікової інформації може ще більше поглиблюватись.

Окрім цього, враховуючи обрання європейського вектору економічної інтеграції України у світове господарство, розвиток наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку в Україні також має відбуватись із врахуванням тенденцій, що на сьогодні існують в провідних країнах світу. Одним із кроків, що сприятиме наближенню вітчизняної практики наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку до міжнародної, є забезпечення інтеграції між науковими дослідженнями, присвяченими вивченню внутрішньої логіки бухгалтерського обліку, та дослідженнями, які стосуються впливу облікової інформації на прийняття рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами, що обґрунтовується наступними причинами:

1) вітчизняні дослідження у сфері бухгалтерського обліку, спрямовані на вивчення його внутрішньої логіки. В основу цієї тези покладено припущення, що на сьогодні в Україні переважна більшість наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку стосується процесу обробки даних та їх перетворення на облікову інформацію. Такі дослідження спрямовані на удосконалення процесу створення бухгалтерського інформаційного продукту і передбачають необхідність здійснення аналізу та подальше удосконалення внутрішньої логіки функціонування системи бухгалтерського обліку, зокрема, пошук нових інформаційних моделей бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя. Існування такої ситуації зумовлює розуміння предмету науки бухгалтерський облік в Україні в дещо звуженому вигляді, що не включає до свого складу аспекти впливу облікової інформації на суб'єктів, що приймають на її основі управлінські рішення;

2) мейнстримом світових наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку стає вивчення впливу облікової системи на її зовнішнє середовище (поведінку користувачів облікової інформації), зокрема, на соціальну політику держави та суб'єктів її реалізації.

Розвиток суспільства ставить нові вимоги перед бухгалтерським обліком, адже така інформаційна система також повинна враховувати вплив соціального фактору на господарську діяльність. Тому виникає потреба й у оформленні

інформації про такий вплив, яка б повністю відображала наслідки діяльності підприємства для суспільства. Соціальна відповідальність обліковця, який несе відповідальність за створення об'єктивної інформації про діяльність підприємства, передбачає наявність соціальних цінностей у цієї людини. Бухгалтерський облік є тією сферою, де сформована облікова інформація здебільшого залежить від людського чинника. Саме рівень соціальної відповідальності впливатиме на створення і вдосконалення соціальної політики на рівні підприємства через достовірність відображення соціальних аспектів діяльності. В бухгалтерському обліку повинні знайти своє відображення заходи підприємства, які спрямовані на соціальний розвиток. За допомогою цих даних з'являється можливість порівнювати та аналізувати діяльність кожного підприємства через призму соціальної відповідальності, в свою чергу підприємство також буде прагнути до того, щоб не лише отримати прибуток, а й досягнути соціальної мети.

Облік соціальної відповідальності на рівні держави потрібен здебільшого з метою контролю діяльності підприємств, тобто спостереження за тим, щоб функціонування будь-якого підприємства здійснювалося в рамках Цілей сталого розвитку, а також для вивчення та аналізу даних щодо участі підприємства у соціальному розвитку суспільства. Відображенням і підтвердженням цього буде інформація, сформована саме в системі бухгалтерського обліку. Соціальна відповідальність держави проявлятиметься у лояльному оподаткуванні, за умов якого можна говорити про розподіл обов'язків щодо соціального забезпечення суспільства між державою та підприємствами. Саме тому виникає необхідність у вивченні всіх аспектів соціальної відповідальності з метою поєднання економічного прогресу та сталого соціального розвитку суспільства.

Соціальна відповідальність, безпосередньо її рівень, характеризує соціальну спрямованість державної політики, соціальні стандарти суспільства та соціально-моральну зрілість людини. Соціальна відповідальність повинна стати філософією діяльності кожного, а не поняттям, яке використовується одноразово з метою створення певного позитивного ефекту в короткостроковій перспективі задля особистого збагачення. Вкрай важливо, щоб соціальна відповідальність почала носити добровільний характер, адже в даний час, у більшості випадків, можна спостерігати, що закони і економічні вигоди є основними стимулами здійснення внесків у розвиток суспільства. А це можливо лише за умови зміни свідомості кожної людини.

Доктор економічних наук, професор І.В. Жиглей
Доктор економічних наук, професор С.Ф. Легенчук

РОЗДІЛ 1

ОКРЕМІ АСПЕКТИ ТРАНСФОРМАЦІЇ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ БІЗНЕСУ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ

1.1. ГІБРИДНА ВІЙНА ЯК ФОРМА СУЧАСНИХ МІЖНАРОДНИХ КОНФЛІКТІВ

На рубежі ХХ та ХХІ століть світ вступив у якісно нову епоху розвитку системи міжнародних відносин, які стійку тенденцію до посилення свого конфліктогенного потенціалу через ускладнення та збільшення кількості як міжнародних, так і локальних та регіональних конфліктів.

Війни та конфлікти є неодмінним супутником історії людства. Підраховано, що за останні п'ять з половиною тисячоліть людство пройшло через 15 000 війн і збройних конфліктів, які забрали життя понад трьох мільярдів людей^[1]. Починаючи з 3600 р. до н.е. і до наших днів лише 292 роки були мирними, що складає 5 % від цього хронологічного відрізка. Інші 95 % часу людство воювало. Минають століття, а питання безпеки та стабільності й досі залишаються найважливішими компонентами суверенного розвитку держав.

Найбільш конфліктогенними регіонами світу є країни Середнього і Близького Сходу, а також африканського континенту. На Близькому Сході зберігається значна кількість збройних протистоянь, які переросли з локальних війн у регіональні (Ізраїль і Єгипет, Ліван і Сирія). Більшість збройних конфліктів, що наразі тривають, мають внутрішній характер і пов'язані з боротьбою за владу, тобто за формою і змістом являють собою громадянські війни. Крім цього, на території Іраку та Ємену ведуться превентивні дії в рамках багатонаціональної антитерористичної операції. Моніторинг військових конфліктів країн Середнього Сходу показує, що міждержавний Індо-Пакистанський конфлікт має циклічний характер і є найбільш затяжним серед сучасних конфліктів. Найактивніші контртерористичні дії ведуться на території Філіппін та Індонезії. У районі Великих Африканських озер (країни Африки на південь від Сахари) триває затяжна регіональна війна в її класичному розумінні, в якій ведуть збройну боротьбу шість держав (Ангола, Зімбабве, Конго (Заїр),

¹ Hedges, C. (2007). What Every Person Should Know About War. *1st Free Press Trade Paperback Ed.*, 176.

Намібія, Руанда й Уганда) та три великих воєнізовані організації, кожна з яких переслідує особисту мету. Крім того, мають місце дві локальні війни: Ангола і Конго ведуть збройну боротьбу проти воєнізованого опозиційного ополчення, а Гвінея, Гвінея-Бісау та Сенегал – проти військової фракції. Разом із тим, у цьому регіоні має місце окупація Західної Сахари військами Марокко. Усі збройні конфлікти відносяться до війн 4-го покоління: конфлікт, який характеризується стиранням відмінностей між безпосередньо війною і політикою, між залученими в неї військовими і цивільним населенням [2].

У межах Центральної і Південної Америки спостерігається стійка тенденція щодо збереження без'ядерного статусу Латинської Америки і ліквідації наявних конфліктів. У регіоні Європи, Закавказзя і Центральної Азії більшість військових конфліктів пов'язані з розпадом федеративних, регіональних, поліконфесійних та поліетнічних держав. Моніторинг конфліктів країн Південно-Східної та Південної Азії показує, що сьогодні конфліктуючі сторони мають усі види озброєння і військової техніки. Більше половини діючих конфліктів пов'язані боротьбою за територію, у всіх діючих збройних конфліктах беруть участь неконституційні збройні формування.

Загалом, стає можливим стверджувати, що на теперішній час у світі склалася парадоксальна ситуація: чим слабкіша держава, тим вона небезпечніша, а чим сильніша – тим агресивніша. Другий парадокс полягає в тому, що у збройну боротьбу втягнені більше 100 країн і народів та не менша кількість незаконних воєнізованих організацій. Фактично йде світова війна у “тліючому” режимі, що відрізняється надзвичайною жорстокістю стосовно цивільного населення.

Американський Центр всеохоплюючого миру (CSP) за даними на початок 2017 р. нарахував 36 війн, в яких безпосередню участь беруть 28 держав (серед яких Афганістан (36 років), Колумбія (39 років), Демократична Республіка Конго (22 роки), Індія (62 роки), Ірак (34 роки), М'янма (66 років), Нігерія (17 років), Пакістан (17 років), Філіппіни (42 роки), Сомалі (26 років), Судан (31 рік) і Туреччина (30 років))[3]. Особливістю сучасних збройних конфліктів є “розмивання” обрисів військового конфлікту та залучення до нього невійськових засобів (політичних, економічних і гуманітарних), які в звичному стані не мають прямого відношення до класичного військового протистояння.

² Війна четвертого покоління (2018). Retrieved from https://uk.wikipedia.org/wiki/Війна_четвертого_покоління

³ Світова мапа війн. Де і за що сьогодні воює людство. (2012). Retrieved from https://espreso.tv/article/2017/07/24/khto_z_kym_i_za_scho_voyuye_sogodni_v_sviti.

Розширення масштабів конфліктів в умовах глобалізації створює серйозну загрозу міжнародній системі у зв'язку з небезпекою військових та екологічних катастроф, збільшенням масштабів масових міграцій населення, дестабілізацією політичного розвитку окремих країн та регіонів.

Проблеми міжнародних конфліктів та криз посідають центральне місце в зарубіжних та вітчизняних дослідженнях таких авторів, як К. Abbott [4], М. Dalton [5], S.A. Ederberg, P. Eronen [6], B. Fägersten [7], E. Newman [8], A. Radin [9], A. Rapoport [10], M.M. Ruiz [11], S.K. Sahin [12], T. Sandler [13], С.Я. Бескоровайного [14], І. Іжніна [15], Є.Л. Стрельцова [16] тощо.

Визначення міжнародного конфлікту, його природи та основних характеристик налічують численні варіанти в межах сучасних наукових підходів та здійснюється на основі їх класифікації.

Положення Статуту ООН дозволяють виділити дві категорії міжнародних конфліктів: 1) такі, що загрожують міжнародному миру та безпеці та 2) такі, що не мають ознак загрози [17], однак ООН не сформулювала загальних критеріїв для даної класифікації. У ході аналізу наукових джерел [18;19;20;21] виявлено

⁴ Abbott, K. (2016). Understanding and Countering Hybrid Warfare: Next Steps for the North Atlantic Treaty Organization, API 6999-Major Research Paper, 8. Retrieved from <https://ruor.uottawa.ca/bitstream/10393/34813/1/ABBOTT%2c%20Kathleen%2020161.pdf>.

⁵ Dalton, Melissa G. (2017). How Iran's hybrid-war tactics help and hurt it. Bulletin of the Atomic Scientists. Retrieved from <http://web.a.ebscohost.com.ezp-prod1.hul.harvard.edu/ehost/detail/detail?vid=0&sid=be69a849-c1c5-4049-8ccd-09468ea3c726%40sessionmgr4008&bdata=JnNpdGU9ZWZwhvc3QtGjZSZzY29wZT1zaXRl#db=aph&AN=124996706>.

⁶ Ederberg, C.A., Eronen, P. (2015). How can Societies be Defended against Hybrid Threats? Strategic security analysis. Geneva Centre for Security. Retrieved from http://www.defenddemocracy.org/content/uploads/documents/GCSP_Strategic_Security_Analysis_-_How_can_Societies_be_Defended_against_Hybrid_Threats.pdf.

⁷ Fägersten, B. (2017). Forward Resilience in the Age of Hybrid Threats: The Role of European Intelligence. Center for Transatlantic Relations, Retrieved from <http://transatlanticrelations.org/wp-content/uploads/2017/02/resilience-forward-book-fagersten-final-version.pdf>.

⁸ Newman, E. (2004). The 'New Wars' Debate: A Historical Perspective Is Needed. *Security Dialogue*. (35), p. 172-184.

⁹ Radin, A. (2017). Hybrid Warfare in the Baltics: Threats and Potential Responses (Santa Monica California: RAND Corporation. Retrieved from https://www.rand.org/content/dam/rand/pubs/research_reports/RR1500/RR1577/RAND_RR1577.pdf.

¹⁰ Rapoport, A. (1974). Conflict in man-made environment. *Baltimore : Penguin Books*, 272.

¹¹ Ruiz, M. (2018). Is Estonia's Approach to Cyber Defense Feasible in the United States? – War on the Rocks. Retrieved from <https://warontherocks.com/2018/01/estonias-approach-cyber-defense-feasible-united-states>.

¹² Sahin, Kaan, (2016). Liberal democracies and hybrid war, International Institute for Strategic Studies (IISS). Retrieved from www.iiss.org/en/militarybalanceblog/blogsections/2016-629e/december-e473/liberal-democracies-and-hybrid-war-cccb.

¹³ Sandler, T. (2000). Economic Analysis of Conflict. *The Journal of Conflict Resolution*, 44(6), p. 723-729.

¹⁴ Бескоровайний, С. Я. (2014). Види збройних конфліктів та їх правове регулювання. *Юридична наука*, 3, с. 116-126.

¹⁵ Іжнін, І. (2013). Проблема суверенітету і конфлікту у сучасних міжнародних відносинах. *Вісник Львівського університету*, 32, с. 40-46.

¹⁶ Стрельцов, Є. Л. (2015) Міжнародні конфлікти: спроба визначення. Актуальні проблеми держави і права, 75, с. 227-234. Retrieved from <http://dspace.onua.edu.ua/handle>.

¹⁷ *Статут Організації Об'єднаних Націй і Статут Міжнародного Суду*. (2005). Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/995_010.

¹⁸ Boulding, K. (1962). *Conflict and Defense. A General Theory*. New York: Harper, 349, p. 108.

¹⁹ Dougherty, J., Pfaltzgraff, R. (2000). Contending Theories of International Relations, *Longman*, 720.

²⁰ Wright, Q. (1955). *The Study of International Relations*, New York, 543 p.

²¹ Доронина, Н. (1981). *Международный конфликт. О буржуазных теориях конфликта. Критический анализ методологии исследований*. М.: Международные отношения, 181.

сновні складові міжнародних конфліктів.

За результатами аналізу наукової літератури встановлено, що міжнародний конфлікт може вважатися таким, якщо відбувається за участі суб'єктів міжнародних відносин та має наслідки для існуючого стану міжнародних відносин. Під міжнародним конфліктом розуміємо тривалий стан активної чи пасивної боротьби двох чи декількох учасників міжнародних відносин стосовно реалізації своїх інтересів, які є несумісними з інтересами протилежної сторони. Відповідно, суб'єкти конфлікту, об'єкти, предмет та відносини між конфліктуючими сторонами складають основу структури міжнародного конфлікту. Так, нами в дослідженні визначення гібридної війни як однієї з форм сучасних міжнародних конфліктів, особлива увага буде приділена поділу міжнародних конфліктів за сферою дії, а саме викремлено економічну, політичну, етичну, релігійну, ідеологічну та інформаційну складові сучасних міжнародних конфліктів (рис. 1.1).



Рис. 1.1. Складові сучасних міжнародних конфліктів за сферою дії

Резонансні світові події останніх років, зокрема, революційні зміни влади та збройні конфлікти в країнах Північної Африки, Близького Сходу та колишнього СРСР, свідчать про появу нових форм і методів, до яких вдаються провідні держави, намагаючись досягти своїх зовнішньополітичних цілей і владнати міждержавні розбіжності. Розмитість і невизначеність природи сучасних конфліктів зумовлює невизначеність відповідної термінології: конфлікти у “сірій зоні”, або “сірі війни” (gray wars), необмежені конфлікти (unrestricted conflicts), “асиметрична війна” (asymmetric warfare), “неконвенціональна війна” (unconventional warfare), “нерегулярна війна” (irregular

warfare), “змішана війна” (compound warfare) або ж “гібридна війна” (hybrid warfare) та ін. Окрім того, не зрозуміло, чи відносяться ці види конфліктів до війн четвертого покоління, чи слід говорити вже про п’яте покоління.

Однією з особливостей сучасних міжнародних конфліктів є те, що вони часто набувають затяжного характеру (Близький Схід, Югославія, Абхазія, Південна Осетія, Чечня, Україна тощо), мають тенденцію до розширення складу учасників, інтернаціоналізації масштабів і переростання в війни з ширшими політичними цілями. У ХХ-початку ХХІ ст. різко прискорилося динаміка радикального переосмислення сутності війни, форм, методів, інструментів досягнення її цілей. Особливе місце серед них належить концепції гібридної війни, хоч її зміст, на думку багатьох військових теоретиків, і не відзначається особливою оригінальністю. На наш погляд, цю концепцію слід розглядати в контексті сучасних міжнародних конфліктів. Фактично “гібридну війну” визначено як сумішництво несумісного, а саме: фрагментарне і ситуативне поєднання різних методів і теорій війни, вкраплення їх в різні сфери, особливо в політичну, релігійну, ідеологічну, етичну, економічну та інформаційну.

На початку ХХІ століття поняття “гібридна війна” (“гібридний конфлікт”) почали використовувати набагато частіше, ніж раніше. Гібридні конфлікти і гібридні загрози на сьогодні розглядають як важливу характеристику міжнародного безпечного довкілля, що перебуває у стані системної кризи. Водночас у військовій та аналітичній спільноті бракує єдності у розумінні феномена гібридної війни.

Поняття “гібридна війна” (hybrid warfare) з’явилося в 2005 р. у західній науковій думці, але й досі це військово-політичне явище має багато понять та визначень. Дискусія щодо гібридних загроз і гібридного способу ведення військових дій виникла на хвилі перших узагальнень ефективної діяльності Хезболли під час другої Ліванської війни у 2006 р. Вперше широко розтиражованим було згадування цього терміну у промові генерал-лейтенанта Джеймса Меттиса у 2005 р. [22]. Разом з Ф. Хоффманом, аналізуючи виклики глобалізації військової науки і технологій, вони дійшли висновку, що майбутні війни будуть визначатися саме гібридними способами і стратегіями [23].

Але переломним моментом у визнанні гібридної загрози слід вважати вихід в США у 2006 р. чергового оборонного огляду Quadrennial Defense Review

²² McCulloh, T., Richard J. (2013). *Hybrid Warfare JSOU Report 13-4 August 2013*. Joint Special Operations University, p. 55.

²³ Mattis, J. N., Hoffman F. (2005). *Future Warfare: The Rise of Hybrid Wars*. Retrieved from http://milnewstbay.pbworks.com/f/MattisFourBlockWar_USNINov2005.pdf.

(QDR) [24]. Його автори переконливо довели ефективність гібридної війни, і невдовзі увесь західний військовий истеблішмент, переважно в США, Великій Британії та Ізраїлі, визнав цей факт на концептуальному рівні, хоча і без відповідного консенсусу серед політиків, науковців та військових фахівців у розумінні цього феномену.

Хоча слід зазначити, що окремі складові гібридної війни спостерігалися ще в кінці ХХ ст.: у військових кампаніях проти Іраку (1991, 1996 і 2003 рр.), на Балканах (1999 р.), в Афганістані (2001 р.), у Лівії (2011 р.) та у Сирії (2011-2016 рр.). Керівництво Російської Федерації у повному обсязі відкрито продемонструвало методи і технології, які використовувалися в умовах гібридної війни у різних географічних точках – під час конфлікту між Вірменією і Азербайджаном за Нагорний Карабах, агресії (дві війни) та окупації Республіки Ічкерії (Чечні), військового конфлікту у Молдовському Придністров'ї, агресії проти Грузії з окупацією Північної Осетії та Абхазії, під час російсько-грузинської війни. Фактично Україна перебуває зараз у стані війни, особливістю якої є її так званий “гібридний” характер [25, 26, 27].

Тема дослідження є актуальною і дискусійною, вона привертає увагу багатьох науковців. Так, Ф. Г. Хоффман [28, 29], М. Айшервуд [30], Є. Магда [31], Н. Власюк [32], І. Тодоров [33], Г. Динис [34], І. Рущенко [35], О. Феденко, В. Панасюк [36], Г. Почепцов [37], А. Близнюк [38] та інші тією чи іншою мірою розкривали у своїх працях феномен “війни гібридного типу”. Низка публікацій, присвячених гібридній війні, вийшла останнім часом і в Україні. Серед них заслуговують на особливу увагу колективна монографія Інституту стратегічних

²⁴ *Quadrennial Defense Review Report*. (February 6, 2006). Retrieved from <http://archive.defense.gov/pubs/pdfs/QDR20060203.pdf>.

²⁵ Радковець, Ю. І. (2014). Ознаки технологій “гібридної війни” в агресивних діях Росії проти України. *Наука і оборона*, 3, 36–42.

²⁶ Горбулін, В. П. (2017). *Світова гібридна війна: український фронт*. Київ: НІСД, 496 с.

²⁷ Смола, Л. Є. (2015). Аспекти нелінійної війни в контексті українсько-російського конфлікту на Донбасі. *Науковий часопис НПУ імені М. П. Драгоманова*, 16, 74-78.

²⁸ Hoffman, F. (2007). *Conflict in the 21st Century: The Rise of Hybrid War*. Arlington: Potomac Institute for Policy Studies, 20-22.

²⁹ Hoffman, F. (2007). How Marines are preparing for hybrid wars. *Small Wars Journal*, p. 38-42.

³⁰ Isherwood, M. W. (2009). *Airpower for Hybrid War*. Mitchell Institute for Airpower Studies, p. 34.

³¹ Магда, Є. (2015). Гібридна війна: вижити і перемогти. Retrieved from <http://docs.google.com/viewerng/viewer?url>.

³² Власюк, В. В. (2015). Деякі основи поняття “Гібридна війна” в міжнародному праві. *Право і громадянське суспільство*, с. 226–234. Retrieved from <http://lcslaw.knu.ua/2015-1.pdf>.

³³ Тодоров, І. (2016). Внутрішні витоки та зовнішні чинники російської агресії на Донбасі. *Російська окупація і деокупація України: історія, сучасні загрози та виклики сьогодення*, 250- 256.

³⁴ Динис, Г. (2016). Сучасні гібридні збройні конфлікти (приклад агресії Російської Федерації проти України), *Геополітика України: історія та сучасність*, 2, 108-112.

³⁵ Рущенко, І. П. (2015). *Російсько-українська гібридна війна: погляд соціолога*. Харків, 268 с.

³⁶ Феденко, О. В., Панасюк В. В. (2015). Еволюція змісту сучасної війни. *Військово-науковий вісник*, 24, 219 – 230.

³⁷ Почепцов, Г. (2015). Гібридна війна: інформаційна складова. *Кордон*, 8, 54.

³⁸ Близнюк, А. (2015). Гібридна війна ХХІ століття. пропаганда як основна складова у політичних, соціальних та етнічних протистояннях. *Інтермарум: історія, політика, культура*, 2, 390–399.

досліджень “Світова гібридна війна: український фронт” під редакцією В. Горбуліна [39], монографії О. Базалука “Теорія війни і миру. Геофілософія Європи” [40] та Р. Додонова “Конфлікт на Сході України у дзеркалі соціально-філософської рефлексії” [41], збірка аналітичних матеріалів експертів проекту “Українська миротворча школа” [42]. В 2018 р. в Маріуполі було проведено II Всеукраїнську науково-практичну конференцію “Українське суспільство в умовах війни: виклики сьогодення та перспективи миротворення”, учасниками якої був один з авторів монографії [43].

В наукових дослідженнях цих авторів розкрито економічні, етнополітичні, інформаційні особливості гібридної війни. Однак відсутня однозначність в трактуванні даного поняття. Крім того, аналіз останніх досліджень показує, що поняття “гібридна війна” відсутнє і в міжнародних правових документах.

Питання сучасних військових конфліктів є також об’єктами моніторингу та аналізу міжнародних організацій (ООН, ЄС, НАТО), незалежних дослідних установ (університет у м. Уппсала, Стокгольський міжнародний інститут дослідження миру, Міжнародний інститут стратегічних досліджень у Лондоні, інститут Геллапа). Враховуючи актуальність даної теми, дослідження проводяться у різних галузях науки: військові науки, політика, філософія, технічні науки, філологія та ін. Кожен науковець перекладає дане поняття по-різному. Як результат однозначного перекладу і відповідно трактування поняття “гібридна війна” не представлено. Зокрема, для даного явища використовуються назви, які характеризують конфлікт як: неформальний, нетрадиційний, асиметричний, неконвенціональний, нерегулярний, змішаний та ін. Тому вживання даного поняття потребує впорядкування.

Пошук відповідей на ті виклики, які ставить перед Україною гібридна війна, слід починати з вивчення власне природи гібридної загрози. Адже розуміння особливостей та логіки гібридної війни дасть ключ до пошуку слабких місць такої стратегії.

Військово-політичне явище, яке має місце в Україні з 2014 р., по сьогоднішній день має багато визначень та характеристик в науковій та

³⁹ Горбулін, В.П. (2017). *Світова гібридна війна: український фронт*. Київ: НІСД, 496 с.

⁴⁰ Базалук, О. (2016). *Теорія війни і мира. Геофілософія Європи*. Київ: МФКО, 246 с.

⁴¹ Додонов, Р. (2016). *Конфлікт на Сході України у дзеркалі соціально-філософської рефлексії*. Вінниця: Глобус Пресс, 200.

⁴² *Стратегії трансформації і превенції прикордонних конфліктів в Україні* (2015). Збірка аналітичних матеріалів. Львів: Галицька видавнича спілка, 462.

⁴³ *Українське суспільство в умовах війни: виклики сьогодення та перспективи миротворення* (2018). Матеріали II Всеукраїнської науково-практичної конференції, Маріуполь: ДонДУУ, 331.

спеціальній літературі. Спеціалісти різних галузей по різному перекладають дане поняття і, відповідно, по-різному його трактують (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

**Аналіз перекладу ключових слів, пов'язаних з поняттям
“гібридна війна”, в наукових дослідженнях**

<i>Напрямок дослідження</i>	<i>Ключові слова українською</i>	<i>Англійські еквіваленти перекладу ключових слів</i>
Військові науки [44, 45]	агресор, гібридна війна, сектор безпеки і оборони, сили оборони, стратегічне керівництво, конвенційний військовий конфлікт, сучасний військовий конфлікт, складові особливості	aggressor, hybrid war, security and defense sector, defense, strategic leadership, quarantinable military conflict, modern military conflict, constituents, features
Політика [46]	гібридна війна, інформаційна війна, міжнародний імідж, українсько-російська війна, кремлівська агресія, “народні уряд й армія”, дезінформація, деморалізація	hybrid warfare, information warfare, international image, Ukrainian and Russian war, kremlin aggression, “people's army and government”, misinformation, demoralization
Філософія [47]	Східна Україна, криза, війна, гібридна війна, агресія, конфлікт	Eastern Ukraine, crisis, war, hybrid war, aggression, conflict
Технічні науки [48]	війна, стратегічний аналіз, асиметрія, міжнародна політика, гібридна війна, Україна, військовий, енергетичний та інформаційний складники “гібридної війни”	war, strategic analysis, asymmetry, international politics, hybrid war, Ukraine, military, energy and information components of the “hybrid war”
Психологія [49]	гібридна війна, інформаційно-психологічна війна, інформаційно-психологічні операції, інформаційні маніпулятивні технології, психологічний тиск, ЗС України, особовий склад	hybrid war, information and psychological warfare, information-psychological operations, information manipulative technologies, psychological pressure, the Ukrainian armed forces, personnel
Філологія [50]	гібридна війна, пропаганда, інформаційні технології, інформаційний простір	hybrid warfare, propaganda, information technologies, information space

В результаті проведеного аналізу наукової та спеціальної літератури встановлено, що науковці для перекладу поняття “гібридна війна”, яка має місце

⁴⁴ Голопатюк, Л.С. (2017). Визначення та аналіз особливостей складових сучасних воєнних конфліктів. *Збірник наукових праць Центру воєнно-стратегічних досліджень Національного університету оборони України імені Івана Черняхівського*, 1 (59), 21-27.

⁴⁵ Фролов, В.С. (2017). Стратегія переходу в умовах гібридної війни до нового формату стратегічного керівництва сектором безпеки і оборони України. *Збірник наукових праць Центру воєнно-стратегічних досліджень Національного університету оборони України імені Івана Черняхівського*, 2 (60), 6-12.

⁴⁶ Магда, Є.В. (2014). Виклики гібридної війни: інформаційний вимір. *Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України*, 138-142.

⁴⁷ Додонов, Р. (2015). Криза, війна чи конфлікт – як коректно називати події на сході України?. *Український інститут стратегій глобального розвитку і адаптації*. Retrieved from https://uisgda.com/ua/kryza-_vjna_chi_konflkt_-_yak_korektno_nazivati_pod_na_shod_ukrani.html.

⁴⁸ Горбулін, В. П. (2014). “Гібридна війна” як ключовий інструмент російської геостратегії реваншу. *Стратегічні пріоритети*, 4, 5.

⁴⁹ Алещенко, В.І. (2016). Феноменологія “гібридної війни” та її особливості у виконанні російської федерації: інформаційно-психологічний аспект. *Військово-спеціальні науки*, 1(34), 6-11.

⁵⁰ Близнюк, А. (2015). Гібридна війна ххї століття. пропаганда як основна складова у політичних, соціальних та етнічних протистояннях. *Інтермарум: історія, політика, культура*, 2.

в Україні, використовують поняття “hybrid war”, “hybrid warfare”, “information warfare”, “Ukrainian and Russian war”, “kremlin aggression”, “information and psychological warfare”.

Як відомо, слово “гібрид” з лат. означає певний продукт, що виникає в результаті схрещування різних його видів. Згідно з її популярною назвою, гібридна війна, на відміну від “традиційного” військового вбивства, є схрещуванням “генетично” різних форм соціальної дії. Це нова комбінація старих елементів, які використовувались раніше. Так, інтернет-енциклопедія “Вікіпедія” визначає “гібридну війну” (англ. Hybrid warfare) як “військову стратегію, що поєднує звичайну війну, малу війну і кібервійну”. Там само зауважено, що цей термін використовується також у випадках, коли потрібно охарактеризувати гнучку і складну динаміку бойового простору (англ. Battlespace), що передбачає легку адаптацію та гнучку реакцію.

Л.С. Голопатюк, Р.І. Тимошенко [51] виокремлюють ряд особливостей характерних для реальних і потенційних сучасних військових конфліктів: загальні (часові рамки, рівні, цілі та суб’єкти), політичні та військові, економічні, інформаційні, міжнародно-правові. Згідно військової доктрини України 2015 р. [52] сучасний військовий конфлікт в Україні має дві особливості: асиметричне використання військової сили непередбаченими законом збройними формуваннями, комплексне використання військових і невійськових інструментів: економічних, політичних, інформаційно-психологічних. В табл. 1.2 розглянуто позиції авторів щодо трактування поняття “гібридна війна”.

Таблиця 1.2

Аналіз трактувань поняття “гібридна війна” в наукових дослідженнях

<i>Автор, джерело</i>	<i>Визначення поняття “гібридна війна”</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
Магда Є. [53]	заходи політичного, економічного, інформаційного характеру без оголошення війни відповідно до норм міжнародного права
Дорошкевич А. [54]	гібридні війни переважно спрямовані на інформаційно-психологічний вплив на населення, економічно-політичні протистояння, натомість силові операції, які застосовуються паралельно, мають за мету не стільки завоювання чи втримання території, скільки хаос, неперервний конфлікт і постійне генерування провокацій і постановочних для зомбі-ЗМІ військових подій

⁵¹ Голопатюк, Л.С., Тимошенко, Р.І. (2017). Визначення та аналіз особливостей складових сучасних воєнних конфліктів. *Збірник наукових праць Центру воєнно-стратегічних досліджень Національного університету оборони України імені Івана Черняхівського*, 1 (59), 21-27.

⁵² *Воєнна доктрина України*, затверджена Указом Президента України від 24 вересня 2015 р. № 555/2015. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/555/2015>.

⁵³ Магда, Е. (2015). *Гібридна війна: вижить и победит*. Харьков: Виват, 207–208, с. 320.

⁵⁴ Дорошкевич, А. С. (2015). Гібридна війна в інформаційному суспільстві. *Вісник Національного університету “Юридична академія України імені Ярослава Мудрого”*, 2, 21-28, с. 24.

Продовження таблиці 1.2

1	2
Требін М. [55]	1) поєднання конвенційних і неконвенційних бойових дій та відповідних учасників цієї війни (поряд зі збройними силами дійовими учасниками стають терористи, найманці, партизани, ополченці, бандформування, спецпідрозділи інших держав тощо); 2) боротьба за розум і душі людей, тобто інформаційній боротьбі, де основними дійовими суб'єктами виступають також не військові, а цивільні: ЗМІ, телебачення, Інтернет, інші засоби масової комунікації
Фрейєр Н. [56]	традиційні сутички регулярних військ, партизанська війна, “катастрофічний тероризм” та винищувальні техніки, що підривають користь військової переваги регулярних військ
Вільямсон М., Менсур П. [57].	конфлікт, де беруть участь звичайні збройні сили та іррегулярні формування (партизанські, повстанські, терористичні), які включають як державних, так і недержавних акторів та діють синхронно, з метою досягнення спільної політичної мети
Ньювсон Р. [58]	комбінація конвенційних, іррегулярних та асиметричних засобів, що включають постійну маніпуляцію політичним та ідеологічним конфліктом, а також залучення сил спеціальних операцій та конвенційних збройних сил, агентів розвідки, політичних провокаторів, представників медіа, економічний шантаж; кібератаки; проксі-сервери і сурогати, пара-військові, терористичні і кримінальні елементи
Ланозка А. [59]	стратегія, яка інтегрує використання різноманітних інструментів національної могутності для досягнення зовнішньополітичних цілей з урахуванням цілей і спроможностей противника. Вона може охоплювати цілу низку різноманітних прийомів й способів, поки вони керуються загальною метою
Хоффман Ф. [60].	будь-які дії ворога, який швидко та гнучко використовує найрізноманітніші комбінації дозволеної зброї, партизанську війну, тероризм, злочини на полі бою, і все для досягнення політичних цілей
Бонд М. [61]	парадигма операцій по стабілізації у несформованих державах
Немет Б. [62]	сучасна форма партизанської війни, що поєднує сучасні технології та оманні методи мобілізації

Так, в ході аналізу літератури виявлено, що поняття “гібридна війна” трактується з різних точок зору (рис. 1.2).

⁵⁵ Требін, М. П. (2014). Феномен “гібридної” війни. *Гілея: науковий вісник*, 87, 366-371.

⁵⁶ Freier, N. (2009). Hybrid Threats and Challenges: Describe... Don't Define. Retrieved from <http://smallwarsjournal.com/blog/journal/docs-temp/343-freier.pdf>.

⁵⁷ Murray, W., Mansoor, P. (2012). Hybrid warfare: fighting complex opponents from the ancient world to the present. *Cambridge University Press*.

⁵⁸ Newson, R. A. (2014). Counter-Unconventional Warfare Is the Way of the Future. How Can We Get There? In *Janine Davidson Blogspot: Defense in Depth*. Retrieved from <http://blogs.cfr.org/davidson/2014/10/23/counterunconventional-warfare-is-the-way-of-the-future-how-can-we-get-there/>.

⁵⁹ Lanoszka, A. (2016). Russian hybrid warfare and extended deterrence in eastern Europe. *International Affairs*, 1, 175-195.

⁶⁰ Hoffman, F. (2007). *Conflict in the 21st Century: The Rise of Hybrid War*. Arlington: Potomac Institute for Policy Studies, 20-22, p. 72.

⁶¹ Bond, M. S. (2007). Hybrid War: A New Paradigm for Stability Operations in Failing States, 25 p., Retrieved from <http://www.dtic.mil/get-tr-doc/pdf?AD=ADA468398&Location=U2&doc=GetTRDoc.pdf>.

⁶² Nemeth, W.J. (2002). *Future War and Chechnya: A Case for Hybrid Warfare*. Monterey, CA: Naval Postgraduate School.

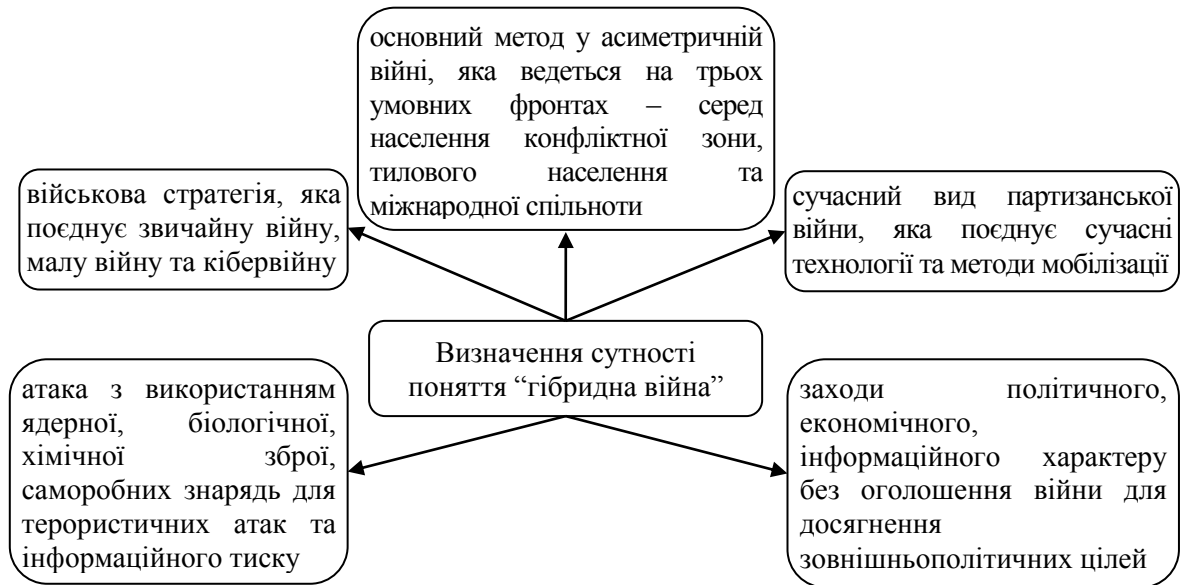


Рис. 1.2. Визначення поняття “гібридна війна” в сучасних дослідженнях

Наразі дослідники відзначають, що зміст поняття “гібридна війна” зазнає змін порівняно з початковим вживанням. У випадку Росії та України кожен конкретний елемент цієї “гібридної війни” не новий по суті і використовувався майже в усіх війнах минулого, однак унікальними є узгодженість і взаємозв’язок цих елементів, динамічність та гнучкість їх застосування, а також зростання ваги інформаційного чинника. Причому інформаційний чинник в окремих випадках стає самостійним складником і виявляється не менш важливим, ніж військовий. Кожна конкретна “гібридна війна” має свої специфічні особливості та геополітичний контекст.

Власне, гібридну війну можна у найзагальніших рисах визначити як сукупність заздалегідь підготовлених і оперативно реалізованих дій військового, дипломатичного, економічного, інформаційного характеру, спрямованих на досягнення стратегічних цілей. До складових гібридної війни відносяться традиційні та нетрадиційні загрози, тероризм, підривні дії, коли використовуються новітні нешаблонні технології для протидії перевазі супротивника у військовій силі. Варто зазначити, що ідея гібридної війни не є новою. Військова історія знає немало прикладів асиметричних воєн із використанням нелінійної тактики та нерегулярних збройних формувань, які є давнішими аналогами сучасної гібридної війни. Співвідношення та міра впливу цих компонентів на загальний результат, їх роль та місце у конкретному протистоянні визначається рівнем розвитку суспільства.

Типова гібридна війна складається з трьох основних етапів: підготовчого, активного та завершального. Особливості етапів гібридної війни в Україні представлено на рис. 1.3.

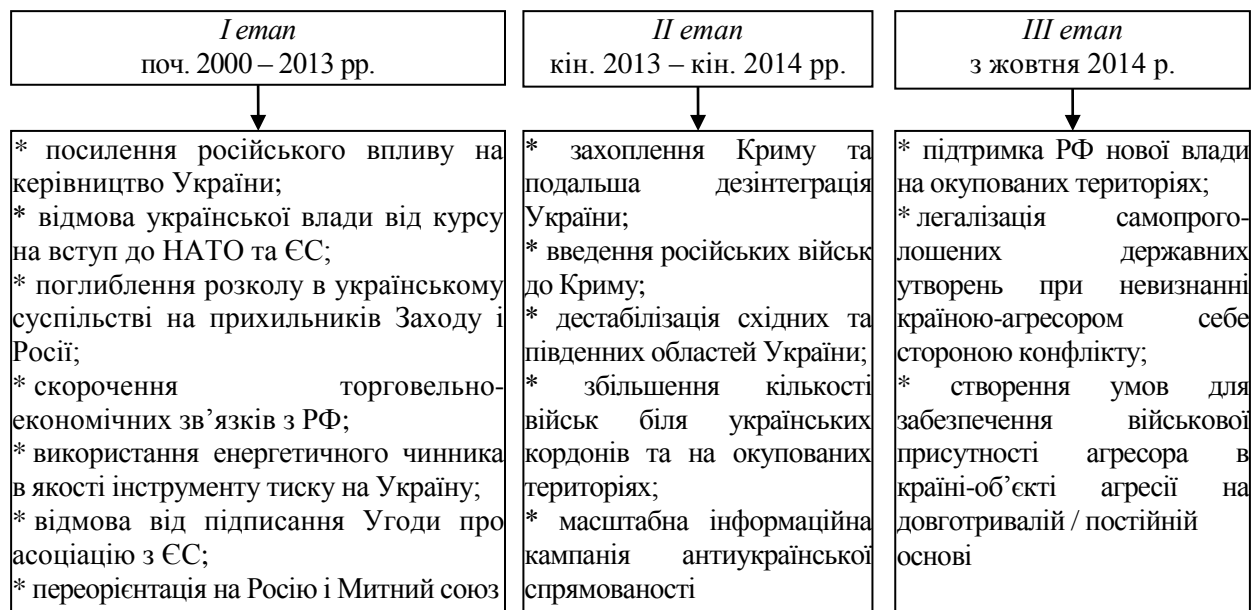


Рис. 1.3. Етапи гібридної війни на території України

Основними особливостями перебігу гібридної війни в Україні є дестабілізація країни через загострення внутрішнього конфлікту, намагання знищити державу через катастрофічне руйнування економіки та інфраструктури.

У доповіді Дж. Калхи “Гібридна війна: новий стратегічний виклик НАТО?” [63] при оцінці особливостей дій Росії підкреслюється, що Уряд Російської Федерації використовує внутрішню слабкість України за рахунок, насамперед, невійськових методів (таких як політичне, інформаційне, економічне залякування та маніпуляції), які підкріплюються загрозою використання регулярних військ.

Метою військових дій у гібридній війні є створення хаосу, неперервного довготривалого конфлікту, постійне генерування провокацій і постановочних військових подій для висвітлення в залежних від них ЗМІ.

Результати аналізу сучасних міжнародних конфліктів дають підстави стверджувати, що їм притаманні такі риси: 1) підвищення ролі політичних, економічних, інформаційних засобів під час підготовки і в ході конфлікту; 2) збільшення ролі інформаційно-психологічних операцій у досягненні цілей конфліктів; 3) створення коаліційних і багатонаціональних сил; 4) залежність політичного рішення щодо участі у конфлікті від суспільної думки на

⁶³ Calha, J. (2015). Hybrid Warfare: NATO's new Strategic Challenge? Report to NATO Parliamentary Assembly.

внутрішньому та міжнародному рівнях; 5) постійне удосконалення форм і способів ведення збройної боротьби, зокрема, асиметричних дій; 6) визнання однією із сторін конфлікту як міжнародного, а іншою – як внутрішнього; 7) спроба однієї із сторін сховати агресію та заперечувати існування реального військового конфлікту. Враховуючи вищезазначене, згодні з позицією представників військових наук, які для перекладу поняття “гібридна війна” використовують англomовний еквівалент “hybrid war”, а не “warfare”, оскільки останнє означає “способи ведення війни” (біологічні, хімічні та ін.). Відповідно, “гібридна війна в Україні” – це різновид сучасного військового конфлікту, який передбачає дії, що здійснюються шляхом поєднання політичних, економічних, інформаційних, міжнародно-правових та військових сценаріїв ведення конфлікту з метою досягнення військово-стратегічних цілей. Варто також відмітити, що військова сила у данному виді конфлікту не є вирішальною.

“Гібридна війна” – це форма міжнародного конфлікту, яка поєднує принципово різні типи і способи ведення війн, які скоординовані для досягнення спільних цілей. До особливостей “гібридних війн” відносяться: початок агресії без офіційного оголошення війни, приховування країною-агресором своєї участі у конфлікті; використання нерегулярних збройних формувань; нехтування агресором міжнародних норм ведення бойових дій, чинних домовленостей та угод; взаємні заходи політичного та економічного тиску (за формального збереження зв’язків між двома країнами); широка пропаганда та контрпропаганда з різноманітними методами інформаційно-психологічного впливу з метою дискредитування органів влади; побудова агентурного впливу, політичне маніпулювання та дезінформування; протистояння у кібернетичному просторі.

Аналіз вищезазначених особливостей ведення сучасних військово-політичних конфліктів “гібридного типу” дає підстави для ствердження наявності їх впливу на безпеку життєдіяльності цивільного населення та ведення бізнесу. Наслідками сучасних “гібридних війн” є: прямі втрати серед мирного населення, значна кількість поранених та травмованих осіб; збільшення інтенсивності міграційних процесів, зростання кількості біженців, внутрішньо переміщених та евакуйованих осіб; спад економіки, і як наслідок, зниження рівня життя населення та його соціального захисту; пошкодження та руйнування об’єктів інфраструктури; порушення діяльності систем життєзабезпечення, виникнення осередків ураження від вторинних факторів застосування зброї

(руйнування АЕС, хімічно небезпечних об'єктів, гідротехнічних споруд), нанесення збитків навколишньому середовищу.

Також варто відмітити фактори, які можуть сприяти розвитку гібридного конфлікту. На прикладі України – це, в першу чергу, наявність спільних кордонів з країною-агресором та військових баз, розташованих на її території, вагома чисельність національних меншин, які мають тісні зв'язки з державою-агресором, економічна залежність країни від держави-агресора, а також адміністративна, політична і військова слабкість країни в цілому.

В умовах здійснення євроінтеграційних процесів, невизначеності та конфліктів та в контексті фінансових та економічних криз, міжнародна спільнота усвідомлює, що подальший економічний розвиток повинен будуватися на принципово іншій основі. Він повинен бути пов'язаний з посиленням контролю за ризиками, балансуванням фінансових та нефінансових інтересів та має бути спрямований на стійкий розвиток економіки та суспільства. Одним зі шляхів вирішення ситуації, що склалася в Україні сьогодні, є реалізація концепції соціальної відповідальності бізнесу з врахуванням ризиків, що можуть виникнути в конфліктні часи.

1.2. ПРОБЛЕМИ РЕАЛІЗАЦІЇ ДЕРЖАВНОЇ СОЦІАЛЬНОЇ ПОЛІТИКИ В КОНТЕКСТІ ПОДОЛАННЯ НЕГАТИВНИХ НАСЛІДКІВ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ

Політичні, економічні і соціальні зміни в Україні суттєво змінили пріоритети стратегії як країни в цілому, так і більшості підприємств, соціально відповідальна стратегія яких у конфліктні часи доповнилась такою складовою, як допомога військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих. Зокрема, йдеться про військовий конфлікт, який з квітня 2014 р. до 30 квітня 2018 р. мав назву Антитерористичної операції (АТО), а з 30 квітня 2018 р. був перейменований на операцію Об'єднаних сил (ООС) на території Донецької та Луганської областей.

І з перших днів АТО, коли держава виявилась не готовою до таких дій та налагоджувала функціонування армії, 80 % населення України, як фізичних осіб, так і представників різного за масштабами бізнесу, приєдналось до допомоги в

проведенні АТО, про що 30 квітня заявив сам Президент України П. Порошенко.

З 2014 р. участь в АТО/ООС взяли вже сотні тисяч українців. За офіційною статистикою, станом на 23 серпня 2018 р. в Книгу пам'яті полеглих за Україну [64] внесено 3960 загиблих, де враховано всі бойові та не бойові втрати, яких зазнала Україна в районі проведення АТО/ООС. Дані щодо бойових втрат Збройних Сил України під час АТО (станом на 2 березня 2018 р. – 2378 військовослужбовців [65]) підтверджують важливість вирішення даного питання для родичів загиблих. За неофіційною статистикою втрати є більш масштабними – більше 10 тис. осіб і кількість загиблих продовжує зростати.

По проходженню майже п'яти років після Євромайдану сподівання на стрімкі та реальні економічні реформи в Україні, на жаль, так і не виправдались. Справжнім проявом вшанування пам'яті героїв Небесної Сотні та інших Небесних Тисяч, які загинули у війні на Сході країни, має стати побудова держави по принципам ідеалу, за який Вони віддали життя.

Розуміємо, що після перемоги Революції Гідності країна-агресор зробила все можливе, щоб загальмувати позитивні зрушення в Україні і звести нанівець всі її надбання (зокрема, через анексію АР Крим, штучний конфлікт на Сході та активізацію інструментів гібридної війни). В протилежному випадку, наглядний приклад України міг би стати загрозливим для авторитарного режиму, оскільки показав би, що відстоювання своїх інтересів народом, його немовчання на економічні злочини влади та несприйняття помилкового геополітичного курсу є немарними.

Попри це, гібридна війна проти України не може бути виправданням гальмування реформ та неефективності соціально-економічної політики. Навпаки ж, ми маємо усвідомлювати, що саме реальні реформи і мають стати результативною відповіддю на гібридну війну, що потребує розробки та обґрунтування альтернативного шляху реформування національної економіки з метою ефективнішої протидії гібридній війні та її негативним наслідкам.

Для вирішення поставленого завдання були проаналізовані публікації, що присвячені проблемам реформування економіки та протидії гібридній війні,

⁶⁴ Книга пам'яті полеглих за Україну : [сайт / авт. команда проекту : М. Попов (засновник та ред. кн.) та ін. ; за підтримки Нац. військово-іст. музею України]. Retrieved from <https://memorybook/org.ua>.

⁶⁵ Із початку АТО на Донбасі загинуло 2 тис. 382 українських військових – Генштаб. Retrieved from <http://gordonua.com/ukr/news/war/z-pochatku-ato-na-donbasi-zaginuli-2-tis-382-ukrajinskih-vijskovih-genshtab-234484.html>

зокрема, зазначені проблемні питання піднімають у своїх дослідженнях Margaret S. Bond [66], Russell W. Glenn [67], Frank G. Hoffman [68], David Kilcullen [69], В. Артюх [70], В. Горбулін [71], О. Курбан [72], А. Новак [73], В. Пинзеник [74], Ю. Радковець [75], М. Табахарнюк [76], Л. Чекаленко [77] та інші. Не применшуючи надбання зазначених авторів, вважаємо, що велика кількість проблемних питань у цій сфері залишаються досі не вирішеними.

Поряд зі стрибком у науково-технічному прогресі, на жаль, паралельно відбувається й еволюція методів ведення сучасних війн. Україна відчула на собі останні віяння у цій сфері внаслідок зовнішньої агресії, яка має за мету не дати можливість нашій країні вирватись з економічного занепаду.

Розуміючи, що найліпшим підживленням для підґрунтя сепаратистських настроїв є незадоволене своїм життям населення, агресор активно продовжує цьому сприяти. Виходячи із зазначеного, найефективнішим способом протидії гібридній війні та реінтеграції окупованих територій є реальний прогрес у втіленні економічних реформ в Україні. Такий прогрес можливий лише в контурі суттєвого спрощення умов для ведення бізнесу та трансформації соціальної політики держави.

Далі зазначимо про ключові сфери (рис. 1.4), що, на нашу думку, потребують першочергового реформування, а також окреслимо наше власне бачення щодо конкретних кроків на цьому шляху.

⁶⁶ Bond, Margaret S. Hybrid War: A New Paradigm for Stability Operations in Failing States. Retrieved from <http://www.dtic.mil/cgi-bin/GetTRDoc?AD=ADA468398&Location=U2&doc=GetTRDoc.pdf>

⁶⁷ Glenn, Russell W. Thoughts on “Hybrid” Conflict. Retrieved from <http://smallwarsjournal.com/blog/journal/docs-temp/188-glenn.pdf>

⁶⁸ Hoffman, Frank G. Further Thoughts on Hybrid Threats. Retrieved from <http://smallwarsjournal.com/blog/journal/docs-temp/189-hoffman.pdf>

⁶⁹ Kilcullen, David. The Accidental Guerrilla: Fighting Small Wars in the Midst of a Big One. Retrieved from <https://www.cia.gov/library/center-for-the-study-of-intelligence/csi-publications/csi-studies/studies/vol53no4/intelligence-in-public-literature.htm>

⁷⁰ Артюх, В. Туман “гібридної війни”: чому шкідливо мислити гібридно. Retrieved from <http://commons.com.ua/ru/tuman-gibridnoyi-vijni-chomu-shkidlivo-misliti-gibridno/>

⁷¹ Horbulin, V. (2017). The World Hybrid War: Ukrainian Forefront: Monograph abridged and translated from Ukrainian. – *Kharkiv: Folio*, 158.

⁷² Сучасна гібридна війна: нові форми гібридної агресії. З дослідження О. Курбана “Інформаційні війни у соціальних онлайн-мережах”. Retrieved from <http://ua.racurs.ua/1063-suchasna-gibrydna-viyna-ta-yiyi-vidobrajennya-u-virtualniy-realnosti-chastyna-2>

⁷³ Новак, А. (2011). *Як підняти українську економіку: Монографія*. Київ: Гнозис, 368 с.

⁷⁴ Пинзеник, В. Коні не винні, або Реформи чи їх імітація. Retrieved from http://pynzenyk.com.ua/Achievements/list.php?SECTION_ID=83

⁷⁵ Радковець, Ю. Гібридна війна Росії проти України: уроки та висновки. Retrieved from <https://www.ukrinform.ua/rubric-politics/2107122-gibridna-vijna-rosii-proti-ukraini-uroki-ta-visnovki.html>

⁷⁶ Табахарнюк, М. Окремі реформи результату не приносять. Що треба міняти. Retrieved from <https://www.epravda.com.ua/columns/2017/11/9/630991/>

⁷⁷ Чекаленко, Л. Про поняття “гібридна війна”. Retrieved from <http://veche.kiev.ua/journal/4615/>

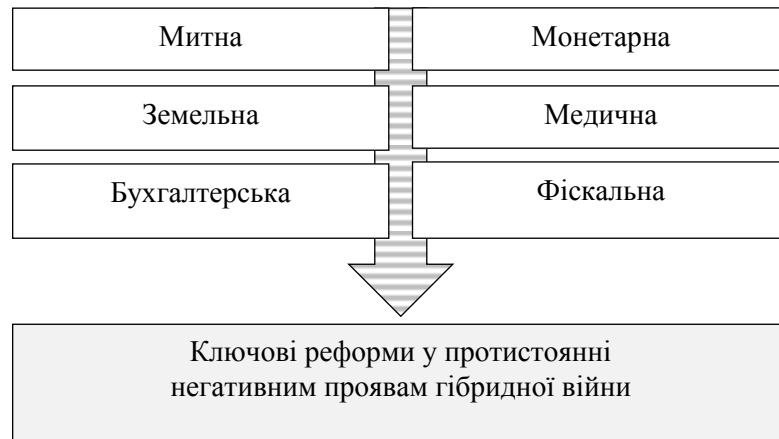


Рис. 1.4. Сфери першочергового реформування в Україні

З кінця 1990-х років в Україні була запроваджена торгівельна протекціоністська політика (яка, в першу чергу, проявлялася не через високі мита, а через ПДВ та “космічний” акцизний збір на імпорتنі товари). Все це здійснювалось під, здавалося б, правильним гаслом – “необхідно захистити національного виробника”. Але що це дало станом на 2018 рік? Чи став наш виробник за ці 20 років конкурентоздатним, чи наблизився до асортименту та до якості продукції сусіднього ЄС? На жаль, в своїй більшості – ні.

І тут виникає закономірне запитання: чому цього не вдалося досягти за ці десятки років, адже в Україні весь цей час оплата праці (що є однією з основних складових собівартості) була в рази меншою, ніж в ЄС? На нашу думку, відповідь на це запитання полягає в тому, що більшість вітчизняних виробників (в першу чергу, тут йде мова про великі корпорації) цю сприятливу ситуацію по захисту від зовнішніх конкурентів використовували лише для того, щоб збирати “вершки” у вигляді надприбутків, які потім не інвестували в достатній мірі для покращення власної продукції. Бо для чого витратитися на кардинальне переобладнання, якщо можна і тут в Україні продавати свою морально відсталу продукцію, адже її і так будуть купляти, бо немає в достатній кількості зарубіжних конкурентів в ціновому сегменті? Малі і середні підприємства переважно виявилися більш далекоглядними в цій ситуації і були б готові до конкуренції на світовому ринку в значно більшій мірі, якби не суттєві інституційні бар’єри з боку держави.

Виходячи з цього, необхідно переглянути національну митну політику, зокрема відмовитись від захмарних акцизів при імпорті товарів, залишивши лише 20 % ПДВ (без жодних інших додаткових митних платежів). Притік дешевих та якісних товарів безперечно стане шоковою терапією для

недобросовісних представників великого корпоративного бізнесу і змусить їх все ж таки у більшій мірі вкладати надприбутки у розвиток виробничих технологій (щоб зрештою виготовляти конкурентоспроможну продукцію на світовій арені), а малий та середній бізнес отримає дешевшу імпорتنу сировину та обладнання (щоб швидшими темпами перейти на виробництво продукції вищого рівня обробки). В результаті отримаємо продукцію, що дійсно затребувана для експорту, а збільшення експорту автоматично забезпечить збільшення надходжень валютної виручки в країну та стабілізацію курсу національної одиниці.

Сьогодні необхідно відмовитись від політики псевдо-захисту національного виробника, а перейти на курс максимальної ліквідації бюрократії та озброїти його посиленою, простою і зрозумілою системою оподаткування (фіскальна політика має передбачати менше податкового тиску на населення та малий бізнес, щоб стимулювати їх купівельну спроможність, та поетапне підвищення ставки податку на прибуток для великих корпорацій).

В контексті стабілізації курсу гривні НБУ має ретельніше здійснювати контроль за наданим рефінансуванням, аби рано чи пізно ця видана грошова маса не опинялася на валютному ринку та не брала участі у валютних спекуляціях (що вже не раз спричиняло штучний стрибок вартості долара). Мінімізувавши спекулятивний та інфляційний фактори, НБУ зможе частіше знижувати рівень облікової ставки, таким чином впливаючи на здешевлення вартості позик на національному ринку кредитування.

Що ж до зняття мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення, то, вважаємо, що з цим питанням ми критично запізнюємось. Реформи в цій сфері необхідно було завершити ще в 90-х роках ХХ століття. Існування мораторію весь цей час фактично не виключало передання права власності на землю через різноманітні схеми, і в той самий час не було відкритого ринку землі, на якому могла б сформуватися реальна незанижена ціна. Таким чином, мораторій призвів до того, що земля таки продавалася за низькою ціною на чорному ринку, але одночасно і не була товаром, який фермер зміг би віддати під заставу в банк, аби отримати кредитні гроші на розвиток власного господарства.

В кінцевому підсумку, переважно успішними фермерськими господарствами стали саме великі агрохолдинги, які відносно дешево орендували посівні площі та які отримують найбільше дотацій з бюджету, адже, як не парадоксально, в Україні на законодавчому рівні встановлений принцип:

чим більше виготовляєш сільськогосподарської продукції, тим більше й отримуєш дотацій.

Аби убезпечити себе від можливих негативних наслідків, перед зняттям мораторію необхідно було зробити податкові канікули щонайменше на 3 роки для фермерського бізнесу, а також залишити з усіх митних платежів на сільськогосподарську техніку та посівні матеріали лише 20 % ПДВ. Таким чином, це б спонукало людей, які мешкають в сільській місцевості, залишатися в селі та відкривати там власний бізнес, а не продавати чи віддавати в оренду за безцінь свою землю.

Додатковим гарантом безпеки у цьому питанні мало стати створення Державного земельного банку, який би пропонував викупити землю у громадян за ціною, не нижчою за певний фіксований мінімум. Аби вирішити проблему дефіциту коштів в такому банку, механізм викупи міг би здійснюватися через довгострокові державні облігації. Це, в свою чергу, тримало б ринкову ціну землі не нижчою за гарантований державою мінімум.

Щодо іншої болючої соціальної теми – медичної реформи, то, на нашу думку, найдоцільніше було б визначити фіксований відсоток в межах ПДФО (наприклад, 5 % з 18 % існуючого ПДФО), який конкретно йтиме на медичне страхування фізичної особи. При такому підході кожна особа, з заробітної плати чи з інших доходів якої сплачується ПДФО, була б автоматично вже застрахована державною чи приватною страховою компанією (на власний вибір фізичної особи). Потрапивши в поліклініку чи лікарню, такій особі необхідно було б зробити лише одну річ – повідомити номер свого страхового свідоцтва. Після цього всі питання оплати медичних послуг – це вже відносини між медичним закладом та страховою компанією, а не головний біль пацієнта.

Паралельно з цим, необхідно зробити податкові канікули на 3 роки для бізнесу в сфері медичних послуг, що неодмінно стимулюватиме відкриття нових приватних медичних закладів та розширення мережі вже існуючих. Існування великої кількості гравців на цьому ринку забезпечить здорову конкуренцію за пацієнта (а точніше, за можливість отримати страховку за надані йому послуги від страхової компанії, що і буде тепер основним джерелом доходів медичного закладу). В такій ситуації державні та приватні медичні заклади дбали б про свою репутацію та намагалися б здобути прихильність клієнта, надаючи послуги дійсно професійно та якісно. В протилежному випадку, вони вимушені будуть піти з цього ринку.

Наразі ж після впровадження медичної реформи в її теперішньому вигляді, ми отримали дивний гібрид – це і не страхова медицина в її чистому вигляді, і це вже не безкоштовна, яка була передбачена Конституцією України. Великий перелік послуг стають платними, проте, одночасно з цим, розмір ПДФО чи іншого податку, який платить фізична особа, не зменшується. В кінцевому підсумку виходить наступне: ми не залишаємо більше коштів на руках у населення, проте вимагаємо платити за медичні послуги просто тепер вже за офіційним преїскурантом.

Вкрай важливо також ліквідувати дихотомію національної системи бухгалтерського обліку: усунути окремі нормативні обмеження, окремі первинні документи та окрему звітність для цілей сплати податків, що штучно виокремлюють податковий облік в ще один підвид бухгалтерського обліку. Насамперед, необхідно скасувати такі податкові звіти як “Податкова декларація з податку на прибуток підприємства”, “Податкова декларація з ПДВ” та “Декларація акцизного податку”. На нашу думку, податок на прибуток, ПДВ та акцизний збір мають сплачуватись на основі фінансового звіту форми № 2 “Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)”, необхідно лише долучити туди рядок “Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)”, рядок “Податок на додану вартість” та рядок “Акцизний збір”.

Щодо адміністрування ПДВ, то тут взагалі доцільно нормативно встановити, що транзакції між платниками ПДВ відбуваються за ціною без ПДВ. За таких умов податковий кредит ніколи не виникатиме, а отже, і зникне сама собою проблема по відшкодуванню ПДВ з бюджету. Внаслідок цього десятки мільярдів гривень залишатимуться на рахунках бізнесу, а не будуть перетікати через Державний бюджет України, де надалі існує висока імовірність їх невчасного повернення та нецільового використання.

Щонайменше на 3 роки необхідно запровадити експериментальну практику по використанню такого інструменту як “зелена картка для ведення бізнесу”. Принцип його дії полягає в наступному: для тих підприємств, що зарекомендували себе як сумлінні платники податків, надається можливість, за бажанням, придбати так звану “зелену картку”, яка звільняє їх від перевірок Державної фіскальної служби та необхідності подання податкової звітності. Вартість такої картки дорівнюватиме сумі сплачених податків платником за попередній рік, проіндексованій на показник інфляції. Таким чином, надходження до бюджету від такого нововведення не зменшаться, а бізнес отримає сприятливе середовище для розвитку.

Щодо іншого соціально резонансного питання – податку на нерухомість, то, на нашу думку, він має стосуватися виключно елітної житлової нерухомості (квартир площею від 300 квадратних метрів та будинків площею від 500 квадратних метрів). Вся інша нерухомість, в тому числі комерційна, за нашою концепцією, звільняється від оподаткування. Це пов'язано з тим, що витрати по сплаті податку на комерційну нерухомість в кінцевому підсумку бізнесом будуть включені в ціну продукції, товарів та послуг, що призведе лише до підвищення загального рівня цін в та не забезпечить очікуваного ефекту для наповнення казни. Платником цього податку фактично стане кінцевий споживач, а не оподатковуваний бізнес.

Також, вважаємо, що оподаткування звичайної житлової нерухомості не відповідає принципу справедливості, адже більшість такої неелітної нерухомості була придбана населенням за доходи, з яких вже були утримані податки. Тоді як значна частка елітної нерухомості була придбана за доходи, факт сплати податків з яких часто викликає певні сумніви.

Найкращим способом боротьби з корупцією є мінімізація виникнення ситуацій в усіх сферах життя країни, в яких імовірний хабарник зустрічається напряму з потенційним хабародавцем. Особливо це стосується дозвільної системи, яка, на нашу думку, має базуватися на декларативному принципі. Кожен, хто хоче створити бізнес, має просто задекларувати ці наміри на спеціальному державному сайті, таким чином автоматично зареєструвавши себе як суб'єкт ведення господарської діяльності. Документи про реєстрацію та інші дозвільні документи мають приходити суб'єктам ведення бізнесу на пошту після запиту на спеціальному державному сайті (без потреби очікувати в чергах в державних установах). До речі, платформа для реалізації цієї ідеї в Україні вже є – це Портал державних послуг iGov.

Інша важлива складова в боротьбі з корупцією – це підвищення заробітної плати державним службовцям. Хоча, усвідомлюємо, що цей інструмент не завжди ефективний, адже чесність неможливо купити. Якщо чиновник нечесний, то яку б високу заробітну плату ми б йому не платили, як би не підвищували міру покарання за корупційні злочини чи як би не удосконалювали порядок державних закупівель в Prozorro, він все одно буде продовжувати шукати способи обходу системи. Справжня боротьба з корупцією – це не так питання хороших законів в країні, як питання моральності її громадян.

Як зазначалось раніше, соціально відповідальна стратегія підприємств, що функціонують в Україні у конфліктні часи, з 2014 р. доповнилась такою складовою, як допомога військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих, проблеми яких не повністю розв'язуються на державному рівні. В офіційних роз'ясненнях вказано, що зміна статусу антитерористичної операції (АТО) на операцію Об'єднаних сил (ООС) жодним чином не вплине на пільги, які отримують учасники АТО. Крім того, особи, які братимуть участь у ООС, матимуть право на статус учасника бойових дій. Вважаємо, що ці зміни будуть стосуватися і членів сімей загиблих військовослужбовців в зоні ООС. Проте, на сьогодні вказані зміни не внесені, а діючий механізм щодо набуття цього статусу для сімей військовослужбовців зони АТО на законодавчому рівні є не деталізованим та викликає багато суперечок.

Процес розвитку вітчизняного законодавства про соціальний статус учасників АТО та їх сімей "...є безсистемним та хаотичним, наслідком чого є його розгалуженість, невпорядкованість, колізійність та прощальність" [78]. Сама ж процедура надання вказаного статусу передбачає збір розширеного переліку документів, що вимагає значних затрат часу та зусиль, а результат є невідомим, оскільки відсутній однозначний підхід соціальних органів до даного питання. Все це є свідченням того, що реалізація державної соціальної політики для даної категорії населення не відбувається на належному рівні.

Станом на 1 вересня 2016 р. статус члена сім'ї загиблого надано понад 6100 членам сімей загиблих учасників АТО [79], і, на жаль, цей показник постійно зростає. Родичам загиблих не тільки доводиться справлятися зі своїм горем, думати про подальше матеріальне забезпечення (адже інколи військовослужбовці зони АТО були єдиними утримувачами сім'ї), а й вирішувати непросте питання про отримання статусу члена сім'ї загиблого військовослужбовця в зоні АТО.

Саме тому науковці, визначаючи першочергові кроки при реформуванні соціальної сфери, поруч з необхідністю впровадження накопичувальної пенсійної системи, створення ринку соціальних послуг, запуску Єдиної бази даних сфери соціального захисту, наголошують на важливості створення

⁷⁸ Чижов, Д.А. (2016). Нормативно-правове забезпечення права на соціальний захист учасників АТО та членів їх сімей. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Юридичні науки*, 845, с. 174

⁷⁹ Верховна Рада. (2017). *Постанова Верховної Ради України Про Рекомендації парламентських слухань на тему: "Державні гарантії соціального захисту учасників антитерористичної операції, Революції Гідності та членів їхніх родин: стан і перспективи"*. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1843-19>

реального плану дій для вирішення проблем учасників АТО, "...підґрунтям для розробки якого стане розроблена комплексна стратегія держави щодо реалізації державної політики на подолання наслідків російської агресії в Україні та попередження подальших соціальних криз" [80]. Незважаючи на вказані дані, соціальна політика в нашій державі, навіть з врахуванням військового конфлікту на Сході України, залишається на другорядних позиціях, тим самим провокуючи посилення соціальної напруги.

Окремі аспекти соціальної політики для учасників АТО все частіше піднімаються в працях дослідників. Зокрема, Л. Воропай [81], О. Корольчук [82], М. Кравченко [83], Л. Кисіль [84], В. Мацько [85], М. Онуфрик [86] досліджують питання надання соціально-економічної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, О. Листопадової [87], Д. Чижов [88] – надання їм правового статусу учасника АТО. Проте не дивлячись на значні напрацювання науковців у досліджуваній темі, залишаються практично не розкритими питання соціального захисту членів сімей загиблих в зоні АТО.

Протягом останніх років здійснюються певні кроки щодо покращення соціального захисту учасників бойових дій, а також членів їх сімей, зокрема:

– відбулося зростання сум виплат членам сімей загиблих військовослужбовців в зоні АТО;

– удосконалено механізм забезпечення житлом сімей загиблих військовослужбовців, який передбачає надходження коштів на придбання житла безпосередньо громадянам;

– створено Єдиний реєстр учасників АТО, який заплановано розширити даними про осіб з інвалідністю внаслідок війни, членів сімей загиблих учасників війни.

⁸⁰ Онуфрик, М. (2016). Соціальна політика в Україні впродовж 25 років: стан, виклики і перспективи. *АГОРА*, 17, С. 48.

⁸¹ Воропай, Л.А. (2016). Соціальний захист учасників АТО як складова державної соціальної політики. Retrieved from <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/conf/2016-5/doc/4/27.pdf>

⁸² Корольчук, О.Л. (2016). Актуальність вивчення питань щодо державного управління медико-соціальним забезпеченням учасників АТО та членів їх сімей. *Інвестиції: практика та досвід*, 15, 47-51

⁸³ Кравченко, М.В. (2015). Основні проблеми соціального захисту учасників АТО. *Аспекти публічного управління*, 11-12. С. 36-43

⁸⁴ Кисіль, Л.Є. (2017). Правове регулювання діяльності органів публічної адміністрації щодо реалізації і захисту прав учасників АТО. *Правова держава*, 28, 314-324

⁸⁵ Мацько, В.А. (2015). Особливості адміністративно-правового механізму забезпечення житлом учасників АТО. *Наука і правоохорона*, 4, 64-69

⁸⁶ Онуфрик, М. (2016). Соціальна політика в Україні впродовж 25 років: стан, виклики і перспективи. *АГОРА*, 17, 41-48.

⁸⁷ Листопадова, О. (2017). Державна політика щодо надання правового статусу учасника АТО. *Актуальні проблеми соціально-правового статусу осіб, постраждалих під час проведення АТО: Зб. матеріалів всеукр.наук.-практ. конф.* К.: Академія праці, соціальних відносин і туризму, 51-54.

⁸⁸ Чижов, Д.А. (2016). Нормативно-правове забезпечення права на соціальний захист учасників АТО та членів їх сімей. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Юридичні науки*, 845, 173-182

Проте, аналіз існуючого стану реалізації соціальної політики для членів сімей загиблих (померлих) військовослужбовців в зоні АТО засвідчив наявність таких основних проблем:

- недосконалість чинного законодавства в частині набуття статусу члена сім'ї загиблого (померлого) військовослужбовця в зоні АТО;
- низька ефективність існуючої системи пільг та компенсацій для членів сімей загиблих військовослужбовців;
- відсутність чіткого контролю за реалізацією соціальних пільг.

Першочергові проблеми, які призводять до зростання соціальної напруги серед учасників АТО та членів сімей загиблих військовослужбовців, обумовлені перешкодами, з якими вони стикаються в ході отримання ними пільг, які передбачені чинним законодавством. Доволі часто такі перешкоди є штучними, проте в ряді випадків вони пов'язані з недосконалістю чинного законодавства. Основні проблеми нормативного характеру зумовлені відсутністю достатнього досвіду створення законодавчих актів в даній сфері. Цьому сприяли також ті факти, що Україна не була готова до війни, до розробки механізму надання матеріальної, соціальної, психологічної допомоги учасникам АТО, членам їх сімей.

На сьогоднішній день питання набуття певною категорією осіб статусу члена сім'ї загиблого, померлого військовослужбовця в зоні АТО регулюється основним нормативно-правовим актом – Законом України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту” [89]. Крім того, чинною є Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку надання статусу особи, на яку поширюється чинність Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту” деяким категоріям осіб” від 23 вересня 2015 р. № 740 [90], якою фактично затверджено процедуру надання статусу особи, на яку поширюється чинність Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”, відповідним категоріям осіб, в т.ч. членам сім'ї загиблих військовослужбовців в зоні АТО.

Хоча, як вже зазначалось, процедура надання статусу члена сім'ї загиблого військовослужбовця є дуже неоднозначною. Зокрема, наочним прикладом є

⁸⁹ Верховна Рада України. (1993). *Закон України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”* Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/3551-12>

⁹⁰ Кабінет Міністрів України. (2015). *Постанова Кабінету Міністрів України “Про затвердження Порядку надання статусу особи, на яку поширюється чинність Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту” деяким категоріям осіб.* Retrieved from <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/248515121>

судова справа 806/1456/17, що розглядалась Житомирським окружним адміністративним судом. Так, в березні 2017 року жінка звернулася до Управління праці та соціального захисту населення (УПСЗН) Богунської районної ради м. Житомира та Житомирського об'єднаного міського військового комісаріату Житомирської області із заявою та відповідними документами для встановлення їй статусу “Члена сім’ї загиблого (померлого) ветерана війни” та видачі відповідного посвідчення. Мотивувала свою заяву в тому числі тим, що хоч і не була офіційною дружиною загиблого, але відповідним рішенням суду встановлено факт її проживання однією сім’єю з загиблим. УПСЗН Богунської районної ради м. Житомира відмовило вказаній жінці у встановленні статусу особи, на яку поширюється чинність Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”, з підстав, що остання не була офіційною дружиною загиблого.

Житомирський об’єднаний міський військовий комісаріат Житомирської області відмовив позивачу навіть у прийнятті документів на розгляд з підстав їх неповноти подання, зокрема, зазначив про відсутність свідцтва про одруження. Тому особа вимушена була звернутись до суду за захистом своїх порушених прав. Житомирський окружний адміністративний суд врахував факт протиправності дій УПСЗН Богунської районної ради м. Житомира та Житомирського об’єднаного міського військового комісаріату Житомирської області та зобов’язав вказані органи повторно розглянути заяви особи щодо встановлення статусу та видачі посвідчення “Член сім’ї загиблого (померлого)” та видати посвідчення з написом “Посвідчення члена сім’ї загиблого”.

Дана справа якнайкраще демонструє неефективність існуючого механізму набуття статусу члена сім’ї загиблого в АТО. Після смерті близької людини особі необхідно не тільки самостійно збирати і подавати документи до різних установ, а й на практиці ще і захищати свої порушені права в судових органах. Тому вважаємо за необхідне перекласти обов’язок збирання документів на командира військової частини, де проходив службу померлий, загиблий (той, що пропав безвісти). Це, у свою чергу, дозволить забезпечити належний рівень соціального захисту та гарантій вказаних осіб. Саме такі командири повинні здійснювати збір і підготовку матеріалів, що будуть слугувати основою для отримання статусу члена сім’ї померлого, загиблого (того, що пропав безвісти) під час участі в АТО. З цією метою буде доцільним доповнити вказаний Закон

України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту” зазначеним додатковим положенням. Саму процедуру та алгоритм дій буде доцільно деталізувати в новій редакції Порядку надання статусу особи, на яку поширюється дія Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”, деяким категоріям осіб.

У зв'язку з наведеним рішенням суду, можливим буде закріплення на офіційному рівні або застосування по аналогії на практиці соціальними органами положень Рішення Конституційного Суду України від 03.06.1999 р. № 5-рп/99 “У справі за конституційними поданнями Служби безпеки України, Державного комітету нафтової, газової та нафтопереробної промисловості України, Міністерства фінансів України щодо офіційного тлумачення положень пункту 6 статті 12 Закону України “Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей” ... (справа про офіційне тлумачення терміна “член сім'ї”)” [91]. Згідно з даним Рішенням, під членом сім'ї військовослужбовця за змістом пункту 6 статті 12 Закону України “Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей”, треба розуміти особу, що перебуває з суб'єктом права на пільги щодо оплати користування житлом і комунальними послугами у правовідносинах, природа яких визначається: кровними (родинними) зв'язками або шлюбними відносинами; постійним проживанням з військовослужбовцем, веденням з ним спільного господарства. Такі ознаки (вимоги) застосовуються диференційовано при конкретному визначенні членів сім'ї, які мають право на названі пільги. Членами сім'ї військовослужбовця можуть бути визнані й інші особи за умов постійного проживання разом з суб'єктом права на пільги і ведення з ним спільного господарства, тобто не лише його (її) близькі родичі (рідні брати, сестри, онуки, дід, баба), але й інші родичі або особи, які не перебувають з військовослужбовцем у безпосередніх родинних зв'язках (неповнорідні брати, сестри; зять, невістка; вітчим, мачуха; опікуни, піклувальники, пасинки, падчерки та інші). Відповідне положення щодо цього буде доцільним передбачити в зазначеному вище Порядку надання статусу особи, на яку поширюється чинність Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”.

⁹¹ Верховна Рада України. (2012). Закон України “Про соціальний і правовий захист військовослужбовців та членів їх сімей”. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v005p710-99>

Резюмуючи викладене, вважаємо за доцільне закріпити на законодавчому рівні наступну процедуру набуття особою статусу члена сім'ї загиблого військовослужбовця в АТО. Командир військової частини протягом відповідного періоду (наприклад, до 20 днів) здійснює збір наступних документів, що направляє до військових комісаріатів областей за місцем обліку померлого, загиблого (того, що пропав безвісти):

- свідоцтво про смерть або повідомлення про загибель особи;
- висновок судово-медичної експертизи (штатної військово-лікарської комісії) (у разі можливості його складення);
- матеріали службового розслідування;
- документи про безпосередню участь в АТО загиблого військовослужбовця.

Таким чином, буде передбачено чіткий і вичерпний перелік документів, що повинен буде зібрати командир військової частини протягом вказаного строку. У наступному, військові комісаріати протягом певного строку (наприклад, 3 днів з моменту отримання від командирів військових частин зазначених вище документів) перенаправляють матеріали до підрозділів соціального захисту населення місцевої державної адміністрації за зареєстрованим місцем проживання особи загиблого військовослужбовця. Такий соціальний підрозділ у строк до 7 днів приймає рішення про надання особі статусу члена сім'ї померлого, загиблого (того, що пропав безвісти). При цьому, від особи, стосовно якої розглядається питання про надання статусу, отримується лише дозвіл на обробку її персональних даних, а також згоду на отримання вказаного статусу. Саме на цьому етапі соціальним органом збираються матеріали (отримується інформація) щодо "сімейного" зв'язку між загиблим та вказаною особою. За результатами прийняття рішення про надання особі зазначеного статусу, підрозділи соціального захисту населення місцевої державної адміністрації інформують власне особу, якій вказаний статус надано, обласні військові комісаріати, які перенаправили документи, а також Державну службу України у справах ветеранів війни та учасників АТО. Таким чином, буде здійснюватись двосторонній контроль прийняття кінцевого рішення про надання особі статусу члена сім'ї загиблого як обласними військовими комісаріатами, так і Державною службою України у справах ветеранів війни та учасників АТО.

Резюмуючи викладене, вважаємо за доцільне закріпити на законодавчому рівні наступну процедуру набуття особою статусу члена сім'ї загиблого військовослужбовця в АТО/ООС (рис. 1.5). Запропонований механізм

забезпечить двосторонній контроль прийняття кінцевого рішення про надання особі статусу члена сім'ї загиблого як обласними військовими комісаріатами, так і Державною службою України у справах ветеранів війни та учасників АТО/ООС.

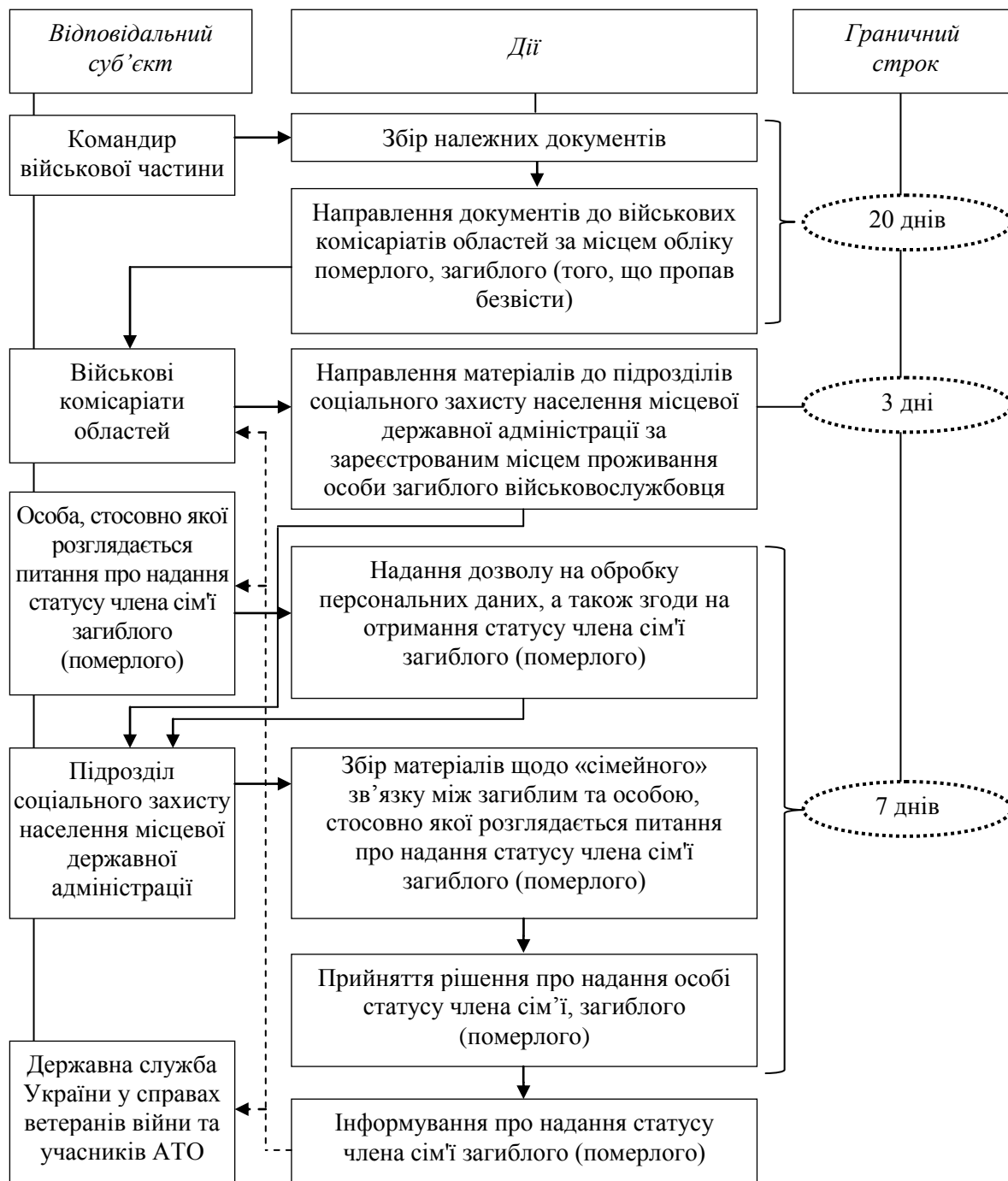


Рис. 1.5. Запропонований механізм отримання статусу члена сім'ї загиблого військовослужбовця в зоні АТО

Участь членів сім'ї загиблого військовослужбовця в зоні АТО згідно запропонованого механізму є мінімальною. З моменту набуття статусу члена сім'ї загиблого (а це приблизно місячний термін), вказані особи матимуть пільги, передбачені статтею 15 Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”, зокрема щодо:

- безоплатного одержання лікарських препаратів та медичних засобів;
- знижок в оплаті за користування житлом;
- використання чергової щорічної відпустки у зручний для них час;
- сплати податків, зборів, мита та інших платежів до бюджету відповідно до податкового та митного законодавства та інших.

Викликає ряд питань і соціальний захист дітей загиблих військовослужбовців в зоні АТО. Незважаючи на те, що 27.02.2018 р. прийнято Закон України № 2300-VIII “Про внесення змін до деяких законів України щодо державної підтримки учасників бойових дій, осіб з інвалідністю внаслідок війни та їхніх дітей для здобуття професійно-технічної та вищої освіти”, він набуває чинності тільки з 1 січня 2019 р., тому вступну кампанію 2018 р. він оминає.

В Україні діє державна програма надання державної цільової підтримки деяким категоріям громадян для здобуття професійно-технічної та вищої освіти, зокрема дітей загиблих військовослужбовців в зоні АТО. Проте для отримання цільової підтримки на навчання та для того, щоб скористатися квотами на вступ, абітурієнт сам повинен подати заяву та відповідні документи до навчального закладу. Проте така допомога надається за рішенням керівника навчального закладу, що підтверджує той факт, що не всі діти зможуть скористатися своїми правами. Вищенаведене є свідченням відсутності чіткого механізму позаконкурсного зарахування в навчальні заклади дітей загиблих військовослужбовців.

Наступним проблемним питанням реалізації соціальної політики для членів сімей загиблих військовослужбовців в зоні АТО є забезпечення для них психологічної допомоги. Не викликає сумнівів надання такої допомоги для демобілізованих учасників АТО, проте надання послуг соціально-психологічної реабілітації для членів їх сімей практично не піднімається. В той же час отримання кваліфікованої допомоги за місцем проживання для даної категорії населення дозволило б своєчасно виявити стресові розлади та мінімізувати їх наслідки.

Враховуючи вищенаведене, логічними є пропозиції науковців [92; 93] щодо необхідності введення електронної реєстрації пільг та компенсацій, яка в умовах впровадження Єдиного реєстру учасників АТО/ООС, дозволить виявити нецільове використання коштів, попередити зловживання, тим самим надасть можливість їх спрямування на пільги для учасників АТО/ООС, членів їх сімей. Крім того, це забезпечить необхідні передумови для довгострокового планування соціальних витрат та фінансування пільг та компенсацій за даним напрямом.

1.3. СТРАТЕГІЯ СОЦІАЛЬНО ВІДПОВІДАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ В ЧАСТИНІ НАДАННЯ БЛАГОДІЙНОЇ ДОПОМОГИ ВІЙСЬКОВОСЛУЖБОВЦЯМ З МІСЦЬ ВІЙСЬКОВИХ КОНФЛІКТІВ, СІМ'ЯМ ПОРАНЕНИХ ТА ЗАГИБЛИХ

Таким чином, держава наразі неспроможна повністю задовольнити потреби, зокрема, військовослужбовців з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих, що є особливою категорією в умовах гібридної війни. Серед наявних в Україні соціальних проблем найбільш актуальними є: житлове питання, особливо у військовослужбовців, багато з яких навіть після звільнення в запас не мають власного житла, соціальні гарантії та матеріальна допомога військовослужбовцям, пенсійне забезпечення.

Гострі соціальні проблеми, а також наявність значного розриву між найбагатшими і найбіднішими частинами населення, який в Україні становить за різними оцінками від 38 до 70 разів [94], є підґрунтям політичної нестабільності та негараздів у державі; недостатні соціальні умови життя унеможливають зміцнення демократичного врядування та інститутів громадянського суспільства. Держава за рядом об'єктивних та суб'єктивних причин невзміє вирішити ці проблеми самотійно, і активна участь бізнесу відіграє суттєву роль в стабілізації соціально-економічного становища в країні.

Питання соціального-економічного захисту військовослужбовців та їхніх сімей набуло особливо важливого значення з врахуванням військово-політичної ситуації, що склалася на сьогодні в державі. Особи, які виконують почесну місію захисника Вітчизни мають відчувати впевненість у тому, що вони та їхні сім'ї

⁹² Кравченко, М.В. (2015). Основні проблеми соціального захисту учасників АТО. *Аспекти публічного управління*, 11-12. С. 41

⁹³ Онуфрик, М. (2016). Соціальна політика в Україні впродовж 25 років: стан, виклики і перспективи. *АГОРА*, 17, С. 48

⁹⁴ Балабан, Р.В., Черінько, І.П. (2009). Соціальні проблеми сучасної України та практичні рекомендації щодо їх вирішення. Журнал "Гетьман". Retrieved from <http://www.hetman.tv/nomera/2009/2009-4-5-28/soz.html>.

будуть захищені державою. Недостатній рівень соціально-економічного захисту військовослужбовців, як свідчить закордонний і вітчизняний досвід, негативно позначається на якісному складі війська, знижує мотивацію, породжує невдоволення та може призвести до негативних наслідків. Слід визнати, що держава не здатна вирішувати поточну ситуацію без допомоги приватного сектора та громадських організацій.

Проблема соціально-економічного захисту військовослужбовців з місць військових конфліктів у частині прав та гарантій, які передбачені законодавством України для таких категорій осіб, на даний час науково не досліджена, у зв'язку з чим це питання на даний час є досить актуальним. Окремі питання з даної теми розглянуті в роботах вітчизняних вчених [95, 96].

Державне регулювання соціально-економічного захисту військовослужбовців з місць військових конфліктів полягає у формуванні системи задоволення певних соціальних потреб, зокрема, щодо психологічної підтримки, матеріальної допомоги, санаторно-курортного лікуванням, гарантій щодо освіти, здійснення протезування в разі втрати функціональних властивостей кінцівок, забезпечення автотранспортом, пільг у сплаті певних видів послуг, пенсійного забезпечення, забезпечення житлом або земельними ділянками, дотримання трудових прав, зокрема щодо збереження місця роботи й середнього заробітку під час участі в АТО/ООС та ін.

У Законі України “Про оборону України” [97] передбачено положення щодо соціально-економічного захисту військовослужбовців з місць військових конфліктів, зокрема серед них:

1) Кабінет Міністрів України забезпечує реалізацію права на соціально-економічний захист військовослужбовців та осіб, звільнених у запас або у відставку, членів їх сімей, а також членів сімей військовослужбовців, які загинули (померли), пропали безвісти, стали інвалідами під час проходження військової служби або потрапили в полон у ході бойових дій (війни) чи під час участі в міжнародних миротворчих операціях;

2) Міністерство оборони України здійснює заходи, спрямовані на реалізацію соціально-економічних і правових гарантій військовослужбовцям, членам їх сімей та працівникам Збройних Сил України, особам, звільненим у запас або відставку, а також членам сімей військовослужбовців, які загинули (померли), пропали

⁹⁵ Горбулін, В. П. (2015). Донбас і Крим: ціна повернення : монографія / за заг. ред. В.П. Горбуліна, О. С. Власюка, Е. М. Лібанової, О. М. Ляшенко. К.: НІСД, 474 с.

⁹⁶ Захистити трудові права демобілізованих учасників АТО. – 27.11. Retrieved from <http://dsvv.gov.ua/aktualni-putannya/zahystyty-trudovi-pravademobilizovanyh-uchasnykivato.html>

⁹⁷ Верховна Рада України. (2000). Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про оборону України” Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2020-14>.

безвісти, стали інвалідами під час проходження військової служби або потрапили в полон у ході бойових дій (війни) чи під час участі в міжнародних миротворчих операціях;

3) Міністерства та інші центральні органи виконавчої влади у взаємодії з Міністерством оборони України у межах своїх повноважень забезпечують виконання законодавства про соціально-економічний захист громадян України у зв'язку з проходженням військової служби.

В Законі не передбачено трактування поняття “соціально-економічний захист” або хоча б пояснення щодо переліку заходів, які можуть бути включені до даного поняття. Діагностика державної політики вказує, що вона характеризується безсистемністю та фрагментарністю здійснюваних заходів, обмеженістю інструментарію проведення кардинальних змін, неврахуванням об’єктивних чинників.

Соціально-економічний захист військовослужбовців з місць військових конфліктів – це локальна, хоча і дуже важлива проблема системи обороноздатності Української держави. Разом з тим, особливої уваги потребують: 1) сім’ї загиблих військовослужбовців (вдови, діти); 2) військовослужбовці, які отримали інвалідність під час ведення бойових дій; 3) військовослужбовці, які отримали поранення під час ведення бойових дій; 4) сім’ї поранених військовослужбовців (дружини, діти); 5) військовослужбовці (учасники АТО /ООС).

Протягом останніх десятиліть роль бізнесу у конфліктних зонах є предметом активних дискусій. Існує думка, що бізнес не несе жодної відповідальності за забезпечення миру. Компанії, які вважають, що забезпечення миру – поза їх відповідальністю, аргументують це тим, що врегулювання конфліктів є політичною сферою, а бізнес має залишатись аполітичним. Однак, за даними дослідження, проведеного Центром “Розвиток КСВ”, більшість компаній вважають, що роль бізнесу в конфліктні часи зростає і залежно від стратегії поведінки компанії в умовах конфлікту можуть бути обрані різні напрями, наприклад відновлення економічної та соціальної інфраструктури та ін.

Усвідомлення власної соціальної відповідальності особливо важливе для бізнесу, оскільки його роль щодо інших суб’єктів суспільства суттєво підвищилась упродовж останніх десятиліть. Саме бізнес може взяти на себе активну роль у розв’язанні суспільних проблем різного рівня (як проблем невеликої громади, так і проблем окремого регіону) та в будь-яких умовах (як в умовах мирного часу, так і в конфліктні часи). Це актуально для України, особливо в умовах, фактично, військового часу.

З метою аналізу внеску бізнесу в розвиток країни у конфліктні часи Центр “Розвиток КСВ” організував конференцію “Корпоративна соціальна відповідальність у конфліктні часи”. На конференції було зазначено, що роль бізнесу в конфліктні часи значно зросла, зокрема, компанії з 2014 р. активно інвестують в розвиток і безпеку персоналу, допомогу Майдану, армії та вимушеним переселенцям, в побудові стратегічних планів розвитку бізнесу, присутні плани на випадок військових дій.

Крім того, було визначено основні рекомендації компаніям щодо здійснення соціально відповідальної діяльності в умовах конфліктів: 1) розпочати з малих проектів; 2) бути ініціативнішими і самостійно пропонувати допомогу; 3) великим компаніям – допомагати у відбудові інфраструктурних об’єктів; 4) малому та середньому бізнесу – допомагати пораненим бійцям (наприклад, компанія “РІТО” щомісячно надсилає двом пораненим бійцями 10 % від прибутку⁹⁸).

Тенденція соціального інвестування зросла в останні роки та стала способом розширення соціальної відповідальності компаній. Щороку сума соціально відповідальних інвестицій стабільно зростає, що свідчить про значне оновлення корпоративної соціальної відповідальності [99]. Зокрема, за даними Global Impact Investing Network, в 2009 р. ринок імпаکت-інвестицій складав 50 млрд. дол., в 2015 – 77 млрд. дол., а в 2017 р. вже досяг 114 млрд. дол.^[100], що дозволяє з впевненістю стверджувати, що концепція корпоративної соціальної відповідальності набуває все більшої популярності та розглядається як стратегія подальшого розвитку бізнесу у всьому світі, а постановка в фокус діяльності досягнення цілей сталого розвитку не є суто витратним проектом, який можуть собі дозволити лише великі корпорації, а є інвестиційним проектом, який дозволяє одночасно досягати соціальні, екологічні та економічні цілі^[101]. Підприємці розуміють, що вимоги соціально відповідального інвестування є викликом часу, оскільки саме їхня робота зробила суспільство та навколишнє середовище таким, яким воно є сьогодні. І якщо компанії не змінять стратегію розвитку бізнесу в цілому, то найближчим часом можна очікувати не лише глобальну природну катастрофу, а й соціальну.

Представники бізнесу також стикаються з моральними та етичними дилемами. Завдяки впровадженню та розвитку корпоративної культури та соціальної відповідальності бізнес може ефективно реагувати на виклики кризових часів, а також допомогти у подоланні конфлікту.

⁹⁸ Івасенко. (2014). Десять правил успішного бізнесу від Девіда Рокфеллера. Retrieved from <http://businessua.com/intervyu/10-pravil-uspishnogo-biznesu-vid-devida-rokfellera-10855.html>.

⁹⁹ Keefe, J. and Keefe, J. (2018). Why social impact investing is going mainstream. Retrieved from <https://www.pbs.org/newshour/nation/social-impact-investing-going-mainstream>.

¹⁰⁰ Annual Impact Investor Survey (2017) Retrieved from <https://thegiin.org/knowledge/publication/annualsurvey2017>

¹⁰¹ Жиглей, І.В. (2017). Імпаکت-інвестування: від благодійності до фінансової вигоди. *Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб’єктів суспільного інтересу: тези виступів Міжнарод. наук. конф.* Житомир: О.О. Євенок, 480, с. 220

Прикладами компаній, які активно допомагають постраждалим внаслідок АТО/ООС, є ЮФ “Василь Кісіль і Партнери” [102] (підтримує ГО “Ініціатива Е+”, яка допомагає дітям військових і героїв загиблих у АТО/ООС), “Метінвест” (забезпечення продуктами харчування, товарами першої необхідності та допомога вимушеним переселенцям)[103], “Оболонь” [104] (надає благодійну підтримку Організації інвалідів війни та Збройних сил України Оболонського і Святошинського районів Києва, Військово-морським Збройним силам України (частина А0235), Центральному управлінню військ РХБ захисту головного управління оперативного забезпечення Збройних Сил України), ”РІТО”, ЛТІ; Platinum Bank, Syngenta, Shell, Zarina, PwC, “1+1 медіа”, Life, “Фуршет”, “Епіцентр К”, “Фокстрот”, АТ “Райффайзен Банк Аваль”, “Мрія”, УкрСіббанк, Avon, “Небесна криниця”, “Правекс-банк”, “Портінвест” та інші.

Зважаючи на відмінність компаній (за сферою діяльності, розміром і географією), кожна компанія має свою специфіку реалізації соціально відповідальної стратегії діяльності в конфліктні часи.

У складній політичній та економічній ситуації в Україні дуже важливо, щоб бізнес не скорочував свої соціально відповідальні програми, а навпаки робив їх максимально ефективними в умовах викликів сьогодення. Але при масштабі проблем навіть тих категорій, що розглядаються в цьому пункті, необхідним є об’єднання зусиль як на мікро-, так і на мезо- і макрорівнях.

Так, в цілях розвитку взаємодії підприємств, держави та місцевої громади необхідним є обґрунтування необхідності побудови стратегії соціально відповідальної діяльності підприємств в частині надання благодійної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім’ям поранених та загиблих.

Управління підприємством вимагає систематичної інформації про господарські процеси, їх характер і обсяг, про наявність матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, їх використання, про фінансові результати діяльності. Основним джерелом такої інформації є дані бухгалтерського обліку, що узагальнюються у фінансовій звітності, яка використовується не тільки для економічного аналізу діяльності окремого підприємства з метою одержання інформації, необхідної для управління, а й для узагальнення результатів у масштабі економіки загалом.

Жодна зі стратегій корпоративної соціальної відповідальності в Україні не мала пункту про допомогу армії, військовим, пораненим та їх сім’ям. Зовнішні

¹⁰² Vasil Kisil & Partners. (2018). Сталій розвиток. Retrieved from <http://vkr.ua/ua/about/responsibility>.

¹⁰³ Група Метінвест надає допомогу містам у зоні АТО. (2018). Retrieved from <https://www.metinvestholding.com/ua/press/news/show/3443?year=2014>

¹⁰⁴ Report.obolon.ua. (2018). Звіт сталого розвитку корпорації “Оболонь” / Спонсорство і благодійність. Retrieved from <http://report.obolon.ua/ua/society/sponsorship>.

обставини відкорегували спрямування благодійних бюджетів великих підприємств, а для малого і середнього бізнесу – стали мотивом, який багатьох підприємств спонукав уперше приєднатися до суспільно корисних ініціатив. Український бізнес бере найактивнішу участь у волонтерському русі, поєднавши свої дії з волонтерськими організаціями, а також реалізує безліч власних проєктів, допомагаючи постраждалим внаслідок АТО/ООС.

Стратегічний підхід до соціальної відповідальності бізнесу спрямований на вирішення внутрішніх і зовнішніх проблем соціального, екологічного та економічного характеру, що безпосередньо впливають на основну діяльність підприємства відповідно до його стратегічних інтересів, з метою довгострокового підвищення стійкості бізнесу.

Основними етапами розробки та реалізації соціально відповідальної стратегії підприємств в умовах гібридної війни в частині надання благодійної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих є п'ять етапів (рис. 1.6):

Ф О Р М У В А Н Н Я С Т Р А Т Е Г І Ї С В І Д	ЕТАП 1. Аналіз ситуації (розробка “карти проблем”)
	* ідентифікація найбільш гострих соціально-економічних проблем → соціально-економічне забезпечення постраждалих внаслідок АТО/ООС * визначення цільової групи → набувачі та отримувачі допомоги * ідентифікація потреб набувачів та отримувачів допомоги
	ЕТАП 2. Формування стратегія соціально відповідальної діяльності підприємства
	* визначення принципів реалізації стратегії (динамічність, підпорядкування загальній меті підприємства, комплексність) * визначення мети стратегії (забезпечення сталого розвитку на основі принципів соціальної відповідальності, а також ефективної моделі управління компанією, що відповідає викликам в умовах конфлікту) * визначення завдань стратегії (розвиток благодійних ініціатив, реалізація соціальних проєктів, здійснення цільових соціальних інвестицій)
	ЕТАП 3. Обговорення та затвердження стратегії
	* розробка проєкту * обґрунтування обсягів фінансування * визначення критеріїв оцінки якості та ефективності впровадження соціальних програм
	ЕТАП 4. Впровадження стратегії
	* визначення осіб відповідальних за реалізацію соціальних проєктів та програм * реалізація заходів з впровадження соціальних проєктів та програм
	ЕТАП 5. Контролінг та оприлюднення інформації
	* моніторинг → аналіз → корегування * складання та подання звітності * оприлюднення звітності

Рис. 1.6. Етапи формування стратегії соціально відповідальної діяльності підприємств у конфліктні часи

Особливо важливим є перший етап. На цьому етапі необхідно визначити пріоритетну проблему та цільову групу, на вирішення якої буде спрямована стратегія підприємства, географію стратегії, тобто на якій території буде здійснюватися її реалізація. Проблеми, тенденції та задачі побудови соціально відповідальної стратегії підприємств щодо військовослужбовців з місць військових конфліктів, сімей поранених та загиблих в тісній співпраці з державними органами на основі ідентифікації їх потреб у соціальному захисті.

На даному етапі підприємство визначає за якими напрямками буде реалізовувати стратегію (надання адресної допомоги конкретним особам, інвестиції в розвиток соціальної інфраструктури і впровадження інновацій у соціальній сфері, реалізація чи фінансування соціальних проектів, спрямованих на вирішення загальних соціальних проблем). Дані напрями виокремлені з метою визначення підприємством конкретного напрямку, який буде пріоритетним при прийнятті рішення щодо спрямування активів підприємства на вирішення соціально-економічних проблем військовослужбовців з місць військових конфліктів, сімей поранених та загиблих в зоні АТО/ООС. Тобто, надавати благодійну допомогу конкретним особам (наприклад, військовослужбовцям, сім'ям поранених та загиблих в зоні АТО), спрямовувати допомогу лікарням та іншим закладам соціальної сфери або надавати допомогу для реалізації чи фінансування соціальних проектів.

Крім того, підприємство визначатиме у якій формі відбуватиметься надання допомоги (грошові кошти; товарно-матеріальні цінності; надані послуги, виконані роботи; робочий час працівників).

Відповідно, на цьому етапі визначатимуться набувачі: 1) сім'ї загиблих військовослужбовців (вдови, діти); 2) військовослужбовці, які отримали інвалідність під час ведення бойових дій; 3) військовослужбовці, які отримали поранення під час ведення бойових дій; 4) сім'ї поранених військовослужбовців (дружини, діти); 5) військовослужбовці (учасники АТО/ООС) та отримувачі (благодійні організації, а саме: благодійне товариство, благодійний фонд, благодійна організація, благодійна установа) такої допомоги.

Крім того, підприємство визначає джерела забезпечення виконання стратегії (операційні витрати або створення резерву). Пропозиції щодо класифікаційної ознаки за джерелами забезпечення надання підприємством благодійної допомоги є важливими для організації їх обліку: для можливості систематичного здійснення таких операцій необхідним є створення резерву, а

для підприємств, які одноразово надають допомогу, достанім буде списання таких витрат за рахунок поточних операційних витрат підприємства.

Другим етапом є розробка стратегії, а саме: визначення принципів, мети та завдань. На даному етапі розробляється робочий план та бюджет, здійснюється аналіз альтернативних заходів для досягнення цілей, складання календарного плану, розробка системи моніторингу.

Третім етапом є обговорення та затвердження стратегії. Наступним етапом є безпосереднє впровадження стратегії та останній етап передбачає контролінг результатів, що більш детально висвітлено в 4 розділі монографії.

1.4. СТИМУЛЮВАННЯ БІЗНЕСУ ТА АЛЬТЕРНАТИВНІ ІНСТРУМЕНТИ ДІАЛОГУ МІЖСЕКТОРНОГО ПАРТНЕРСТВА ДЛЯ РЕАЛІЗАЦІЇ КОНЦЕПЦІЇ СОЦІАЛЬНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ БІЗНЕСУ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ

Одним зі шляхів стимулювання бізнесу в реалізації ним соціально відповідальних заходів, в тому числі щодо ветеранів АТО/ООС, є податкова реформа на місцевому рівні.

Зі зниженням ставки єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ) до 22 % очікувалось, що ситуація з виплатою зарплати в "конвертах" та з неофіційним працевлаштуванням працівників по Україні кардинально зміниться. Не отримавши бажаного ефекту, сьогодні держава намагається боротися з цією проблемою шляхом посилення перевірок та накладання суттєвих за розмірами штрафів – 30 мінімальних заробітних плат. При очікуваній в 2019 році мінімальній заробітній платі в 4 170 гривень [¹⁰⁵] штраф буде становити 125 100 гривень.

Часто зниження лише ставки внеску для отримання швидкого та бажаного позитивного ефекту недостатньо, необхідно, щоб були прибрані бюрократичні перешкоди в адмініструванні та була забезпечена глибока симпліфікація у його сплаті та звітності. Це архіважливий фактор, що здійснює вагомий вклад у формування індексу економічної свободи країни.

На даний час місце України у рейтингу економічної свободи залишає бажати кращого. Відповідно до дослідження The Heritage Foundation у співпраці

¹⁰⁵ 24 канал. (2018). Наскільки виросте "мінімалка" у 2019 році: заява Гройсмана. Retrieved from https://24tv.ua/naskilki_viroste_minimalka_u_2019_rotsi_zayava_groysmana_n1028126

з The Wall Street Journal [¹⁰⁶], в 2018 році Україна набрала 51,9 балів зі 100 можливих та посіла у рейтингу 150-те місце із 180 країн світу. Таким чином, Україна вчергове опинилася в групі країн з переважно невеликою економікою (країна оцінена останньою серед 44 країн Європи, а її бал нижчий середніх регіонального та світового показників). Важливо зазначити, що протягом всієї історії існування цього рейтингу (розпочинаючи з 1995 року) значення індексу України жодного разу не перевищувало 56 балів із 100 можливих.

Цю невтішну ситуацію можливо змінити шляхом зменшення рівня корупції та докорінного спрощення національної податкової системи. На одному з можливих прикладів такого спрощення далі і буде акцентована увага, а також будуть викладені власні роздуми щодо його економічної та соціальної доцільності в умовах гібридної війни.

Мета проведеного дослідження полягає в розробці та обґрунтуванні альтернативної моделі стимулювання малого бізнесу шляхом спрощення адміністрування Єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ), податку на доходи фізичних осіб (ПДФО) і військового збору, а також ефективного функціонування інструментів діалогу міжсекторного партнерства для виконання концепції соціальної відповідальності бізнесу в умовах гібридної війни.

Для вирішення поставленого завдання були проаналізовані публікації, що присвячені проблемним питанням гібридної війни та нюансам стимулювання економіки в контексті податкової симпліфікації, зокрема, зазначені проблемні питання піднімають у своїх дослідженнях наступні вітчизняні та зарубіжні автори: І. С. Бондаренко [¹⁰⁷], В. П. Горбулін [¹⁰⁸], С. К. Полумієнко [¹⁰⁹], R. Awasthi, N. Bayraktar [¹¹⁰], S. D. Bachmann, A. Paphiti [¹¹¹], A. Bogdan [¹¹²], S. Dean [¹¹³], J. C. Fleming [¹¹⁴], C. Fuest, A. Peichl, T. Schaefer [¹¹⁵],

¹⁰⁶ The Heritage Foundation. (2018). *Index of Economic Freedom*. Retrieved from <https://www.heritage.org/index/ranking>

¹⁰⁷ Бондаренко, І. С. (2016). Соціально-комунікаційні техніки та ресурси у війнах нового покоління. *Держава та регіони. Сер. Соц. комунікації*, 3, 13-17.

¹⁰⁸ Горбулін, В. П. (2017). *Світова гібридна війна: український фронт: колективна монографія*. Київ: НІСД, 494 с.

¹⁰⁹ Полумієнко, С. К. (2017). Гібридна війна, її окремі передумови, стратегії та наслідки. *Вісник Національної академії наук України*, 8, 72-82.

¹¹⁰ Awasthi, R. & Bayraktar, N. (2014). Can Tax Simplification Help Lower Tax Corruption?. *World Bank Policy Research Working Paper*, 6988. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=2475075>

¹¹¹ Bachmann, S.D. & Paphiti, A. (2016). Russia's Hybrid War and Its Implications for Defence and Security in the United Kingdom. *Scientia Militaria – South African Journal of Military Studies*, Vol. 44, 2, 28–67. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=2916210>

¹¹² Bogdan, A. (2018). Ukrainian Conflict – A New Type of Warfare. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3127435>

¹¹³ Dean, S. (2011). Tax Deregulation. *New York University Law Review*, Vol. 86, 2, 387. Retrieved from <http://www.nyulawreview.org/sites/default/files/pdf/NYULawReview-86-2-Dean.pdf>

W. G. Gale [116], J. Kahn [117], M. Lobel [118], G. L. Lux [119], M. Osiichuk, O. Shepotylo [120], A. Rabushka [121], S. Reeves, R. Barnsby [122], J. Sebastian [123], G. G. William, J. Holtzblatt [124] та інші. Жодним чином не применшуючи надбання зазначених авторів, вважаємо, що велика кількість проблемних питань у цій сфері залишаються досі не вирішеними.

Якщо взяти до уваги офіційну статистику, то з початку 2018 року в Україні зросла кількість платників ЄСВ та застрахованих осіб. Так, за даними Державної фіскальної служби [125], станом на 1 січня 2018 року кількість платників ЄСВ склала 4,2 млн., при цьому станом на 1 серпня 2018 року їх кількість зросла на 144,6 тисяч до 4,3 млн., збільшилась також на 76,7 тисяч і кількість застрахованих осіб (з 10,6 млн. станом на 1 січня до 10,7 млн. станом на 1 серпня відповідного року).

Проте, таке підвищення – це більше результат активної кампанії масових перевірок роботодавців контролюючими органами, а не стратегічно продуманих стимуляційних та заохочувальних заходів. Постановою Кабінету Міністрів України від 26 квітня 2017 року № 295 [126] було затверджено порядок раптових перевірок підприємств на наявність неоформлених працівників. Перевірки можуть здійснюватися як з виїздом на місце, так і без виїзду інспектора. Власне самі інспекційні відвідування проводяться: 1) за зверненням працівника про порушення відносно нього законів про працю; 2) за зверненням фізичної особи,

¹¹⁴ Fleming, J. C. (2015). Some Cautions Regarding Tax Simplification. *Tax Simplification, Chapter 14* (Evans, Krever & Mellor eds.) *Kluwer Law International, BYU Law Research Paper*, 16-15. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=2709529>

¹¹⁵ Fuest, C., Peichl, A. & Schaefer, T. (2006). Does Tax Simplification Yield More Equity and Efficiency? An Empirical Analysis for Germany. *Finanzwissenschaftliche Diskussionsbeiträge Paper*, 06-5. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.931129>

¹¹⁶ Gale, W. G. (2001). Tax Simplification: Issues and Options. *Tax Notes, Vol. 92, 11*. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=282520>

¹¹⁷ Kahn, J. (2018). Hybrid Conflict and Prisoners of War: The Case of Ukraine. *SMU Dedman School of Law Legal Studies Research Paper*, 381. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=3127020>

¹¹⁸ Lobel, M. (2009). Simplifying the Tax System Will Help Our Economy. *Tax Analysts*, 66-67.

¹¹⁹ Lux, G. L. (2003). Simplified Tax System: A Counterculture Proposal. *iUniverse*, 120.

¹²⁰ Osiichuk, M. & Shepotylo, O. (2018). Conflict and Well-Being of Civilians: The Case of Russian-Ukrainian Hybrid War. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3102215>

¹²¹ Rabushka, A. (1993). A Simplified Tax System. *Hoover Press*, 33.

¹²² Reeves, S. & Barnsby, R. (2012). The New Griffin of War: Hybrid International Armed Conflicts. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=2295110>

¹²³ Sebastian, J. (2009). A Handbook for Tax Simplification. *International Finance Corporation*. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/317341468335679099/A-handbook-for-tax-simplification>

¹²⁴ William, G. G. & Holtzblatt, J. (2000). The Role of Administrative Factors in Tax Reform: Simplicity, Compliance, and Administration. *US Tax Reform in the 21st Century, Cambridge University Press*. Retrieved from <https://ssrn.com/abstract=257189>

¹²⁵ Finance.ua. (2018). Детинізація зарплат: в Україні на 4% збільшилася кількість платників ЄСВ. Retrieved from <https://news.finance.ua/ua/news/-/434382/detinizatsiya-zarplat-v-ukrayini-na-4-zbilshylasya-kilkist-platnykiv-yesv>

¹²⁶ Деякі питання реалізації статті 259 Кодексу законів про працю України та статті 34 Закону України “Про місцеве самоврядування в Україні”, Кабінет Міністрів України; Постанова від 26.04.2017 № 295. Retrieved from <https://www.kmu.gov.ua/ua/npas/249951759>

відносно якої порушено правила оформлення трудових відносин; 3) за рішенням керівника контролюючого органу. В окремих випадках перевірка може проводитися за рішенням суду, з повідомленням правоохоронних органів або на підставі інформації профспілкових організацій, Державної служби статистики, Державної фіскальної служби, Пенсійного фонду. Щодо тривалості перевірки, то вона не може перевищувати 10 робочих днів для суб'єктів мікропідприємництва та 2 робочих дні – для малого підприємництва. Вимога інспектора праці про надання для ознайомлення документів або їх копій є обов'язковою для виконання. При чому, якщо представник органу контролю вважатиме, що попередження про перевірку завадить інспекції, він може діяти без попереднього інформування [127].

Найбільше розчаровує те, що малий бізнес на спрощеній системі оподаткування, який, відповідно до даних Державної фіскальної служби, за вісім місяців 2018 року вже сплатив до місцевих бюджетів 19 млрд. грн. єдиного податку (левова частку сплаченого податку забезпечили фізичні особи-підприємці – 13,5 мільярдів гривень) [128], сьогодні зобов'язаний при прийнятті на роботу працівника виконувати всі ті ж вимоги трудового законодавства, що стосуються і великих юридичних осіб-працедавців на загальній системі оподаткування.

З одного боку, це зрозуміло, адже, якщо підприємець використовує найману працю, він виступає у ролі роботодавця відповідно до підпункту 14.1.222 Податкового кодексу України [129] та частини 1 статті 1 Закону України “Про організації роботодавців, їх об'єднання, права і гарантії їх діяльності” [130], але, з іншого боку, якщо мова йде про малий бізнес на спрощеній системі оподаткування, то тут логічно мали би мати місце і суттєво спрощені процедури працевлаштування. Натомість, працівник має право приступити до роботи у бізнесмена-спрощенця після повного дотримання вимог статті 24 Кодексу законів про працю України [131], тобто, лише після того, як: 1) буде укладено трудовий договір; 2) буде оформлено наказ (розпорядження) фізичної особи-

¹²⁷ Finance.ua. (2017). Неоформлених працівників в Україні вже можна перевіряти без попереджень. Retrieved from <https://news.finance.ua/ua/news/-/400704/neoformlenyh-pratsivnykiv-v-ukrayini-vzhe-mozhna-pereviriyaty-bez-poperedzhen>

¹²⁸ Економічна правда. (2018). З початку року "спрощенці" сплатили 19 мільярдів гривень — ДФС. Retrieved from <https://www.epravda.com.ua/news/2018/09/24/640887/>

¹²⁹ Податковий кодекс України, Верховна Рада України; Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

¹³⁰ Про організації роботодавців, їх об'єднання, права і гарантії їх діяльності, Верховна Рада України; Закон від 22.06.2012 № 5026-VI. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5026-17>

¹³¹ Кодекс законів про працю України, Верховна Рада України; Кодекс від 10.12.1971 № 322-VIII. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>

підприємця про прийняття на роботу; 3) буде повідомлено Державну фіскальну службу про найм працівника [132].

Розуміючи абсурдність такого стану речей, пропонуємо альтернативну модель працевлаштування працівників до фізичних осіб-підприємців на 2-й групі спрощеної системи оподаткування. Суть пропозиції полягає у створенні спеціального офіційного державного сайту, через який такі підприємці (зі смартфона, планшета чи десктопу) зможуть внести базові дані про працівника, якого збираються найняти, та отримати рахунок на оплату ПДФО, військового збору та ЄСВ по потенційному працівнику (на власний вибір роботодавця, буде можливість згенерувати платіж в розрахунку на один робочий день, тиждень, місяць, квартал або рік, залежно від бажаного терміну працевлаштування).

Оплативши у зручній формі рахунок, підприємець отримає в паперовій чи електронній формі універсальний чек про здійснену оплату, цей чек виступатиме єдиним необхідним підтвердженням офіційного працевлаштування працівника та буде одночасно заміняти всі інші документи, в тому числі звітні податкові декларації.

На перших етапах запровадження такий новий підхід міг би стосуватися виключно найнятих працівників, що є ветеранами АТО/ООС. В разі успішності пілотного проекту, в подальшому така спрощена процедура могла би охоплювати всіх без винятку працівників, яких наймає фізична-особа підприємець на 2-й групі єдиного податку. До того ж, відповідно до законодавства [133], в межах даної групи кількість найнятих працівників не може перевищувати 10 осіб, що виступає додатковою протидією можливим недобросовісним податковим махінаціям та оптимізаціям, які гіпотетично можуть виникати після впровадження описаних вище пропозицій у дію (рис. 1.7).

¹³² Приватний підприємець. (2018). Наймані працівники в приватного підприємця. Порядок оформлення на роботу та звільнення. Retrieved from <http://chp.com.ua/spravochnik/item/47026-najmani-pratsivniki-v-privatnogo-pidpriemtsya-poryadok-oformlennya-na-robotu-ta-zvilnennya>

¹³³ Податковий кодекс України, Верховна Рада України; Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

Існуючі обов'язкові елементи при оформленні працівника фізичною особою – підприємцем на 2-й групі спрощеної системи оподаткування	Запропонований порядок при оформленні працівника фізичною особою – підприємцем на 2-й групі спрощеної системи оподаткування
Трудовий договір	Внесення основних даних про працівника на спеціальному офіційному державному сайті та автоматична генерація рахунку для сплати відповідних податків, зборів та внесків по працівнику
Наказ (розпорядження) про прийняття на роботу	
Повідомлення ДФС про прийняття на роботу	<p>Універсальний чек про оплату ПДФО, військового збору та ЄСВ буде єдиним необхідним підтвердженням офіційного працевлаштування працівника та буде одночасно замінити всі інші документи, в тому числі податкову звітність</p>
Трудова книжка	
Табель обліку робочого часу	
Штатний розпис	
Сплата ПДФО, військового збору та ЄСВ	
Складання та подання відповідної податкової звітності	

Рис. 1.7. Порівняння існуючої та запропонованої процедури працевлаштування працівника фізичною особою-підприємцем на 2-й групі спрощеної системи оподаткування

Запропонована модель дозволяє сприяти виведенню з тіні неоформлених працівників, проте не під тиском частих перевірок та високих штрафів, а через заохочення максимально простою процедурою офіційного працевлаштування та звітності. Перевагою також є те, що впровадженню зазначеного пілотного проекту зробить важливий внесок у боротьбу з безробіттям серед учасників АТО/ООС. Актуальність пропозицій підтверджується офіційною статистикою по кількості безробітних серед ветеранів АТО/ООС, що звернулися за допомогою до Державної служби зайнятості в Житомирській області. За період січень-вересень 2018 року цей показник становив 1 114 осіб. Аналогічний показник в цілому по Україні за відповідний період становив 20 000 осіб [134].

¹³⁴ Державна служба зайнятості. (2018). Інфографіка. Retrieved from <https://www.dcz.gov.ua/analytics/67>

Сьогодні також важливим інструментом подолання наслідків агресії проти України є продумана модель взаємозв'язку між трьома секторами економіки: державним, комерційним та некомерційним. Вся суть такої ефективної взаємодії полягає в обґрунтованій розстановці пріоритетів та правильному розподілу ролей. На нашу думку, пріоритетом взаємодії між цими секторами економіки має бути вирішення, насамперед, двох основних проблем: 1) безробіття серед ветеранів АТО/ООС та переселенців; 2) перепони для надання благодійної допомоги ветеранам АТО/ООС, їх сім'ям та переселенцям (див. п. 1.2-1.3).

Щодо подолання проблеми безробіття, то розподіл ролей між секторами може бути наступним: державний сектор має взяти на себе функцію надання грантів комерційному сектору для перекваліфікації ветеранів АТО/ООС та переселенців, далі комерційний сектор за кошти отриманого гранту проводить перекваліфікацію та отримує потенційних працівників із вміннями, заточеними під особливості їх конкретного підприємства, тоді як некомерційний сектор у вигляді благодійних організацій та фондів виступає у ролі медіатора між комерційним сектором та безробітними, яких шукає, реєструє та направляє на перекваліфікацію.

На жаль, шокує остання невтішна статистика самогубств військовослужбовців, що були задіяні в АТО/ООС. І хоча в даному питанні немає однозначності: за одними джерелами, більше ніж 1 тисяча осіб, які брали участь в АТО на сході України, наклали на себе руки [135], за іншими даними, від початку бойових дій вчинили самогубство щонайменше 554 військових (офіційна статистика ЄРДР станом на 01.04.2018 року) [136], – цифри вражають та глибоко ранять. Це запізнілий сигнал про наявність величезних проблем з ресоціалізацією учасників бойових дій та необхідність альтернативних, більш ефективних, підходів до адаптації ветеранів до мирного життя.

Однією з надважливих форм ресоціалізації, на нашу думку, є професійна затребуваність та зайнятість на роботі, яка б приносила не тільки достатнє матеріальне забезпечення, а й моральне задоволення. В цьому контексті пропонуємо двовекторну модель боротьби з безробіттям серед ветеранів.

Перший вектор передбачає стимулювання процесу працевлаштування ветеранів на існуючі підприємства незалежно від форми власності. Сутність

¹³⁵ Українська правда. (2018). Більше тисячі ветеранів АТО наклали на себе руки – комітет Ради. Retrieved from <https://www.pravda.com.ua/news/2018/04/24/7178581/>

¹³⁶ РБК-Україна. (2018). Матіос: в ЄРДР повідомили про 554 факти самогубств серед учасників АТО. Retrieved from <https://www.rbc.ua/ukr/news/matios-erdr-soobshchili-554-faktah-samoubiystv-1524704260.html>

пропозиції полягає в тому, аби місцеві органи влади надавали бізнесу (саме тим підприємствам, які працевлаштовують у себе ветеранів) пільгу по податку на нерухомість (який, відповідно до законодавства, є місцевим податком). Пільга має забезпечити можливість місцевим роботодавцям зменшувати суму свого квартального податку на нерухомість на суму місячного (саме за перший місяць відповідного кварталу) фонду оплати праці ветеранів, що працюють на відповідному підприємстві. Вважаємо, існування такого пільгового періоду необхідно передбачити з 01 січня 2019 року щонайменше до кінця 2021 року.

Як елемент протидії маніпуляціям у сфері оподаткування з боку роботодавців, пропонуємо передбачити ліміт максимальної заробітної плати, вище якого заробітну плату не дозволяється включати в суму пільги. Аналогічно як з ЄСВ, ця сума має бути не більше 15 мінімальних заробітних плат в розрахунку на одного такого працівника. Таким чином, це дозволить уникнути махінацій з несплатою податку на нерухомість через штучне номінальне завищення заробітних плат недобросовісними роботодавцями. Застосування запропонованої пільги лише частково зменшить надходження по податку на нерухомість, до того ж, частина втрат для місцевих бюджетів автоматично буде покрита збільшеною сумою надходжень ПДФО, до 60 % якого, відповідно до Бюджетного кодексу України, залишається у місцевому бюджеті.

Другий вектор передбачає стимулювання створення та ведення малого бізнесу власне самими ветеранами. Для цього пропонуємо скасувати необхідність сплати єдиного податку для учасників бойових дій, якщо вони зареєструються як фізичні особи – суб'єкти ведення бізнесу на спрощеній системі оподаткування (як платники єдиного податку на першій або другій групі). На нашу думку, такий пільговий режим також необхідно передбачити з 01 січня 2019 року щонайменше до кінця 2021 року. А як елемент протидії маніпуляціям у сфері оподаткування, пільга не поширюватиметься на сплату ЄСВ. Таким чином, це буде запобіжником від махінацій з формальною реєстрацією бізнесу на учасників бойових дій.

Отже, запропонована двовекторна модель дозволяє стимулювати як працевлаштування ветеранів АТО/ООС вже існуючими підприємствами, так і заохотить ветеранів до створення власного бізнесу, що суттєво покращить ситуацію з зайнятістю та ресоціалізацією.

І тут потрібна співпраця між державою та бізнесом, а також активними громадянами нашої країни, які є основним рушієм ініціатив, спрямованих на подолання наслідків гібридної війни. Як приклад такої ініціативи, є створення

платформи VETERANO-SERVICE: “Це проект про те, що надихає. Те, що стимулює рухатись далі. В ньому ми будемо тебе знайомити з бізнесом ветеранів. В нього різні напрямки – від маленької сироварні до створення будинків. Надання послуг і ресторанного бізнесу. Написання книжок та багато іншого. Це все про них. Тих, для кого власне добре ім'я дорожче за вкладені кошти” [137].

Щодо усунення бар'єрів для надання благодійної допомоги військовослужбовцям АТО/ООС, їх сім'ям та переселенцям, то тут необхідно саме для такої допомоги державному сектору внести до Податкового кодексу України зміни. Зокрема, підпункт 140.5.9 викласти у такій редакції: “Фінансовий результат податкового (звітного) періоду збільшується на суму коштів або вартість товарів, виконаних робіт, наданих послуг, безоплатно перерахованих (переданих) протягом звітного (податкового) року неприбутковим організаціям, які на дату перерахування коштів, передання товарів, робіт, послуг відповідали умовам, визначеним пунктом 133.4 ПКУ, у розмірі, що перевищує 20 % оподаткованого прибутку попереднього звітного року” (в існуючій сьогодні редакції, розмір становить 4 %).

П'ятикратне збільшення цього порогу стане суттєвим поштовхом до активізації благодійної діяльності підприємств, що було розглянуто в п. 1.3, особливо великих корпорацій, оскільки благодійництво для комерційного сектору є важливим елементом Public Relations та маркетингової стратегії. Некомерційний сектор у ролі благодійних осередків візьме на себе функції щодо оприбуткування благодійної допомоги та її розподілу між набувачами. В цьому контексті доцільно створити єдиний державний реєстр осіб, що найбільше потребують допомоги. Таким реєстром (захищеним на основі технології блокчейн) в будь-яку хвилину зможуть скористатися благодійні організації та інші відповідні суб'єкти для більш ефективного розподілу допомоги та внесення туди даних про надану допомогу з відповідною конкретизацією. Існування такого реєстру забезпечить транспарентність і відкриє шлях для дієвого контролю описаних процесів усіма стейкхолдерами.

Окрім цього, є певні речі, які сьогодні держава може додатково зробити в рамках забезпечення допомоги для родин ветеранів. Вважаємо, що одним з таких кроків може бути запровадження скасування військового збору для родичів першої лінії споріднення з військовослужбовцями, які загинули в зоні АТО/ООС (це має стосуватися усіх без винятку втрат: бойових та небойових). Адже, на нашу думку, не зовсім справедливо у таких осіб утримувати із

¹³⁷ Платформа Ветерано сервіс. Retrieved from http://veterano-service.com/about_us.html

заробітних плат, крім базових податків, ще й додатково суми на оборонні цілі, адже вони вже пожертвували на це найцінніше.

Для реальної імплементації даної пропозиції на законодавчому рівні необхідно простою більшістю Верховної Ради України внести доповнення в Податковий кодекс України [¹³⁸], зокрема, в пункт 16 підрозділу 10 розділу XX пропонуємо додати підпункт 1.9: “Від сплати військового збору звільняються особи, що перебувають у колі першої лінії споріднення з загиблим військовослужбовцем в зоні АТО (антитерористичної операції) або в зоні ООС (операції Об’єднаних сил)”.

Для застосування пільги особі необхідно буде подати заяву в бухгалтерську службу підприємства, на якому вона працює (до заяви необхідно прикріпити копію підтверджуючих документів про відповідне споріднення). Пільга буде застосовуватись з першого числа місяця, який слідує за місяцем подання такої заяви.

Отже, сьогодні одним з найефективніших способів протидії гібридній війні є реальний прогрес у економічних реформах в Україні. Розуміючи, що цей прогрес неможливий в тому числі без суттєвого спрощення умов для ведення малого бізнесу, в ході дослідження особливу увагу було приділено усуненню перешкод для його розвитку.

Окрім того, сьогодні часто недооцінюється роль моралі в економіці і не сприймається за вагомий фактор впливу, що, вважаємо, є помилковим підходом, який не дозволяє побороти корінні першопричини корупції.

Не менш важливим засобом у боротьбі з корупцією є створення сприятливих умов для існування незалежних від держави та від олігархічних груп засобів масової інформації. Лише такі засоби масової інформації, будучи істинно четвертою владою, здатні на дійсно незаангажовані розслідування та вияв реальних корупційних схем з подальшим їх оприлюдненням і набуттям суспільного розголосу.

З першого погляду може здатися, що в наведених ідеях забагато популізму, але, вважаємо, що це не популізм, а об’єктивна потреба сьогодення. Якщо в Україні є проблема з чесним розподілом та ефективним витрачанням бюджетних коштів, значить доцільніше менше коштів перерозподіляти через бюджети різних рівнів (де є ризик, що вони будуть розкрадені через багатоманітні схеми з державними закупівлями, не дивлячись на існування

¹³⁸ Податковий кодекс України, Верховна Рада України; Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. Retrieved from <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

системи Prozorro), а більше коштів залишати в кишенях населення, підвищуючи їх платоспроможний попит та економічну незалежність.

Зміни, що відбуваються сьогодні в країні, попри деякі справді слушні заходи, на нашу суб'єктивну думку, нездатні стати проривом для української економіки, оскільки в них бракує базових потужних стимулюючих драйверів виходу з кризи.

Без кардинально іншого підходу до управління національною економікою країна приречена на подальшу деградацію та програш у гібридній війні. Цим принципово новим підходом має стати реформування економіки з акцентом на максимальну симпліфікацію умов для ведення бізнесу та підвищення індексу економічної свободи.

Від того, наскільки сьогодні будуть продуманими кроки по реформуванню економіки та удосконаленню соціальної політики, залежить чи вдасться отримати остаточну перемогу над гібридними політтехнологіями нападника. Лише оздоровлення інвестиційного клімату та реальний ріст добробуту населення в Україні зможуть стати дієвою відповіддю на пропаганду агресора.

Таким чином, вважаємо, що імплементація запропонованих нами заходів стане суттєвим внеском в протидію гібридній війні та відчутно прискорить її завершення.

РОЗДІЛ 2

РОЗВИТОК КОНЦЕПЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ

2.1. РОЗВИТОК КОНЦЕПЦІЇ ВАРІАНТНОСТІ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ: УКРАЇНСЬКИЙ КОНТЕКСТ

Національна система бухгалтерського обліку в умовах сьогодення є одним з об'єктів перманентного реформування, що зумовлюється необхідністю приведення її у відповідність до вимог МСФЗ та Директив ЄС. Публікація нової версії конвергованої концептуальної основи фінансової звітності (2018 р.), основною метою якої є зменшення відмінностей в методиках бухгалтерського відображення фактів господарського життя шляхом гармонізації регулюючих положень, стандартів та облікових процедур, ще більше ускладнює даний процес, розмиваючи існуючі орієнтири щодо напрямів подальшої гармонізації.

Разом з існуванням загальної тенденції необхідності гармонізації національної системи обліку з МСФЗ та Директивами ЄС, на неї впливають й інші фактори, що відбуваються в зовнішньому середовищі, і на які облікова система повинна адекватно відреагувати, щоб залишити за собою статус пріоритетного джерела формування інформації для прийняття рішень. Одним із таких факторів слід вважати проведення Російською Федерацією гібридної війни проти України, що призводить до зміни умов діяльності вітчизняних підприємств та виступає одним із факторів загрози національній безпеці держави.

Хоча на сьогодні саме поняття “гібридна війна” не має однозначного і усталеного трактування як на рівні офіційних міжнародно-правових документів, так і на рівні наукового співтовариства внаслідок відсутності єдиного бачення щодо змістовних і формальних аспектів даного явища, проте дослідниками піднімається значна кількість проблем соціально-політичного та економічного характеру, які є наслідками гібридної агресії в Україні та потребують негайного вирішення. Однією з таких проблем є обґрунтування значення бухгалтерського обліку в процесі реалізації державної політики в сфері подолання наслідків гібридної війни в Україні.

В результаті досліджень встановлено, що в контексті вирішення виділеної проблеми бухгалтерський облік виконує подвійну роль. З одного боку, облікова інформація про стан і результати діяльності підприємства, майнові права, кінцевих бенефіціарів одержання економічних вигід та ін., дозволяє виявляти суб'єктів гібридного впливу на економіко-політичну систему в країні, аналізувати напрями та обсяги їх дій, спрямованих на підрив національної безпеки. З іншого боку, в результаті гібридної агресії проти України значна кількість підприємств була змушена призупинити свою діяльність, втратила свої активи, що призвело до трансформації їх господарської діяльності, що виступає об'єктом облікового спостереження.

Окрім цього, протидія України гібридній агресії з боку Росії має ряд соціально-економічних наслідків, більш ефективному подоланню яких сприятиме удосконалення обліково-аналітичного забезпечення підприємства. Зокрема, розвиток системи обліково-аналітичної підтримки соціальної відповідальності бізнесу, удосконалення обліку і оподаткування благодійної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих, формування системи облікових резервів для упередження ризиків підприємств, які здійснюють благодійність для військовослужбовців, розвиток інформаційного забезпечення щодо формування достовірної облікового відображення операцій з земельними ділянками, що надаються учасникам АТО (ООС) тощо.

На сьогодні дані питання частково вирішуються в працях О.С. Горая, Д.О. Грицишена, І.В. Жиглей, І.А. Юхименко-Назарук, однак комплексні напрацювання, що дозволили б сформуванню теоретико-методологічних засад для вирішення проблеми розвитку бухгалтерського обліку в умовах гібридної війни відсутні. Основними причинами відсутності достатніх напрацювань в даній сфері в попередні роки були як відсутність гібридної агресії щодо нашої держави, так і нерозвиненість інструментів для ведення гібридної війни (інформаційні та соціальні мережі, інтернаціоналізація капіталу медіа ринку та вітчизняних підприємств тощо). В той же час, на сьогодні актуальною є необхідність удосконалення теоретико-методологічних аспектів бухгалтерського обліку в умовах здійснення гібридної війни як на рівні збору та формування облікової інформації для прийняття рішень заінтересованими користувачами, так і на рівні системи регламентації бухгалтерського обліку.

Необхідність регулювання системи бухгалтерського обліку виникла внаслідок існуючої недосконалості фінансових ринків та неповноти інформації про діяльність підприємств, що надається їх учасникам для прийняття рішень. Це особливо актуалізується в умовах гібридної війни, що здійснюється Російською Федерацією щодо України, посилюючи рівень інформаційної асиметрії щодо підприємств, які опинились на непідконтрольній Україні території. Бухгалтерський облік є засобом, що дозволяє усунути різні негативні явища, що супроводжують функціонування фінансових ринків (неповнота інформації, інформаційний шум, інформаційна асиметрія). З метою підвищення ефективності функціонування бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту, що вирішує наслідки недосконалості ринку, виникає необхідність його регулювання на основі застосування різних моделей.

Запровадження багатоваріантної моделі бухгалтерського обліку в системах IAS / IFRS та GAAP US, хоча і є значним кроком вперед у напрямі підвищення ефективності їх регулювання, однак сам по собі цей процес не усуває всі недоліки, властиві обліковим системам, побудованим на основі одноманітної методології обліку. Одним з шляхів вирішення подібних проблем є розробка концепції варіантності в бухгалтерському обліку, що дозволяє сформулювати подальші напрями розвитку регулювання національної системи бухгалтерського обліку (далі – НСБО) з урахуванням переваг та недоліків різних форм методологічної варіантності та бухгалтерського вибору, який мають право здійснювати суб'єкти організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Кожну НСБО можна розглядати в світлі концепції варіантності облікової методології, що дозволяє проаналізувати її під кутом наявності / відсутності бухгалтерського вибору в процесі ведення обліку на підприємстві.

Проведений аналіз історичного розвитку бухгалтерського обліку в Царській Росії, СРСР, Україні та США (до 1934 р. і після), особливостей розвитку системи МСФЗ дозволив виявити, що існують різні види концепції варіантності, на основі яких може бути побудована НСБО (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Види та характеристика концепцій варіантності в бухгалтерському обліку

<i>Вид концепції</i>	<i>Повна одноваріантність (лише імперативи)</i>	<i>Розширена одноваріантність (імперативи, іноді альтернативи, з яких обирають відповідні органи вищого ніж підприємство рівня)</i>	<i>Обмежена багатоваріантність (імперативи та обмежені альтернативи (якісними характеристиками або принципами))</i>	<i>Частково необмежена багатоваріантність (лише альтернативи, обмежені принципами)</i>	<i>Повна необмежена багатоваріантність (лише альтернативи)</i>
<i>Характеристика</i>					
<i>Формула концепції</i>	I	I, A _{орг}	I, OA	OA	A
<i>Форма реалізації концепції на рівні системи обліку</i>	Положення, інструкції ведення обліку	Положення, інструкції ведення бухгалтерського обліку, облікова політика вищих по відношенню до підприємства органів	Стандарти бухгалтерського обліку, облікова політика підприємства	Облікова політика підприємства	Облікова політика підприємства
<i>Приклад реалізації концепції</i>	-	Система бухгалтерського обліку в СРСР після 1930-х рр.	Національні П(С)БО, IAS/IFRS, GAAP UK, GAAP US	Система обліку Л. Пачолі НСБО в США до 1934 р.	Система бухгалтерського обліку, що існувала до виникнення принципів “Теорія багаточільового обліку”

Примітки:

I – імперативи;

A – альтернативи;

A_{орг} – альтернативи, серед яких здійснює вибір відповідний орган вищого ніж підприємство рівня;

OA – альтернативи, на процес вибору серед яких накладаються певні обмеження.

Базисними поняттями, які використовуються в будь-якому із видів концепції варіантності в бухгалтерському обліку є імперативи, альтернативи, імперативна поведінка та бухгалтерський вибір, взаємозв'язок між якими представлено на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Взаємозв'язок між базисними поняттями концепції варіантності в бухгалтерському обліку

Правила (імперативи) ведення бухгалтерського обліку є такими засобами його регулювання, які чітко і однозначно закріплюють вичерпний порядок бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя підприємства і не допускають від нього жодних відхилень. Здійснення чітко визначених в документах з регулювання бухгалтерського обліку дій суб'єктом ведення обліку називається імперативною поведінкою.

Альтернативи ведення обліку – це сукупність (два і більше) рівнозначних імперативів ведення бухгалтерського обліку, наявність яких передбачає, що для бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя необхідно здійснити вибір одного із них. Вибір суб'єктом ведення бухгалтерського обліку однієї із представлених альтернатив називається бухгалтерським вибором.

Розглянемо більш детально сутність кожного з видів концепції варіантності в бухгалтерському обліку.

Концепція повної одноваріантності передбачає, що бухгалтерський облік регулюється за допомогою нормативних документів, в яких відсутні будь-які альтернативні варіанти ведення бухгалтерського обліку. Бухгалтер повинен чітко дотримуватись прописаних в документах (положеннях, інструкціях) імперативів під час бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя. Прикладів застосування даної концепції на сьогодні ми не можемо навести, однак її виділення має важливе економічне значення подібно

до моделі економіки “Робінзона Крузо”, яка дозволяє представити економіку одного агента. Так і концепція повної одноваріантності дозволяє теоретично розглянути існування системи обліку, в якій існують лише імперативи та відсутня будь-яка можливість бухгалтерського вибору як на рівні підприємства, так і на рівні органів вищого ніж підприємство рівня.

Концепція розширеної одноваріантності передбачає, що в переважній більшості випадків бухгалтерський облік регулюється шляхом встановлення чітких правил ведення, однак в окремих випадках у відповідних документах передбачені альтернативні варіанти бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя. Вибір із представлених в документах альтернатив здійснюється відповідними органами вищого ніж підприємство рівня. Право здійснення вибору з представлених альтернатив суб'єкту ведення обліку не надається. Типовим прикладом реалізації даної концепції на практиці є система бухгалтерського обліку в СРСР після 1930-х рр. і до його розпаду, в основу побудови якої була покладено необхідність забезпечення одноманітності показників обліку показникам плану, що зумовлювало ліквідацію більшості облікових альтернатив, що використовувались в радянській обліковій методології під час НЕПу.

На сьогодні прикладом побудови моделі регулювання бухгалтерського обліку на основі концепції розширеної одноваріантності на думку К. Сотторіви та ін. [139] є розробка системи іранських правило-орієнтованих облікових стандартів, які базуються на інструкціях, та враховують специфічні умови політичного та економічного устрою Ірану.

Концепція обмеженої багатоваріантності ґрунтується на змішаному підході до регулювання НСБО, що передбачає одночасне застосування імперативів ведення обліку та набору альтернатив бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя. У порівнянні з концепціями повної одноваріантності та розширеної одноваріантності, вона надає більшу гнучкість суб'єктам при виборі методів обліку. Формою реалізації концепції на рівні системи обліку найчастіше виступають облікові стандарти. Право вибору з представлених в стандартах альтернатив надається суб'єкту ведення обліку або менеджменту підприємства. При здійсненні бухгалтерського вибору обов'язково повинен враховуватись набір обмежень (принципів або якісних характеристик облікової (фінансової) інформації), які прописуються в

¹³⁹ Sottoriva, C. (2013). Regards and views to accounting standards-setting. *International Journal of Economics, Business and Finance*. Vol. 1, 4, 71-79, p. 78.

базисному документі облікових стандартів (у законі або в концептуальній основі). На сьогодні концепція обмеженої багатоваріантності реалізована в переважній більшості національних та міжнародних облікових системах.

Концепція частково необмеженої багатоваріантності передбачає, що бухгалтерський облік регулюється лише шляхом використання наборів альтернативних варіантів бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя. При здійсненні суб'єктом ведення обліку бухгалтерського вибору, що передбачає вибір однієї відповідної альтернативи із кожного набору, враховуються обмеження у вигляді принципів бухгалтерського обліку. Прикладом реалізації даної концепції на практиці є система обліку, описана Л. Пачолі або система бухгалтерського обліку в США, що проіснувала до її реформування у 1934 р. внаслідок загострення кризових явищ в сфері корпоративного управління та економіки, однією з причин яких було недосконале регулювання системи обліку.

Концепція повної необмеженої багатоваріантності передбачає, що бухгалтерський облік регулюється лише шляхом використання наборів альтернативних варіантів бухгалтерського відображення наслідків фактів господарського життя при виборі з яких не накладаються жодні обмеження. Тобто бухгалтерський вибір суб'єктів ведення обліку здійснюються без врахування будь-яких формальних (нормативних) та неформальних (історично сформованих принципів чи постулатів обліку) рекомендацій. Прикладом реалізації такої концепції є системи обліку, що існували до виникнення в них принципів або постулатів або не передбачають необхідність їх виділення.

Кожне підприємство має своє мікро- і макрозовнісне середовище, які навіть на рівні теоретичних розробок на сьогодні ще не включені повною мірою до складу об'єктів облікового спостереження. Як підприємства відрізняються між собою, так само вони мають й відмінні зовнішні середовища, що пояснюється впливом на їх функціонування різних економічних реалій. Існування цих відмінностей зумовлює використання суб'єктами ведення бухгалтерського обліку підприємства для одних і тих же об'єктів різних методів бухгалтерського відображення.

До того ж, інформаційні потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів стосовно одних і тих же об'єктів обліку можуть значно відрізнитись між собою, що також впливає на вибір різних методів обліку. Таким чином, для всіх підприємств досить складно обрати єдиний найкращий метод. Це також неможливо зробити навіть для конкретного виду операцій, вже не говорячи про

всі об'єкти облікового спостереження. Суб'єкт реалізації облікової політики на кожному підприємстві обирає ті методи облікового відображення, які найбільш корисні для прийняття рішень користувачами облікової інформації та найбільш релевантно й адекватно відображають інформацію про підприємство і зовнішнє середовище, в якому воно функціонує.

Проф. Д. Соломонс виділяє чотири аргументи проти дозволу повної свободи вибору методів ведення обліку:

– ринок не може бути залежним від рішень корпорацій стосовно того, як і про що саме їм слід звітувати;

– необхідність забезпечення порівнянності інформації, яка оприлюднюється підприємствами;

– користувач облікової інформації повинен мати здатність розуміти та використовувати її;

– підвищення довіри до фінансової звітності з боку громадськості [140].

Вищенаведені аргументи переконливо свідчать про необхідність переходу від концепції частково необмеженої варіантності до концепції обмеженої варіантності стосовно застосування методів бухгалтерського обліку, що в США була реалізована на практиці шляхом створення системи стандартів GAAP US.

Свобода вибору методів ведення обліку для дослідників-обліковців з англomовних країн фактично зводиться до питання про необхідність регулювання бухгалтерського обліку шляхом його стандартизації.

Окрім того, що облікові стандарти обмежують свободу вибору методів ведення обліку та забезпечують кращу порівнянність показників звітності, що набуло значної актуальності в умовах глобалізації економічних систем і відносин, є й інші причини їх застосування, які в цілому виправдовують необхідність регулювання обліку. Однією з основних причин застосування облікових стандартів є економія витрат на розробку індивідуальних для кожного підприємства правил ведення бухгалтерського обліку. Дана причину обґрунтовує доцільність використання облікових стандартів навіть для тих підприємств, які не є учасникам міжнародних ринків капіталу.

В той же час, незважаючи на світову ходу стандартизації бухгалтерського обліку під гаслом міжнародної гармонізації облікових систем, окремі дослідники виступають проти регулювання обліку шляхом його стандартизації (Е. Хендріксен, М.Ф. Ван Бреда [141], Ш. Сундер [142], Р.Л. Уоттс [143]). Існування

¹⁴⁰ Solomons, D. (1983). The political implications of accounting and accounting standard setting. *Accounting and business research*. Spring, 107–118, p. 107–108

¹⁴¹ Хендріксен, Е.С., Ван Бреда М.Ф. (2000). *Теорія бухгалтерського учета*. М.: Финансы и статистика, 576, с. 162.

таких поглядів підтверджує тезу про те, що практична реалізація стандартизації бухгалтерського обліку породжує значну кількість проблем, пов'язаних з процесом розробки самих стандартів, недосконалістю їх теоретичної основи, застарілістю використовуваної методології наукових досліджень, ефективністю їх впровадження як одного із засобів регулювання системи обліку. Для підвищення загальної ефективності стандартизації обліку ці проблеми потребують найшвидшого вирішення. Однак, в переважній більшості випадків, вищенаведені проблеми не пов'язані зі зменшенням свободи вибору методів ведення обліку, що було одним із основних завдань, яке ставилось відповідним установам з розробки стандартів обліку в США.

На сьогодні наявність вибору методів обліку, що представлені в облікових стандартах, поряд із суворо прописаними одноваріантними правилами, є невід'ємною складовою сучасних національних та міжнародних облікових систем (наприклад, НСБО, GAAP US, IAS/IFRS), структурну модель яких наведено на рис. 2.2.

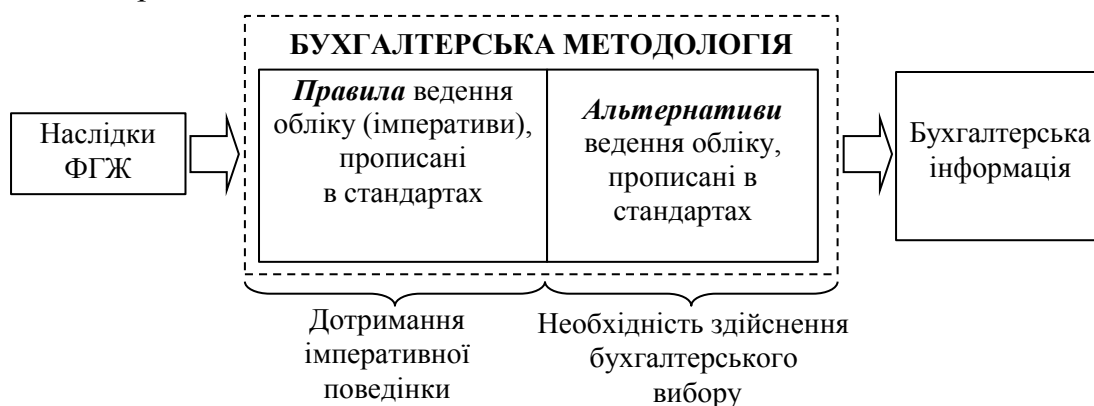


Рис. 2.2. Структурна модель системи бухгалтерського обліку побудована на основі концепції обмеженої варіантності

Представлена модель (рис. 2.2) відображає, що система бухгалтерського обліку, зокрема, в частині її методологічного апарату, виступає засобом перетворення даних про наслідки фактів господарського життя на бухгалтерську інформацію, що є основою для прийняття користувачами управлінських рішень. Частина засобів перетворення є фіксованими в стандартах (імперативи), а інші засоби перетворення (альтернативи) обираються суб'єктом ведення обліку за механізмом, встановленим у вищих над стандартами документах з регулювання обліку (законах, концептуальних основах тощо).

¹⁴² Sunder, Sh. (2005). Minding our manners: accounting as social norms. *Yale International Center for Finance Working Paper*, 05-18, 36, p. 17-20.

¹⁴³ Watts, R. (2008). Accounting is exciting. *MIT Sloan School of Management*, 25, p.22.

Слід враховувати, що рух до такої моделі системи обліку (рис. 2.2) у розвинених капіталістичних та пострадянських країнах відбувався по-різному, що можна зобразити наступним чином (рис. 2.3).

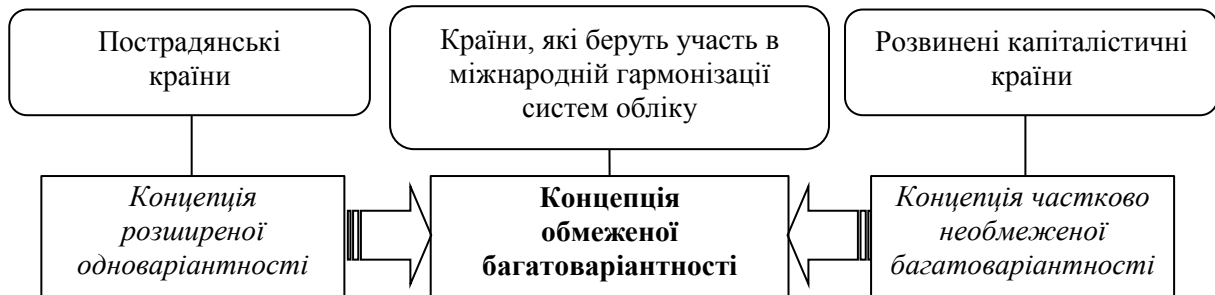


Рис. 2.3. Розвиток системи бухгалтерського обліку в капіталістичних та пострадянських країнах

Перехід до концепції обмеженої багатоваріантності в пострадянських країнах відбувся зі здійсненням гармонізації бухгалтерського обліку до вимог МСФЗ через впровадження національних стандартів. В більшості пострадянських країн дані процеси почались в другій половині 1990-х рр. і тривають до сьогодні.

В розвинених капіталістичних країнах перехід до концепції обмеженої багатоваріантності розпочався дещо раніше – у 70-80-х рр. ХХ ст., разом із процесом розробки національних та міжнародних стандартів обліку (наприклад, Великобританія – 1971 р., США – 1974 р., МСФЗ – 1975 р., Австралія – 1984 р. тощо) та розробкою концептуальних основ до стандартів, в яких розкривались обмеження, що мали враховуватись при здійсненні бухгалтерського вибору.

Враховуючи той факт, що капіталістичні та пострадянські країни іншими шляхами прийшли до застосування концепції обмеженої багатоваріантності в системі бухгалтерського обліку (рис. 3), можна пояснити деякі непорозуміння, які виникають серед вчених-обліковців під час наукових дискусій та обговорень проблем стандартизації обліку. Зокрема, той факт, що підвищення якості облікової інформації можна досягти шляхом розширення кількості варіантів облікового відображення в документах, які регулюють процес ведення обліку.

Так, на думку проф. Я.В. Соколова та М.Л Пятова відмова від надмірного імперативного нормативного регулювання облікової системи дає можливість розширити межі правдивості фінансової звітності (так як згладжує проблему відповідності фінансової звітності нормативним вимогам до її формування), а

відповідно, підвищити її реалістичність (оскільки створює умови для забезпечення відповідності фактичному стану справ в організації) [144].

Окрім цього, виявлена відмінність в розвитку пострадянських та капіталістичних облікових систем дозволяє пояснити незрозумілі окремим вченим радянської школи погляди, зокрема, подібно до тези С.А. Ніколаєвої, що професійне судження бухгалтера в умовах розвинених ринкових відносин є засобом забезпечення достовірності інформації [145], яка співпадає із загальною тезою про необхідність стандартизації обліку. З позиції англо-американських вчених стандартизація бухгалтерського обліку забезпечує кращу порівнянність показників фінансової звітності, оскільки капіталістичні країни перейшли до концепції обмеженої багатоваріантності від концепції частково необмеженої багатоваріантності. В даному випадку при розкритті аргументів на користь стандартів наводяться їх переваги відносно ситуації, коли будь-які правила регламентації обліку відсутні. Однак, в даному випадку не розглядаються переваги стандартизації обліку у порівнянні з їх повною одноманітною регламентацією, коли облік є повністю уніфікованим.

В той же час, дана теза є неприйнятною для представників радянської облікової школи, оскільки вони порівнюють концепцію обмеженої багатоваріантності із концепцією розширеної одноваріантності, що використовувалась в радянській системі обліку. Радянська ж система обліку була орієнтована на забезпечення максимального наближення до одноваріантної облікової методології з метою реалізації планового підходу до управління економікою. Тому, з позиції представників радянської школи стандартизація системи обліку і можливість здійснення бухгалтерського вибору на основі представлених в стандартах альтернатив не покращує, а погіршує порівнянність показників фінансової звітності та не забезпечує достовірність облікової інформації.

На рис. 2.4 представлена ієрархічна структура облікової методології в розрізі зменшення кількості альтернатив ведення бухгалтерського обліку.

¹⁴⁴ Соколов, Я.В., Пятов, М.Л. (2007). Достоверный и добросовестный взгляд на бухгалтерскую информацию. *Бухгалтерский учет*, 5, 52-56, с. 54.

¹⁴⁵ Николаева, С.А. (2000). Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета. *Бухгалтерский учет*, 12, 50-55, с. 51.

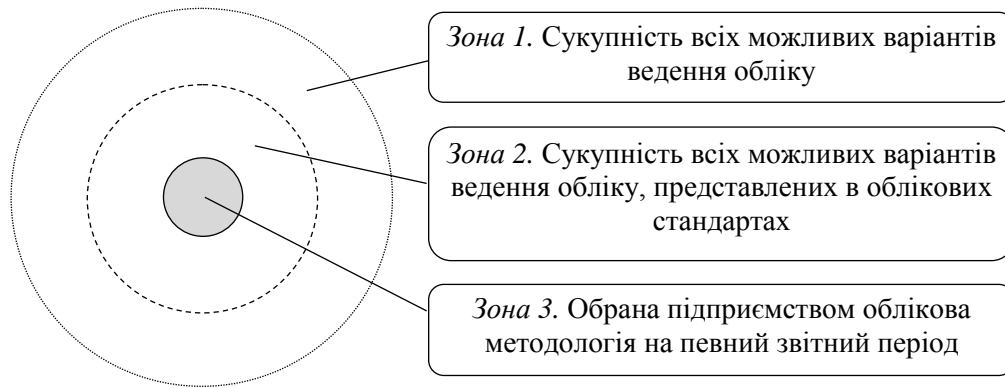


Рис. 2.4. Ієрархічна структура облікової методології

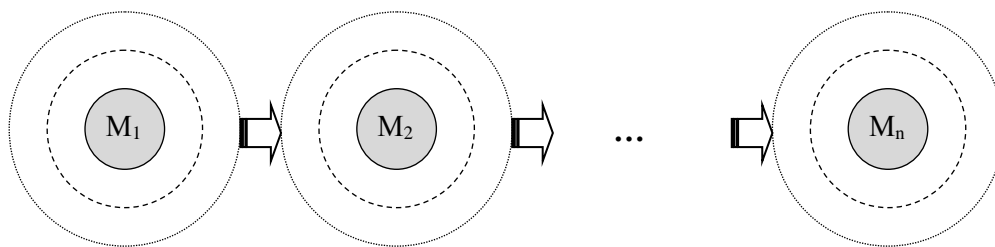
Кожна із виділених зон вищого рівня (зона 1 і зона 2) включає в себе всі можливі варіанти ведення обліку зон нижчих рівнів. Р. Уоттс та Дж. Циммерман зону 2 називають “допустимим набором”, тобто набором облікових процедур, при виборі з яких менеджери мають свободу дій [146]. Виходячи з позицій теорії агентських відносин цей набір процедур (методів) добровільно визначається контрактними сторонами. Розглядаючи зону 2 з позиції структури НСБО, можна встановити, що її межі визначаються національним регулятором системи обліку тієї країни, в якій працює підприємство або міжнародним регулятором (IASB).

Слід відмітити про існування різного ступеню впливу кожної із зон одна на одну. Поява нових варіантів ведення обліку в зоні 1 може залишитись ніколи не поміченою регуляторами (наприклад, “Безперервна сучасна оцінка” (COCOА) Р. Чемберса або “Відновлювальна вартість” (Derival Value) Т. Лімперга), внаслідок чого такі варіанти ніколи не будуть включені до складу облікових стандартів. Це пов’язано як з відсутністю всесвітньої “карти бухгалтерських інформаційних моделей”, так і з монополізмом регуляторів на включення нових методів обліку до складу системи облікових стандартів, що в більшості країн відбувається під пильним наглядом ідеологів і розробників GAAP US та IAS/IFRS.

Поява нових варіантів ведення обліку в зоні 2 розширює простір для варіації методами обліку на підприємстві. А виключення існуючих варіантів ведення обліку в зоні 2 (наприклад, LIFO) є прямою вказівкою про необхідність зміни облікової методології підприємства (зони 1).

Враховуючи запропоновану ієрархічну структуру облікової методології, можна наступним чином представити зміни структури облікової методології на підприємстві в різних звітних періодах (рис. 2.5).

¹⁴⁶ Watts, R.L., Zimmerman, J.L. (1990). Positive accounting theory: a ten year perspective. *The Accounting Review*. Vol. 65, 1, 131-156, p. 137.



Примітка:

$M_1, M_2 \dots M_n$ – методологія обліку підприємства в 1-му, 2-му і в n-му звітному періодах

Рис. 2.5. Зміна структури облікової методології на підприємстві в різних звітних періодах

Такі зміни відбуваються за умови внесення змін в наказ про облікову політику підприємства в частині методів ведення обліку та незмінності набору альтернатив в національних облікових стандартах. При зміні останніх структура облікової методології передбачає здійснення змін не лише в зоні 3, а й в зоні 2.

Представлена ієрархічна структура (рис. 5) ілюструє два базових положення сучасної моделі системи бухгалтерського обліку, побудованої на основі концепції обмеженої багатоваріантності:

1) обрана і закріплена в облікових стандартах методологія (зона 2) є лише певним набором альтернатив, які обрані регулятором із всіх можливих варіантів (зона 1) і серед яких можуть здійснювати свій вибір бухгалтери або менеджери підприємства;

2) обрана підприємством облікова методологія, закріплена наказом про облікову політику (зона 3), є лише одним із можливих варіантів ведення обліку, прийнятим на підприємстві.

З метою формування теоретичних аспектів концепції варіантності методології бухгалтерського обліку обґрунтовано її базові поняття – імперативна поведінка та бухгалтерський вибір. Виділені наступні види варіантності в бухгалтерському обліку: повна одноваріантність; розширена одноваріантність; обмежена багатоваріантність; частково обмежена багатоваріантність; повна необмежена багатоваріантність.

2.2. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОЇ ОЦІНКИ АКТИВІВ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ

Проблеми розвитку облікової оцінки, як одного з елементів методу бухгалтерського обліку, є одними з найважливіших з позиції подальшого розвитку бухгалтерського обліку як науки. Передусім, це обґрунтовується превалюючою роллю оцінювання серед інших облікових процедур в процесі формування бухгалтерської звітності. Окремі дослідники (А.П. Рудановський, В.Я. Соколов) взагалі абсолютизують роль оцінки в системі обліку, називаючи її основною метою бухгалтерського обліку.

На сьогодні в фінансовій звітності, що відповідає концептуальним вимогам, визначеним в міжнародних облікових стандартах, використовується п'ять основних моделей (базисів) оцінки: 1) історична вартість; 2) відновлювальна вартість (поточні витрати); 3) справедлива вартість; 4) вартість реалізації (чиста реалізаційна вартість); 5) вартість в користуванні. Використання найбільш оптимальної моделі або їх комбінації (обґрунтування умов, за яких може використовуватись той або інший метод) для певних елементів фінансової звітності є основною проблемою, яку мають вирішити дослідники в сфері обліку. Проте, внаслідок існування традицій щодо використання окремих методів в обліковій системі (історичні витрати) або неготовність суб'єктів ведення бухгалтерського обліку перейти до використання нових методів (справедлива вартість) виникає ситуація, коли використовувана бухгалтерами оціночна методологія не відповідає ні потребам користувачів облікової інформації, ні особливостям господарської діяльності підприємств, які функціонують в сучасному динамічному ринковому середовищі.

Нерелевантність облікової оцінки зростаючим потребам користувачів облікової інформації може зіпсувати репутацію всій системі бухгалтерського обліку, що на сьогодні залишається основним джерелом надання інформації для прийняття економічних рішень та може виступити передумовою для використання менеджментом інших оціночних інструментів. Зокрема, в останні роки з'являється значна кількість управлінських моделей і систем (наприклад, EVA (економічна додана вартість)), які можна розглядати як альтернативні оціночні інструменти, що дозволяють більш об'єктивно та повно відобразити і оцінити господарську діяльність підприємства та врахувати вплив факторів, які залишаються поза увагою обліковою системою, однак впливають на процес формування вартості підприємства. Тому на сьогодні удосконалення облікової

оцінки з урахуванням появи нових теоретичних напрацювань, зокрема, неоінституційних теорій і концепцій, а також з урахуванням потреб користувачів облікової інформації та впливу зовнішніх факторів, зокрема для України – господарювання в умовах гібридної війни, є одним із найактуальніших питань, що має стояти на порядку денному у науковців у сфері бухгалтерського обліку.

Проведений аналіз поглядів дослідників дозволяє констатувати, що вітчизняні дослідники не приділяють належної уваги можливим напрямам її подальшого розвитку на основі використання інституційної економічної теорії, що може бути обґрунтовано наступними причинами:

– хоча інституційна теорія використовується все більшою кількістю вчених в сфері бухгалтерського обліку, на сьогодні обліковий інституціоналізм не можна вважати мейнстримом науки про бухгалтерський облік в Україні;

– більшість досліджень в сфері облікового інституціоналізму пов'язані з вивченням трансакційних витрат, а не інших об'єктів обліку, вартість яких може бути оцінена або переоцінена;

– лише окремі інституційні концепції напряму стосуються облікової оцінки та можуть бути застосовані для її удосконалення.

В той же час, зарубіжні фахівці в сфері професійної оцінки поступово актуалізують необхідність удосконалення існуючих підходів до оцінювання в системі обліку на основі врахування поняття специфічності активів. Так, колектив дослідників під керівництвом проф. Е. Блека відмічає, що в цілому удосконалення практики фінансової звітності має відбуватись шляхом забезпечення “обґрунтованої” економічної оцінки специфічних активів та пасивів, які є в наявності у компанії, що підвищує можливість розкладання показника структури вартісної складової доходу акціонерів на елементи і виявлення залишкової “необґрунтованої” його частини, яка стосується ринкових очікувань майбутньої доходності [147]. На їх думку, така інформація передусім необхідна інвесторам, оскільки на її основі можуть бути виявлені і обґрунтовані фактори генерування прибутку підприємством в майбутньому.

Таким чином, удосконалення облікової оцінки специфічних активів, на нашу думку, є однією із актуальних проблем в сфері бухгалтерського обліку, що потребує вирішення для підвищення об'єктивності та релевантності облікової інформації. Зокрема, як зазначають В. Біньйон, Ю. Біонді та К. Рагот, неврахування специфічності активів в бухгалтерському обліку призводить до

¹⁴⁷ Под ред. Э. Блека. (2009). *Вопросы стоимости. Овладейте новейшими приемами управления, инвестирования и регулирования, основанными на стоимостикомпании*. М.: ЗАО Olympus Business, 400, с. 193

виключення важливої частини економічного капіталу фірми зі складу активу балансу, тим самим знижуючи вартість фірми до вартості її реалізації [148]. Позиція авторів обґрунтовується існуючим підходом до визнання та бухгалтерського відображення нематеріальних активів підприємства, що є однаковим в МСФЗ та національних П(С)БО. Зокрема, за цим підходом до складу вартості нематеріальних активів не можуть бути включені витрати на навчання персоналу, витрати на маркетинг та витрати на дослідження, які збільшують вартість специфічних активів підприємства та сприяють зростанню його економічної цінності. Таким чином, облікова методологія не враховує повною мірою внески в розвиток специфічного людського, організаційного, соціального та інноваційного капіталу підприємства як інвестиції, а визнає їх як витрати, що відображаються в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) підприємства. Це є наслідком розуміння їх вартості, як справедливої (реалізаційної) вартості, а не як вартості їх використання для конкретного підприємства, що розраховується на основі врахування вартості майбутніх грошових потоків, які забезпечує одержання даний вид капіталу підприємства.

Існуюча на сьогодні практика оцінки специфічних активів в бухгалтерському обліку є причиною породження двох негативних явищ, які впливають на погіршення репутації бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту:

1. Завищення вартості специфічних активів підприємства, що відображаються в звітності. Як показали результати дослідження фінансової звітності вітчизняних підприємств, частина структурних підрозділів яких перебуває на тимчасово неконтрольованих територіях Донецької та Луганської областей внаслідок ведення гібридної війни та активних бойових дій, наявні в них специфічні активи не були переоцінені, внаслідок чого можна констатувати про завищення вартості їх чистих активів як внаслідок недотримання вимог про необхідність регулярного тестування активів на зменшення їх корисності, так і внаслідок відсутності відповідних норм у вітчизняному законодавстві, які б передбачали обов'язкову переоцінку активів при розірванні або припиненні контрактів, що стосуються специфічних активів.

¹⁴⁸ Bignon, V., Biondi, Y., Ragot, X. *An Economic Analysis of Fair Value. Accounting as a Vector of Crisis*. Retrieved from <http://ssrn.com/abstract=1474>

2. Недооцінка окремих видів специфічних ресурсів, які не повною мірою відображаються в обліковій системі як активи підприємства. Існуючі обмеження щодо визнання первісної вартості активів в бухгалтерському обліку не враховують їх роль в діяльності конкретного підприємства, а орієнтовані на визначення їх вартості в межах ринку, що вступає в суперечність з концепцією специфічності активів. В цілому, це призводить до виникнення суттєвих розривів між балансовою вартістю підприємства та його ринковою вартістю, про що свідчить аналіз діяльності всесвітньо відомих інноваційно-містких підприємств (“Google”, “Apple”, “Microsoft”, “Intel” та ін.), діяльність яких ґрунтується на використанні інтелектуального капіталу, який на сьогодні значною мірою не відображається в обліковій системі підприємств, однак розглядається ринком як основний фактор створення їх вартості.

Введення до складу теорії бухгалтерського обліку поняття “специфічні активи” є одним із варіантів врахування ризиків в процесі облікового відображення господарської діяльності підприємств. Виходячи з положення, що будь-які ризики не можна розглядати окремим об’єктом бухгалтерського обліку, оскільки вони не можуть бути віднесені до жодного з елементів фінансової звітності (активи, зобов’язання, капітал, доходи, витрати), то одним із варіантів їх врахування є проведення переоцінки первісної вартості активів підприємства в результаті впливу внутрішніх і зовнішніх факторів, до яких може бути віднесено зміну контрактних умов використання специфічних активів, вертикальну інтеграцію підприємств тощо.

На сьогодні наявність проблем в сфері облікової оцінки специфічних активів підкреслюється переважно вченими-інституціоналістами, які наголошують на існуванні відмінностей між їх ринковою та обліковою оцінкою. Так, проведений аналіз поглядів дослідників дозволяє констатувати, що при аналізі сутності специфічних активів більшість з них обґрунтовує існування відмінностей між їх вартістю для підприємства в рамках діючого контракту та при його припиненні або розірванні і їх вартістю в зовнішньому середовищі. І хоча автори по різному називають дані види вартості, в той же час, вони дотримуються загальної логіки щодо того, що існує відмінність між тим, як оцінює специфічні активи підприємство для себе (виробнича цінність або вартість) і як їх оцінюють інші учасники ринку безвідносно до підприємства, тобто поза межами контракту, який укладений підприємством щодо таких

специфічних активів. При цьому, жоден з авторів не використовує традиційної облікової термінології, запровадженої в міжнародних стандартах фінансової звітності, що дозволило б розглянути проблему оцінки специфічних активів крізь призму “облікової системи координат”.

В системі регламентації вітчизняного бухгалтерського обліку використовуються стандарти, основним призначенням яких є врівноваження ринкової вартості активів (вартості їх відшкодування) з їх балансовою вартістю – МСФЗ 36 “Зменшення корисності активів” та П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів”. Оскільки П(С)БО 28 є скороченим і більш стислим варіантом МСФЗ 36, то при дослідженні даної проблематики слід спиратися на основні положення МСФЗ 36 “Зменшення корисності активів”. Окрім цього, як відмічає Ю.І. Литвинець, в П(С)БО 28 відсутні чіткі методичні рекомендації щодо проведення оцінки втрати / відновлення корисності активів, недостатньо висвітлені питання щодо зменшення корисності активів, відсутні додаткові приклади визначення корисності і в цілому містить багато протиріч [149]. До подібних висновків за результатами порівняння МСФЗ 36 та П(С)БО 28 також доходить О.В. Рура [150]. Існування таких недоліків, що виділяються авторами, є додатковим обґрунтуванням доцільності запропонованого підходу щодо використання МСФЗ 36 для удосконалення методики облікової оцінки специфічних активів.

Використання МСФЗ 36 в бухгалтерській практиці обмежується видами активів, на які не поширюється його дія (запаси; активи, що виникають з договорів на будівництво; відкладені податкові активи; активи, що виникають з винагород робітникам; фінансові активи; інвестиційне майно, що оцінюється за справедливою вартістю; біологічні активи сільськогосподарської діяльності; нематеріальні активи, зумовлені договорами страхування прав страхувальника¹⁵¹. Також даний стандарт не застосовується до активів, у яких змінюється роль в діяльності підприємства, тобто які можуть бути віднесені до активів, що підлягають продажу, незалежно від їх виду (основні засоби, нематеріальні активи, біологічні активи тощо).

¹⁴⁹ Литвинець, Ю. І. (2016). Зменшення корисності активів: методика розрахунку та документальне оформлення. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету, серія : економіка і менеджмент, вип. 15*, 141-144, с. 141

¹⁵⁰ Рура, О. В. (2013). Методологические проблемы учёта обесценения основных средств. *Mechanism of Economic Regulation, No 2*, 79-87, с. 80

¹⁵¹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 (МСБО 36) “Зменшення корисності активів”, п. 2. Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_047

Основна логіка МСФЗ 36 “Зменшення корисності активів” полягає в тому, що активи, які відображаються в балансі підприємства, можуть через певні обставини знецінюватись, тобто втрачати свою вартість на ринку (на противагу обліковій оцінці), внаслідок чого балансова вартість має бути скоригована з одночасним визнанням збитку від такого знецінення. Об’єктом знецінення може розглядатись не лише окремий актив підприємства, а також й одиниця генерування грошових коштів, тобто сукупність активів, яка забезпечує приплив грошових коштів, який значною мірою є незалежним від припливу грошових коштів від інших активів чи груп активів [152]. Застосування такого підходу впливає з природи наведеної в МСФЗ 36 моделі вартості при використанні, яка більш придатна для оцінки вартості всього бізнесу або його окремих підрозділів, аніж для оцінки окремих видів активів або зобов’язань, оскільки не всі з них можуть генерувати окремі потоки грошових коштів – показник, що має використовуватись при розрахунку даного виду вартості.

Ринковою вартістю активу або одиниці генерування грошових коштів, яка називається “вартістю відшкодування”, вважається найбільша з двох запропонованих оцінок, які відображають їх вартість під час використання в діяльності підприємства (вартість при використанні) або при їх продажу (справедлива вартість мінус витрати на продаж). Таким чином, коригування балансової вартості активів слід проводити у випадку її перевищення над вартістю відшкодування на суму, яка розраховується як різниця між даними двома видами вартості.

Необхідність облікового відображення зменшення корисності активів впливає з розуміння сутності принципу обачності, згідно з яким в системі бухгалтерського обліку слід використовувати такі методи оцінки, які запобігатимуть завищенню вартості активів і доходів підприємства, та запобігатимуть заниженню зобов’язань та витрат підприємства. Оцінку активів на основі врахування їх корисності для підприємства (при продажу або при використанні в господарській діяльності) можна розглядати як один із таких методів, який забезпечує виконання принципу обачності, оскільки застосування такого методу дозволяє зменшити вартість активів у випадку встановлення розходження між залишковою вартістю активів та вартістю їх відшкодування.

Дотримання принципу обачності щодо специфічних активів в цілому дозволяє зменшити інформаційну асиметрію між менеджментом підприємства та

¹⁵² Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 (МСБО 36) “Зменшення корисності активів”, п. 6. Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_047

постачальниками капіталу через відносну унікальність таких активів, оскільки інформація про вартість специфічних активів, що надаватиметься зовнішнім користувачам, буде наближеною до об'єктивної інформації, якою володіє менеджмент та працівники бухгалтерської служби підприємства. Внаслідок цього значна кількість вчених підтримує застосування консервативних підходів при удосконаленні системи облікової оцінки специфічних активів.

Особливістю реалізації МСФЗ 36 в практичній діяльності підприємств є необхідність наділення бухгалтера нетрадиційними функціями, які він повинен виконувати в процесі тестування активів на зменшення їх корисності. Зокрема, це, в першу чергу, пов'язано зі здійсненням економічних розрахунків як для оцінки вартості при використанні активу (регулярно визначати його здатність генерувати грошові кошти), так і для визначення його справедливої вартості без урахування витрат на його продаж (регулярно визначати його продажну вартість шляхом вивчення договорів, аналогічних угод щодо продажу активів, ринкових котирувань тощо).

Як показує міжнародна практика застосування МСФЗ 36, виконання таких нетрадиційних функцій бухгалтерами підприємства (в частині розрахунку вартості відшкодування (визначення розміру майбутніх економічних доходів, визначення ставки дисконтування, розрахунок власного та позикового капіталу, визначення вартості реалізації активу) досить часто виступає предметом суперечок між ними та аудитором, які перевіряють фінансову звітність на її достовірність в частині вартості необоротних активів, корисність яких була зменшена. Така пильна увага аудиторів до даних видів процедур, що здійснюються бухгалтерами в контексті тестування активів на зменшення їх корисності, не є безпідставною, оскільки існує досить висока ймовірність здійснення помилки останніми в процесі виконання таких процедур. Одним із шляхів вирішення даної проблеми є набуття бухгалтерами додаткових фахових компетенцій, зокрема, знань і навичок в сфері професійної оцінки, що є однією із тенденцій розвитку облікової професії в США, де значна кількість бухгалтерів одержують сертифікати професійних оцінювачів (CertifiedBusinessAppraiser) або оціночних аналітиків (CertifiedValuationAnalyst).

Загальну модель визначення та бухгалтерського відображення процесу зменшення корисності активів можна представити наступним чином (рис. 2.6).



Рис. 2.6. Порядок визначення та бухгалтерське відображення процесу зменшення корисності активів за МСФЗ 36

Розкритий вище порядок (рис. 2.6) відображає послідовність дій суб'єкта, який буде займатись тестуванням активів або одиниці генерування грошових коштів на зменшення їх корисності, а також альтернативні варіанти, серед яких можна здійснити вибір даним суб'єктом, що здійснює тестування. Здійснення такого вибору є прикладом реалізації професійного судження у випадках несутільної регламентації облікової системи з визначеними обставинами, коли здійснення вибору є досить формалізованим і визначені обставини, які мають враховуватись в процесі його здійснення, однак всі інші обставини, які можуть виникати, ігноруються.

На основі даних про втрату корисності специфічних активів внутрішні користувачі приймають рішення про перспективи їх подальшого використання (реалізація на сторону, укладання довгострокових контрактів, здійснення вертикальної інтеграції), а зовнішні користувачі приймають рішення щодо вкладення капіталу в дане підприємство в контексті встановлення ролі, яку відіграватимуть специфічні активи в процесі генерування прибутку підприємства (для інвесторів) або в якості засобу погашення заборгованості (для позичальників).

На сьогодні тестування активів на зменшення корисності в умовах подолання наслідків всесвітньої фінансової кризи здійснює значна кількість зарубіжних підприємств. Так, за результатами досліджень представників Європейської організації з цінних паперів та фондових ринків (ESMA), протягом 2016 року 73 % підприємств (з близько 6 тисяч проаналізованих емітентів) перебували під суттєвим впливом ризикової процентної ставки. З цих емітентів 65 % мають: 1) гудвіл чи інші нематеріальні активи з необмеженим терміном корисного використання; 2) або окремі активи чи одиниці, що генерують грошові кошти, корисність яких може бути зменшена. Тому ці емітенти мали проводити тест на зменшення корисності активів та розкривати відповідну інформацію в бухгалтерській звітності [153].

В той же час, на більшості вітчизняних підприємств тестування активів на зменшення їх корисності та його відображення в системі бухгалтерського обліку майже не здійснюється, незважаючи на те, що в п. 9 МСФЗ 36 зазначається, що в кінці кожного звітного періоду суб'єктові господарювання слід оцінювати, чи є якась ознака того, що корисність активу може зменшитися [154], як це також визначено в п. 5 національного П(С)БО 28 – на дату річного балансу підприємство має оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу [155]. Підтверджує існування такої ситуації О.С. Яцунська, яка проаналізувавши статистичний бюлетень “Основні засоби України 2014 рік”, що практично дублює показники форми 5 “Примітки до річної фінансової звітності”, встановила повну відсутність в ньому інформації про “Втрати від зменшення корисності” [156]. Це зумовлює необхідність конкретизації вимог щодо зменшення корисності специфічних активів підприємства, оскільки відсутність інформації про них в бухгалтерській звітності можна розглядати як одну із загроз для здійснення ефективної інвестиційної та позикової політики вкладників капіталу.

Впровадження поняття “вартість при використанні активів” в облікову систему привернуло значну увагу науковців, оскільки виходячи із розуміння її сутності в окремих випадках (наприклад, відображення втрати корисності активів) справедлива вартість не вважається єдиним безальтернативним

¹⁵³ ReportEnforcementandRegulatoryActivitiesofAccountingEnforcersin 2016. ESMA, 2017, 36, p. 12

¹⁵⁴ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 (МСБО 36) “Зменшення корисності активів”. Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_047

¹⁵⁵ Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 28 “Зменшення корисності активів”. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>

¹⁵⁶ Яцунська, О. С. (2016). Процедура зменшення корисності основних засобів: організаційно-методичні аспекти. *БізнесІнформ*, № 8, 130-140, с. 131

варіантом, використання якого забезпечує формування релевантної та об'єктивної інформації для користувачів бухгалтерської звітності. Зокрема, у випадках, коли вартість при використанні є більшою, ніж справедлива вартість мінус витрати на продаж активу, то для відображення втрати корисності активів має застосовуватись вартість при використанні, якщо вона є меншою за балансову вартість.

Поняття вартості при використанні почало використовуватись у 80-х роках ХХ-го століття в сфері американської професійної оцінки як один з методів, що дозволяє надати альтернативну оцінку власності (нерухомості), що належить підприємству. Вартість при використанні була диференційована від ринкової вартості чи вартості обміну, оскільки всі вони могли використовуватись в якості справедливої ринкової вартості для відображення вартості активів на ринку. Основною причиною її активного застосування професійними оцінювачами була неможливість пошуку аналогічних об'єктів на ринку, які б підлягали продажу.

На основі аналізу існуючих на той час підходів до розуміння сутності вартості при використанні, які застосовувались різними організаціями професійних оцінювачів (“American Institute of Real Estate Appraisers”, “International Assets Valuation Standards Committee of the European Group of Valuers”), американський дослідник Дж.Л. Гедд сформулював визначення вартості при використанні як ринкову вартість постійно діючого підприємства, що відображає цінність для конкретного користувача, визнаючи ступінь, яким майно робить свій внесок в підприємство і / чи рентабельність підприємства. До цієї вартості включаються витрати на встановлення, розрахунки проектування і компонування, а також інші витрати, пов'язані зі здійсненням операцій [157]. Запропоноване визначення враховує використовуваний в бухгалтерському обліку принцип безперервності, виходячи з якого підприємство в своєму повному обсязі збирається продовжувати свою діяльність в найближчому майбутньому та не планує продавати окремі складові частини у нього майна. Фінансова звітність, сформована на основі застосування вартості при використанні, враховує припущення щодо подальшого безпроблемного функціонування підприємства, надаючи більш релевантну інформацію щодо його поточної вартості, яка буде цікавою інвесторам, кредиторам та працівникам підприємства.

¹⁵⁷ Gadd, J. L. (1989). Defining Value in Use. *Valuation*, vol. 34, 2 (June), 13-19, p. 17

Незважаючи на деякі існуючі недоліки застосування вартості при використанні при оцінці зменшення корисності активів одночасно зі справедливою вартістю згідно МСФЗ 36, в цілому це можна вважати позитивною тенденцією, оскільки у суб'єктів ведення обліку є вибір, в результаті здійснення якого має бути покращена якість облікової інформації. Зокрема, як відмічають Х. Амїраслані, Дж. Е. Іатрїдіс та П.Ф. Поуп [158] загальною метою IASB при розробці МСФЗ 36 було зменшення кількості варіантів оцінки зменшення корисності активів, що повинно сприяти кращому відображенню економічного становища та фінансових показників підприємства шляхом підвищення якості облікової інформації. Тому обрання справедливої вартості за мінусом витрат на продаж та вартості при використанні, як лише двох можливих варіантів визначення вартості відшкодування, має підвищити релевантність облікової інформації для вкладників капіталу при прийнятті ними інвестиційно-позикових рішень.

Існування дуалістичного підходу, використаного в МСФЗ 36 “Зменшення корисності активів”, також можна використовувати як засіб розмежування двох даних видів вартості між собою. Так, на думку проф. В.Я. Соколова справедлива вартість відрізняється від вартості при використанні, яка визначається як дисконтований дохід від експлуатації майна та його виведення [159], оскільки вона будується на основі обґрунтованості та оцінки учасників ринку, а також фактори, що мають відношення до учасників ринку в цілому. І навпаки, вартість при використанні відображає обізнаність та оцінку конкретної компанії, а також специфічні фактори, характерні для даної компанії, а не ринку в цілому [160].

Проте, окремі дослідники вважають, що наведені в МСФЗ 36 “Зменшення корисності активів” відмінності між оціночними підходами не є досить однозначними, виділяючи при цьому значні подібності між ними. Як відмічає з цього приводу А.Д. Губайдулліна, на перший погляд, вартість використання дуже схожа на справедливу вартість, розраховану за допомогою доходного підходу. Однак, оцінка ризиків при розрахунку вартості використання, як і при розрахунку справедливої вартості, враховує очікування учасників ринку, на яких ґрунтується даний вид активів або аналогічний вид активів. Незважаючи на те, що вартість використання відрізняється від справедливої вартості тим, що відображає вплив внутрішніх, а не ринкових факторів, ці два різні види вартості

¹⁵⁸ Amiraslani, H., George, E. Iatridis, Peter, F. Pope. (2012). Accounting for asset impairment: a testfor IFRS compliance across Europe. A research report. London: CassBusinessSchool, 63, p. 20

¹⁵⁹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 (МСБО 36) “Зменшення корисності активів”, п.5. Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_047

¹⁶⁰ Соколов, В. Я. (2006). Оценка по справедливой стоимости. *Бухгалтерский учет, № 1*, 50-54, с. 53

в частинах оцінки ризику схожі між собою. Як при розрахунку справедливої вартості, так і при розрахунку вартості використання активу здійснюється оцінка поточних ринкових ризиків [161]. Зокрема, дану позицію підтверджує М.Л. Жила [162], відмічаючи, що для розрахунку справедливої вартості специфічних нематеріальних активів може використовуватись доходний підхід, який передбачає врахування при оцінці активів потоків грошових коштів, генерування яких забезпечує даний актив протягом строку корисної експлуатації, скоригований на ризики, які впливають на регулярність надходження потоків грошових коштів.

Відповідно, на сьогодні серед вчених відсутня єдина спільна позиція стосовно співвідношення справедливої вартості та вартості при використанні, які застосовуються для розрахунку вартості відшкодування в процесі облікового відображення зменшення корисності активів. Однак, в МСФЗ 36 чітко розмежовано поняття справедливої вартості та вартості при використанні, які в якості альтернативних оціночних інструментів можуть використовуватись для визначення вартості відшкодування активів.

Незважаючи на достатньо простий механізм зменшення корисності активів, наведений в МСФЗ 36, однією з основних проблем при його застосуванні є визначення теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень від використовуваного активу, а також визначення його справедливої вартості. Ця проблема є ще більш актуальною саме для специфічних активів, оскільки чинна облікова система не дозволяє виокремити доходи для більшості з них, тому що вони не забезпечують генерування самостійного грошового потоку, а спільно з іншими активами використовуються для виробництва продукту, продаж якого забезпечує одержання доходу.

Окрім цього, для специфічних активів досить важко порахувати їх справедливу вартість, оскільки такі активи або взагалі існують лише в одиничному екземплярі (утворені в результаті здійснення ідіосинкратичних інвестицій), або не продаються на активному ринку, внаслідок чого майже неможливо визначити якою буде сума, яку можна буде одержати в результаті укладення угоди між сторонами (відсутні договори їх обов'язкового продажу, відсутні аналогічні угоди та ринкові котирування тощо). Внаслідок цього в п. 20 МСФЗ 36 [163] зазначається, що підприємство може використовувати вартість при використанні активу як його вартість відшкодування.

¹⁶¹ Губайдуллина, А. Р. (2014). *Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности*. Казань: Бухгалтерский учет, статистика, 245, с. 115-116

¹⁶² Zyla, M. L. (2009). *Fair Value Measurements: Practica lGuidance and Implementation*. John Wiley&Sons, 384, p. 29

¹⁶³ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 (МСБО 36) "Зменшення корисності активів". Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_047

В результаті можна констатувати, що концепція справедливої вартості, яка почала формуватися з 90-х років ХХ-го століття і на сьогодні є провідною моделлю оцінювання в системі бухгалтерського обліку та є одним із основних елементів інформаційної парадигми бухгалтерського обліку (О.С. Дружиловська [164], Г. Уолк, Дж. Додд, Дж. Розіцкі [165], Р.Т. Шортрідж, П.А. Сміт [166]), вступає в конфлікт зі специфічними активами, оскільки справедлива вартість не може бути ефективно застосована для їх вимірювання внаслідок існування протиріччя в підходах до її розрахунку та сутності специфічних активів (значна втрата своєї вартості та обмеженість при позаконтрактному використанні). Внаслідок цього при оцінці зменшення корисності специфічних активів слід застосовувати змішану модель, яка передбачатиме фіксоване використання методів, наведених в МСФЗ 36 (справедлива вартість мінус витрати на продаж, вартість при використанні), в залежності від ступеня специфічності активів, а також передбачатиме використання інших методів, які сприятимуть наближенню балансової вартості підприємства до його ринкової вартості.

Відповідно, застосування підходів до оцінки вартості відшкодування щодо специфічних активів залежить від ступеню їх специфічності, що впливає на реалізацію етапу IV (Розрахунок вартості відшкодування об'єкта зменшення корисності) виділеного порядку визначення зменшення корисності активів згідно МСФЗ 36 (рис. 2.6). Так, якщо для розрахунку вартості відшкодування малоспецифічних активів можна використовувати справедливу вартість або вартість при використанні, то для високоспецифічних – лише вартість при використанні.

Хоча В. Бінйон, Ю. Біонді, К. Рагот вважають, що запровадження в МСФЗ 36 для визначення зменшення корисності активів вартості при використанні було викликано бажанням врахувати існування специфічності активів [167], однак, на нашу думку, такий підхід не є бездоганним, оскільки не враховує всі особливості специфічних активів як об'єкта обліку (ступінь специфічності, зміна нормальних обставин виконання контракту щодо

¹⁶⁴ Дружиловская, Э. С. (2013). *Оценка нефинансовых активов в российском бухгалтерском учете : автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика"*. Нижний Новгород, 22, с. 11

¹⁶⁵ Wolk, H. I., Dodd, J.L., Rozycki, J.J. (2008). *Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment*. SAGE, 678, p. 43

¹⁶⁶ Shortridge, R. T., Pamela, A. Smith. (2009). Understanding the changes in accounting thought. *Research in accounting regulation*, vol. 21, 11-18, p. 12

¹⁶⁷ Bignon, V., Biondi, Y., Ragot, X. An Economic Analysis of Fair Value. *Accounting as a Vector of*. Retrieved from <http://ssrn.com/abstract=1474>

специфічних активів на ненормальні або позаконтрактні обставини), а тому має бути удосконалений з їх врахуванням.

Запропонований механізм визначення вартості відшкодування для специфічних активів наведено на рис. 2.7.

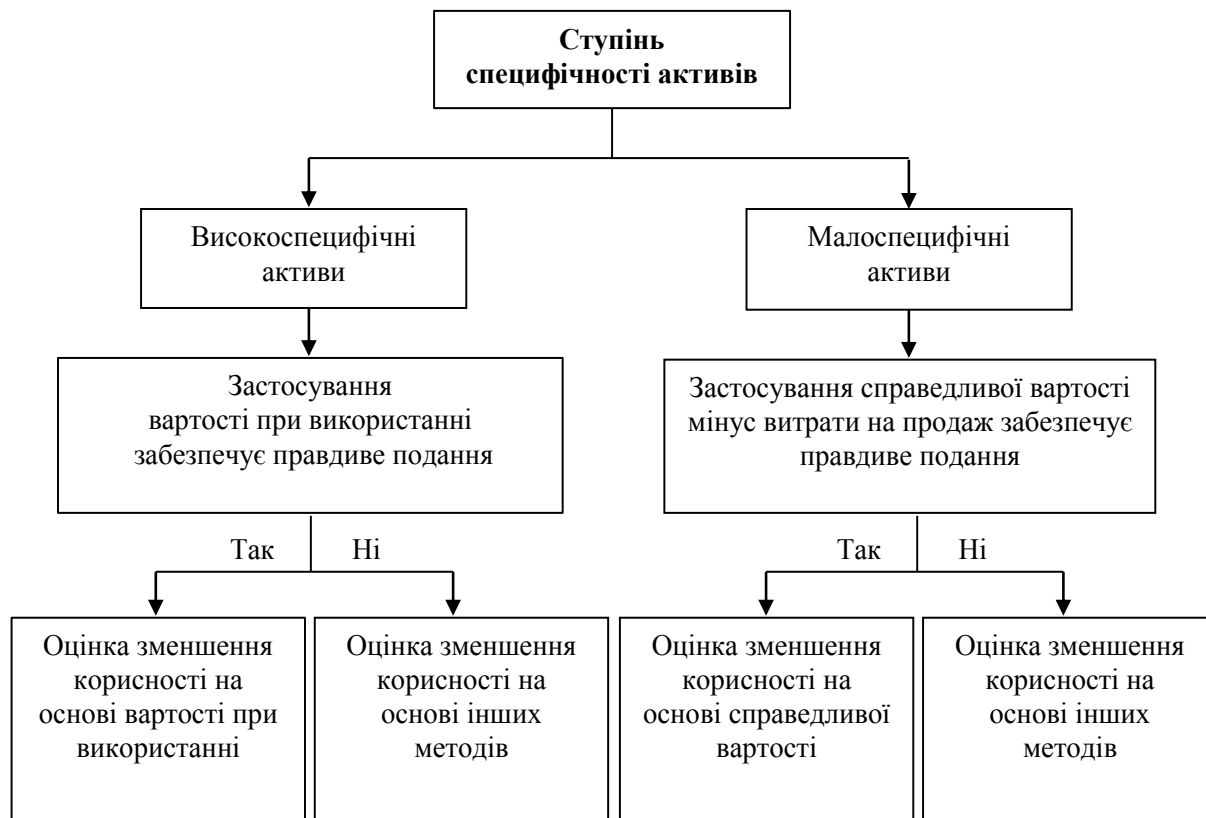


Рис. 2.7. Порядок визначення вартості відшкодування залежно від ступеня специфічності активів

Запропонований порядок (рис. 2.7) показує, що визначення вартості відшкодування для різних видів специфічних активів залежить від ступеня їх специфічності. Для того, щоб визначити, який метод оцінки зменшення корисності слід використовувати, спочатку необхідно встановити ступінь специфічності активів.

Важливу роль в процесі реалізації професійного судження щодо обрання методу оцінки для визначення суми зменшення корисності специфічних активів є відповідність критерію правдивого подання облікової інформації. Згідно п. ЯХ12 “Концептуальної основи фінансової звітності”, щоб бути досконало правдивим поданням, опис повинен мати три характеристики. Він має бути повним, нейтральним та вільним від помилок [168].

¹⁶⁸ Концептуальна основа фінансової звітності. Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009

Повнота передбачає необхідність охоплення всієї інформації, необхідної суб'єкту оцінювання для визначення суми зменшення корисності специфічних активів. При визначенні справедливої вартості – це ціна, визначена в угоді на продаж, ринкова ціна специфічного активу або найбільш точна інформація, що відображає суму, яку може одержати підприємство на кінець звітного періоду при його вибутті в результаті здійснення угоди між її незалежними учасниками. При визначенні вартості при використанні – це інформація про всі фактори, що впливають на майбутні грошові потоки, одержання яких забезпечує використання специфічного активу для підприємства (обсяг таких потоків та відхилення в таких обсягах, вартість грошей в часі, ризики використання специфічного активу, ліквідність специфічного активу тощо).

Дотримання вимоги нейтральності передбачає необхідність відсутності упередженості у суб'єкта оцінювання при визначенні суми зменшення корисності специфічних активів. Наприклад, при розрахунку вартості при використанні не має наголошуватись значимість одних факторів, що впливають на майбутні грошові потоки, одержання яких забезпечує використання специфічного активу для підприємства, з одночасним необґрунтованим применшенням значимості інших факторів. Також неприпустимим є здійснення маніпуляцій, які можуть вплинути на збільшення або зменшення суми зменшення корисності специфічних активів, таким чином створюючи передумови для зміни її сприйняття користувачами.

Свобода від помилок означає можливість застосування в процесі визначення суми зменшення корисності специфічних активів інформації з інших джерел, яка сформована без помилок та пропусків, чітко та точно. Наприклад, якщо для визначення справедливої вартості малоспецифічних активів використовується інформація про наявні ринкові котирування таких активів, то слід враховувати рівень надійності такого джерела, чи ця інформація подана правдиво та чи не були допущені помилки при її відборі та формуванні. Аналогічно суб'єкту оцінювання також слід себе поводити при оцінці схожих угод про продаж малоспецифічних активів, зокрема, слід чітко визначити ступінь схожості таких активів, обґрунтувати обсяг вибірки досліджуваних угод про продаж активів, а також перевірити правдивість інформації про їх продажну вартість, що наводиться в таких угодах (чи була врахована в процесі її формування природа специфічних активів).

За результатами аналізу відповідності методу оцінки для визначення суми зменшення корисності специфічних активів критерію правдивого подання облікової інформації суб'єктом оцінювання має бути прийняте рішення щодо використання даного методу або використання інших методів, які є менш релевантними, але більш краще відповідають критерію правдивого подання облікової інформації.

Для високоспецифічних активів пріоритетним є застосування вартості при використанні, якщо її використання забезпечує правдиве подання. За наявності сумнівів щодо повноти, нейтральності, свободи від помилок при розрахунку вартості відшкодування високоспецифічних активів на основі вартості при використанні (при оцінці майбутніх грошових потоків, одержаних від тривалого використання специфічного активу; при застосуванні ставки дисконтування до грошових потоків, що генеруються специфічним активом) слід використовувати інші методи оцінки, наприклад, використовувати оцінку на основі історичної (фактичної) собівартості або ліквідаційну вартість. Основною причиною використання даних методів є простота їх розрахунку та можливість перевірки. Використання неперевіраних методів оцінки при визначенні вартості відшкодування, як одного із інструментів здійснення опортуністичної поведінки суб'єкта ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, може призводити до інфляції чистих активів та викривлення фінансових результатів діяльності підприємства.

Для малоспецифічних активів запропоновано використовувати справедливую вартість за мінусом витрат на їх продаж за умови, якщо проведення її розрахунку забезпечує правдиве подання. У випадку виникнення сумнівів щодо правдивості розрахунку, що характеризується використанням суб'єктивних суджень в процесі формування їх продажною ціни, неповнотою інформації про аналогічні угоди від продаж або застосуванням помилкових ринкових котирувань, слід використовувати інші методи оцінки (історична (фактична) собівартість, ліквідаційна вартість, вартість при використанні), які сприятимуть підвищенню рівня прозорості фінансової звітності. У випадку неможливості оцінки зменшення корисності малоспецифічних активів на основі справедливої вартості слід використовувати найбільшу з оцінок, що буде одержана на основі застосування інших методів.

Застосування вартості при використанні та історичної вартості як альтернативних варіантів оцінювання активів підприємств не є поодиноким явищем в обліковій науці. Подібна дуалістична модель для оцінки активів була запропонована Н. Чісманом, який обґрунтував необхідність використання публічними компаніями при вимірюванні вартості активів двох видів оцінки: 1) оцінка на основі відновлених історичних витрат; 2) оцінка на основі вартості при використанні [¹⁶⁹].

Також однією із важливих проблем, що потребує вирішення, є уточнення ознак, які вказують на можливість зменшення корисності специфічних активів. Загальні ознаки, визначені в п. 12 МСФЗ 36, наведено в Додатку Л. На основі ідентифікації і вивчення даних ознак суб'єкти ведення бухгалтерського обліку мають прийняти рішення щодо необхідності проведення тестування на зменшення корисності активів. При цьому, даний перелік не є вичерпним, оскільки в МСФЗ 36 виділені найбільш типові та найбільш поширені ознаки, які не враховують повною мірою особливості використання активів, корисність яких зменшується.

Можливість розширення наведеного переліку ознак підтверджують і самі розробники МСФЗ 36, відмічаючи, що суб'єкт господарювання може ідентифікувати інші ознаки того, що корисність активу може зменшитися; через що також потрібно, щоб суб'єкт господарювання визначав суму очікуваного відшкодування активу [¹⁷⁰]. Враховуючи існуючі відмінності специфічних активів від інших об'єктів обліку, на які поширюється дія стандарту 36 “Зменшення корисності активів”, пропонуємо включити до складу ознак, які вказують на можливість зменшення корисності специфічних активів, зокрема, до внутрішніх джерел інформації, припинення дії або розірвання договору щодо використання специфічного активу. Цю норму також необхідно запровадити додатковим пунктом (п. 6.8) до П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів”.

Припинення дії або розірвання договору щодо використання специфічного активу може відбуватись за наступних причин:

1. В результаті ініціативи (цілеспрямованих дій або внаслідок опортуністичної поведінки) іншої сторони контрактних взаємовідносин;
2. Через виникнення надзвичайних ситуацій у складі вертикально-інтегрованих структур (наприклад, в результаті захоплення окремих підрозділів

¹⁶⁹ Jones, M., Slack, R. E. (2008). The future of financial reporting 2008 : measurement and stakeholders. Discussion Paper. London: Association of Certified Chartered Accountants, 24, p. 23

¹⁷⁰ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 (МСБО 36) “Зменшення корисності активів”, п.13. Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_047

українських підприємств на тимчасово неконтрольованих територіях Донецької та Луганської областей, внаслідок інформаційної війни, проведення терористичних операцій та інших заходів, притаманних гібридній війні).

Слід зазначити, що в МСФЗ 36 “Зменшення корисності активів” непрямо зазначається про подібні випадки, які мають стати передумовою для проведення тестування на зменшення корисності активів. Наприклад, припинення контрактних відносин щодо використання специфічного активу, внаслідок чого виникають значні трансакційні витрати, може бути віднесено до суттєвих змін, які негативно вплинуть на суб’єкт господарювання, або змінять інтенсивність або спосіб нинішнього чи запланованого використання активу [171] внаслідок чого відбудеться погіршення економічної активності активу у порівнянні з наявними очікуваннями [172]. Застосування вищенаведеного підходу до порядку проведення тестування на зменшення корисності активів обґрунтовується основними положеннями контрактної теорії бухгалтерського обліку, об’єктом дослідження якої є сукупність контрактних відносин, що виникають між суб’єктами всередині фірми та між фірмами.

Розгляд договору, яким закріплюються відносини з контрагентами щодо використання специфічного активу на підприємстві, як фактору, що впливає на процес оцінки зменшення їх корисності, дозволяє користувачам облікової інформації переглянути майбутні перспективи діяльності підприємства, створюючи необхідні передумови для забезпечення прозорого та ефективного розкриття інформації про специфічні активи підприємства.

¹⁷¹ Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 (МСБО 36) “Зменшення корисності активів”, п. 12, д. Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_047

¹⁷² Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 (МСБО 36) “Зменшення корисності активів”, п.12, е. Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_047

2.3. СОЦІАЛЬНИЙ КАПІТАЛ: ТРАНСФОРМАЦІЯ ДОВІРИ, СОЦІАЛЬНИХ НОРМ ТА СОЦІАЛЬНИХ МЕРЕЖ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ

На економічне становище країни в цілому, а також окремих її регіонів, крім виробничо-економічних чинників (наявність матеріальних ресурсів виробництва, забезпеченість трудовими ресурсами, науково-технічних розробок), також впливають інституційне середовище, норми моралі, традиції, що відображають особливості взаємин людей в певних соціально-економічних умовах. Такі нематеріальні соціальні фактори розвитку формують реальний капітал суб'єктів господарювання. У зв'язку з цим, поняття “капітал” в економічній науці отримало більш широке трактування, почали виокремлюватися його нові форми. Насамперед, це стосується соціального капіталу, накопичення і функціонування якого здійснює вплив на економічні результати не тільки на рівні підприємства, але також на макрорівні. У сучасних умовах соціальний капітал є значущим фактором, що впливає на економічний розвиток цілих держав. Роль соціального капіталу в економіці обумовлена перш за все тим, що він полегшує економічним агентам доступ до інформації і благ, що, в свою чергу, збільшує обсяг доступних ресурсів, а також знижує витрати.

Окремого значення соціальний капітал набуває в умовах кризи, зокрема в умовах гібридної війни. Високий рівень недовіри викликає постійну соціальну напруженість, яка лише посилює негативний вплив конфлікту та руйнує будь-які ініціативи, які покликані його вирішити. В кризових умовах особливо чітко проявляється негативна форма соціального капіталу. Він набуває форми потенційно шкідливого фонду, коли індивіди об'єднуються в групи з метою отримання вигоди та пошуку ренти. Вирішення цих питань поставлене в пріоритет на рівні міжнародної спільноти як одна із Цілей сталого розвитку ООН до 2030 року [¹⁷³] – сприяти побудові миролюбного й відкритого суспільства в інтересах сталого розвитку.

Дія соціального капіталу прямо не спонукає до знищення корінних причин виникнення конфлікту, також не має ґрунтового впливу на повне припинення військових дій, які часто повторюються навіть після підписання мирної угоди або проведення виборів. Накопичення соціального капіталу та підвищення його якісного рівня має прямий вплив лише на стійке та поступове зменшення бойових дій, а також слугує підґрунтям для досягнення миру в

¹⁷³ Цілі сталого розвитку ООН. Retrieved from <http://www.un.org.ua/ua/tsili-rozvytku-tysiacholititia/tsili-staloho-rozvytku>

конфлікті, який може знову загостритись, якщо він буде неправильно скерований.

Поняття соціального капіталу в науковій літературі з'явилося відносно нещодавно. Вважається, що вперше його запропонував Лід Джансон Ханіфан в 1916 р., доводячи необхідність налагодження соціальних відносин між індивідами, що утворюють соціальну одиницю. Він використовував цей термін для опису “тих обставин, які впливають на повсякденне життя кожного”. Ханіфан обґрунтовував необхідність вміння налагоджувати соціальні відносини між людьми, які “утворюють соціальну одиницю, терпимості і симпатії один до одного” [174].

Активний розвиток теорії соціального капіталу починається лише наприкінці ХХ ст., як самостійного наукового напрямку. Джейн Джекобс, теоретик містобудування, натхненник теорії “Нового урбанізму” в 1961 р. використовувала поняття “соціальний капітал” стосовно міської життєдіяльності населення та їх сусідства. Широкої популярності вона набула в 1961 р. з виходом книги “Смерть і життя великих американських міст” (The Death and Life of Great American Cities). Автор досліджувала механізми розвитку поселень. Вона широко використовувала міжпредметні області знань – економіку, археологію, історію, біологію. Але особливу увагу приділено економічним аспектам життя міст в ретроспективному розрізі до сучасного стану. Багато фахівців в області соціального капіталу в другій половині двадцятого століття широко використовували дослідження економіки міст Джейн Джекобс.

Зокрема, П'єр Бурдьє соціальний капітал визначає як “ресурси, засновані на родинних відносинах і відносинах в групі членства” [175]. Схоже поняття “соціального капіталу” використовував в своїх працях Г. Лоурі [176]. Джеймс Коулмен використовував розширене трактування соціального капіталу, відповідно до якого це потенціал взаємної довіри і взаємодопомоги, раціонально сформований в міжособистісних відносинах: зобов'язання і очікування, інформаційні канали і соціальні норми. Він обґрунтував роль соціального капіталу в родині і за її межами в формуванні та розвитку людського капіталу, один з перших ввів і дослідив поняття “соціальна мережа” [177].

¹⁷⁴ Hanifan, L. J. (1916). The Rural School Community Centre. *Annals of the American Academy of Political and Social Sciences*, 67. Retrieved from http://www.jstor.org/stable/1013498?seq=1#page_scan_tab_contents

¹⁷⁵ Bourdieu, P. (1986). *The forms of capital*. Handbook of theory and research for sociology of Education. Ed. by J. Richardson. New York: Greenwood Press, p. 21.

¹⁷⁶ Loury, G. (1976). Dynamic Theory of Racial Income Differences . *Women, Minorities and Employment Discrimination*. Lexington. Retrieved from

https://www.brown.edu/Departments/Economics/Faculty/Glenn_Loury/louryhomepage/papers/A%20Dynamic%20Theory.pdf

¹⁷⁷ Coleman, J. S. Social capital in the creation of human capital // *American Journal of Sociology*, 1988, n. 94, pp. 95120.

Соціальний капітал як наукове поняття містить в собі такі складові частини громадської організації, як: соціальні мережі, соціальні норми, довіра. Вони є передумовами координації та кооперації з метою об'єднання зусиль для отримання взаємної вигоди. Завдяки соціальному капіталу мобілізуються додаткові ресурси відносин на базі довіри індивідів один до одного. М. Палдам називає довіру соціальним клеєм, що цементує суспільство за допомогою соціальних одиниць [178].

В свою чергу, А. Портес дає наступне визначення даного поняття: соціальний капітал – це здатність індивідів розпоряджатися обмеженими ресурсами на підставі свого членства в певній соціальній мережі або ширшій соціальної структури. Здатність з накопичення соціального капіталу не є індивідуальною характеристикою особистості, вона є особливістю тієї мережі відносин, яку вибудовує індивід. Таким чином, соціальний капітал – продукт включеності людини в соціальну структуру [179].

Роберт Патнем трактує соціальний капітал наступним чином: у той час як фізичний капітал відноситься до фізичних об'єктів і людський капітал співвідноситься з властивостями окремих особистостей, соціальний капітал стосується зв'язків між людьми – соціальних мереж, норм взаємодії і довіри, що виникають в таких відносинах. У цьому сенсі соціальний капітал тісно пов'язаний з тим, що ми називаємо “громадянською гідністю”. Різниця в тому, що соціальний капітал звертає увагу на те, що громадянська гідність найбільш стійка в мережах соціальних взаємин. Суспільство багатьох гідних, але ізольованих особистостей зовсім не обов'язково багато соціальним капіталом [180].

В даний час в світі особливо широко використовується визначення соціального капіталу, введеного Світовим Банком, відповідно до якого під соціальним капіталом розуміються інститути, відносини і норми, які формують, якісно і кількісно, соціальні взаємодії в суспільстві [181].

Сучасне наукове трактування соціального капіталу базується на тому, що він розглядається, як система відносин, яка сприяє нарощуванню сукупного капіталу, що, в свою чергу, викликає нерівності в суспільстві. Розвиток

¹⁷⁸ Paldam, M. (2000). Social Capital: One or Many? Definition and Measurement. *Journal of Economic Surveys*. Vol. 14, 5, 629-654, p. 629.

¹⁷⁹ Portes, A. (1995). *Economic Sociology and the Sociology of Immigration: A Conceptual Overview*. Ed. by Alejandro Portes. New York: Russell Sage Foundation, p. 1-43.

¹⁸⁰ Патнем, Р. (1996). *Чтобы демократия работала: гражданские традиции в современной Италии*. пер. с англ. А. Захарова. М.: Ad Marginem.

¹⁸¹ *The International Bank for Reconstruction and Development. SocialCapita A Multifaceted Perspectiv*. Retrieved from <http://documents.worldbank.org/curated/en/663341468174869302/pdf/multi-page.pdf>.

суспільства без довіри громадян до держави не може бути ефективним. Необхідне накопичення “соціального капіталу”, який може з’явитися і зростати лише за конкретних умов: розвитку мережі (зв’язків) громадянського суспільства, яке базується на довірі громадян до держави. В Україні – дефіцит такої довіри. Єдиний вихід – викорінення корупції у владі та мережевий розвиток структур громадянського суспільства.

Більшість вчених і практиків під соціальним капіталом розуміє довіру. Яскравим представником такого підходу, безумовно, є Ф. Фукуяма [182]. Він розглядає соціальний капітал, як форму матеріалізованої довіри. Люди, які один одному не довіряють, зрештою, зможуть співробітничати лише в рамках системи формальних правил і регламентації системи, що вимагає постійного переписування, узгодження, відстоювання в суді і забезпечення виконання, іноді примусового. Весь цей юридичний апарат, що заміняє довіра, приводить до росту того, що економісти називають “операційними витратами”. Іншими словами, недовіра, розповсюджена в суспільстві, накладає на всю його економічну діяльність щось начебто додаткового мита, що суспільствам з високим рівнем довіри платити не доводиться [182].

Можна виокремити такі складові довіри:

1. Інформаційна: знання про суб'єкта, відкритість, зовнішні відгуки.
2. Емоційна: почуття та емоції.
3. Поведінкова: досвід взаємодії, спілкування, трудової діяльності.

Однак, довіра не виникає “нізвідки”. На рівні держави і всього суспільства повинно бути чітке розуміння того, що це є реальний об’єкт інвестицій, які потребує ресурсів, у тому числі фінансових, тимчасових, інтелектуальних, інноваційних та ін. Практично всі фахівці одностайні в думці, що зростання соціального капіталу в сучасному суспільстві є необхідною умовою соціально-економічного зростання країн і регіонів.

Особливо питання довіри актуалізується у конфліктні часи, в т.ч. під час гібридної війни, яка триває в Україні. Актуальним стає питання: як компанії можуть допомогти захистити або відновити соціальний капітал, наприклад, міжособистісних стосунків і формальних та неформальних мереж і асоціацій, які можуть опинитися під загрозою або бути знищені в конфліктних ситуаціях [183]. Довіра суспільства до бізнес-структур в таких умовах значно зменшується, що

¹⁸² Фукуяма, Ф. (2004). *Довіра: соціальні добродетелі і путь к процветанию*. М.: ООО “Изд-во АСТ”. ЗАО НППП “Ермак”.

¹⁸³ Зінченко, А., Янковська, О., Саприкіна, М. (2017). *Корпоративна соціальна відповідальність у конфліктні час*. К.: Видавництво “Юстон”, 60, с. 7.

вимагає пошуку нових шляхів взаємодії бізнесу зі своїми стейкхолдерами (заінтересованими особами). А для цього слід вийти за межі традиційного сприйняття господарської діяльності, яка в Господарському кодексі України визначена як діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність [¹⁸⁴, ст. 3, п. 1]. Підприємці нового покоління повинні працювати не лише над покращанням фінансових показників своєї діяльності, хоча ця мета є основною, але й над забезпеченням сталого та мирного майбутнього шляхом активної участі у вирішенні проблем суспільства. Під час реалізації такої стратегії в умовах гібридної війни компаніям потрібно розвивати потенціал медіації серед співробітників та відповідати на запити стейкхолдерів, що відповідає 16 Цілі сталого розвитку ООН до 2030 року [¹⁸⁵]: сприяти побудові миролюбного й відкритого суспільства в інтересах сталого розвитку, зокрема:

16.1. Значно скоротити поширеність всіх форм насильства та зменшити показники смертності від цього явища в усьому світі;

16.4. До 2030 року значно зменшити незаконні фінансові потоки та потоки зброї, активізувати діяльність з виявлення й повернення викрадених активів і вести боротьбу з усіма формами організованої злочинності;

16.5. Значно скоротити масштаби корупції та хабарництва у всіх їхніх формах.

Яким чином бізнес може сприяти досягненню цих цілей, особливо в умовах глобальної війни, коли він сам під загрозою? Стратегія соціально відповідального бізнесу в таких умовах повинна обов'язково передбачати: 1) забезпечення безпеки працівників; 2) допомогу працівникам у боротьбі зі стресом; 3) запобігання порушенню прав людини, як серед місцевого населення, так і співробітників; 4) збільшення соціальних інвестицій у відновлення економічної та соціальної інфраструктури; 5) інші заходи, спрямовані на підтримку мирного процесу.

Особливу увагу слід зосередити на таких групах стейкхолдерів, як: демобілізовані особи та члени їх сімей; учасники АТО та члени їх сімей; внутрішньо переміщені особи, біженці та ті, хто повернувся на постійні місця проживання; національні меншини та корінні народи.

¹⁸⁴ Господарський кодекс України, Верховна Рада України; Кодекс від 16.01.2003 № 436-IV (Редакція станом на 06.01.2018). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

¹⁸⁵ Цілі сталого розвитку ООН. Retrieved from <http://www.un.org.ua/tsili-rozvytku-tysiacholittia/tsili-staloho-rozvytku>

Така стратегія компанії, з одного боку, є витратною, оскільки потребує витрачання людських, фінансових, матеріальних ресурсів тощо, а з іншого боку – дозволить збільшити довіру суспільства до компанії, підвищить рівень її соціального капіталу, що дозволить реалізувати підприємству нові підприємницькі ідеї.

У зв'язку з неоднозначністю і комплексністю цього поняття соціальний капітал досліджується в різних суспільно-політичних областях знань – політології, історії, соціології, економіці. В економіці соціальний капітал досліджується, головним чином, з позиції інституціоналізму: нераціональної споживчої поведінки і неформальної складової господарських відносин економічних суб'єктів. Результати досліджень соціального капіталу вказують на те, що соціальний капітал в сучасному суспільстві дуже нерозвинений. Більш того, в країнах Західної Європи він більш досконалий, ніж у Східній Європі, Латинській Америці і на всьому постсоціалістичному просторі. Причинами такої нерівності є різні явища та процеси, які відбуваються в економіках країн. У загальному вони зводяться до кількох моментів, які, на наш погляд, потрібно розділяти на дві групи: причини, які гальмують прогресивний розвиток соціального капіталу в усьому світі і причини занепаду соціального капіталу на пострадянському і всьому постсоціалістичному просторі.

Перша група причин пов'язана із загальносвітовими тенденціями індивідуалізації сучасного суспільства як наслідком руйнування інституту сім'ї в багатьох країнах світу, ізоляції індивідів в соціумі, зниження їх соціальної активності.

Причини другої групи пояснюються дискредитацією соціального капіталу в умовах тоталітарного управління на території колишніх соціалістичних держав, в тому числі і в Україні. До них слід віднести:

- недовіра суспільства до формальних управлінських структур, що акумулює соціальний капітал, їх корумпованість, бюрократизація, місництво;
- неготовність значної частки населення брати участь в діяльності громадських організацій;
- відсутність у більшості громадян умінь і навичок вирішувати соціальні проблеми силами власної ініціативи.

Сучасна економічна наука доводить, що формування особливих неформальних інститутів – нового типу культури, заснованого на особливій культурі, культурі соціальної єдності та солідарності сприяють прогресивному розвитку соціального капіталу, а це, в свою чергу, позитивно впливає на

розширене відтворення сукупного людського капіталу, економічне зростання, зростання якості життя в державі. Країни з високим соціальним капіталом менше мають невирішених гострих соціально-економічних проблем. У цих країнах стабільніше макросередовище, вони прогресивно розвиваються.

Розвиток соціально орієнтованої економіки вказує на важливість соціального капіталу як елементу управління вартістю підприємства. Як і інші форми капіталу, соціальний капітал має здатність трансформуватися в інші форми, тобто рекапіталізуватися. Можна спостерігати певну взаємодію, де присутній тісний зв'язок соціального капіталу з людським капіталом, а людського – з фізичним капіталом. Отже, що соціальний капітал має значний вплив на формування вартості підприємства та існує як самостійне явище.

Соціальна норма є одним з ключових елементів соціального капіталу, яка впливає на соціально-економічний стан підприємства, оскільки може проявлятися через ритуали, звичаї, традиції, культуру. У період індустріального розвитку поняття норми є центральним, насамперед, у розумінні культури (перш за все, в трактуванні функціоналізму). Культура трансформує соціальні норми в систему цінностей, які пронизують все духовне життя суспільства.

Поняття соціальної норми в різних культурах і суспільствах відрізняється (наприклад, вік, коли особа починає юридично відповідати за скоєні вчинки в різних державах коливається від 11 до 21 року). Крім того, правові норми можуть не збігатися з моральними і також змінюватись. В основі моральних норм лежать уявлення людей про добро і зло, про честь і обов'язок, про справедливість. Відмінності в нормах моралі і права ускладнюють пошук рішень в об'єктивності соціальної норми.

Прихильники теорії позитивізму вважають, що поняття соціальної норми розкривається через її регулятивну та інтегративну функцію, що забезпечує стабільність соціально-економічної системи. Ми вважаємо, що соціальні норми виступають захисним елементом порядку в суспільстві. Без норм людству прожити неможливо, оскільки воно дійшло б до такої точки біфуркації, коли одна безглузда помилка у відносинах між країнами, їх культурами може призвести до загибелі цивілізації.

Еволюційна економіка розглядає соціальні норми в якості надзвичайно важливого фактору розвитку економіки. Матеріалізований вплив соціальних норм проявляється через зростання рівня філантропії, альтруїзму, справедливості, співпраці індивідів та соціальних груп, які не переслідують корисливі цілі.

Для здійснення ефективного управління підприємством через соціальні норми, їх дію варто поділяти на два рівні. На першому, базовому, діє “природна” мораль, тобто та, яка формується на спільних цінностях і спорідненості. На наступному рівні переважають знеособлені норми, що забезпечують “розширений людський порядок”, до числа яких відносять повагу до прав людини, приватної власності, дотримання умов договорів. Вони не інстинктивні, оскільки джерелом їх виникнення є суспільство, яке впливає на індивіда, а механізмом формування – еволюційний розвиток. Поширення соціальних норм і правил відбувається за рахунок наслідування тих, хто успішно адаптувався до змінних економічних умов, використовуючи ці норми. Відповідно до еволюційної етики, інститути моралі та права передаються не генетично або у спадщину, а є продуктами еволюційного відбору, тобто передаються шляхом навчання. Даний підхід досить неоднозначний, оскільки важко заперечити факт того, що загальні норми моралі та культура окремого суспільства не передаються генетично.

Правильне регулювання соціальних норм, а головне способи такого регулювання, забезпечує ефективне функціонування та розвиток підприємства, а також вдосконалення виробничих відносин та зменшення рівня асиметрії інформації на всіх рівнях.

Соціальні норми можна кваліфікувати як певну сталу величину (запас соціального капіталу), а соціальну взаємодію – як динамічний його прояв, тобто потік. Управління підприємством повинно бути спрямоване на формування запасу соціального капіталу, оскільки це продуктивна перевага підприємства. Саме соціальний капітал дозволяє працівникам, а, відповідно, і підприємству досягати поставлених цілей. Більше того, цілі можуть полягати не лише у тому, щоб створити стандартні продукти і отримати дохід, а й стосуватися розвитку суспільства через підвищення соціального рівня працівників. Соціальна ж взаємодія, явище, яке складно піддається управлінню і залежить від соціальних норм, що характерні підприємству, об’єднанню підприємств та суспільству в цілому.

Дослідження соціального капіталу та соціальних норм, що сьогодні проводяться, повинні бути спрямовані, перш за все, на виховання, підтримку і розвиток культури людини, освіти, здоров’я. Ефективне управління соціальним капіталом здатне суттєво вплинути на покращення економічних показників підприємства та швидше досягнення поставлених цілей.

В умовах інформаційної економіки, на межі століть, з'явилося принципово нове соціальне явище – соціальна мережа. Її учасниками можуть бути суб'єкти різних галузей і секторів економіки. У кожній конкретній ситуації у них формуються індивідуальні та/або колективні інтереси. В даному контексті соціальні мережі виконують функцію реалізації специфічних інтересів їх учасників. Поява і бурхливий розвиток соціальних мереж стало логічним наслідком широкомасштабних процесів інформатизації суспільства. У цих умовах соціальний капітал вишукує нові форми і способи свого самозростання.

До передумов зародження і розвитку соціальних мереж належать:

1. Перехід постіндустріальної економіки на інформаційну стадію свого розвитку. Інформація стає найважливішим засобом виробництва для всіх учасників соціально-економічних взаємодій.

2. Прискорення розвитку сфери послуг в економіці, як глобальна закономірність соціально-економічного розвитку суспільства. У цих умовах бурхливо розвивається сфера послуг в сфері інформатизації соціально-економічних взаємодій суб'єктів в суспільстві.

3. Ліквідація старої і формування принципово нової соціально-економічної моделі розвитку України та інших країн на межі століть. Множинність форм власності, розвиток світогосподарських зв'язків учасників соціальних взаємодій, можливість співіснування різних інтересів суб'єктів функціонування соціально-економічних систем на всіх рівнях управління економікою стали передумовами зростання потреби соціального капіталу в прискоренні процесів свого саморозвитку.

4. Зростання ділової активності учасників соціальних взаємодій. Внаслідок цього постійно зростають потреби учасників взаємодій у використанні технічних засобів і організаційно-управлінських механізмів, спрямованих на оперативне, гнучке і віртуальне прийняття стратегічних і тактичних господарських рішень.

5. Зростання соціальної активності учасників макросередовища. В результаті цього зростання, в свою чергу постійно зростають потреби суб'єктів макросередовища в широкому використанні сучасних засобів інформатизації та, зокрема, глобальної інформаційної системи, в процесах самозростання соціального капіталу.

Формування і розвиток соціального капіталу неможливо без формування і розвитку соціальних мереж. Поширення соціального капіталу з соціології в економіку призвело до того, що соціальна мережа стала соціальною структурою,

що складається з групи вузлів. Вузлами є соціальні об'єкти, таким чином, базове соціологічне поняття стає економіко-управлінським. В інформаційному суспільстві одним із сучасних технічних способів функціонування соціальної мережі є Інтернет. В цьому аспекті під соціальною мережею розуміється інтерактивний веб-сторінка, контент якої наповнюється самими учасниками мережі. Таким чином, в Інтернеті створюються спільноти на основі різних ознак. Соціальні мережі виконують багатофункціональну роль: реалізація спільних інтересів домогосподарств та індивідів, організація спільних видів діяльності домогосподарств та індивідів, пошук інформації, пов'язаної з місцезнаходженням людей, тварин, предметів і т.д.

У перспективі соціальні мережі повинні чітко будуватися за ознаками: контакти, спілкування, професія. Вони стануть звичним атрибутом соціального життя, комунікацій сучасного суспільства. Функції соціальних мереж істотно можуть розширюватися як за їх кількістю, так і за глибиною їх ролі в соціально-економічному зростанні країн і регіонів. Вони можуть бути широкомасштабним засобом:

- трансформаційних перетворень інституційного середовища;
- поширення та популяризації нового знання;
- формування співтовариств (колективів і громадських рухів);
- комплексних досліджень попиту і просування продукції.

На глобальному рівні популярність соціальних мереж сильно варіюється. Вона залежить від значної кількості факторів і умов. В сучасних умовах розвитку, неможливо не помітити велику роль окремих мереж-нерезидентів в різних країнах світу. Зокрема, досить активно розвиваються соціальні мережі в Україні.

Соціальну мережу можна охарактеризувати, як особливий симбіоз соціальних і технічних інструментів. При цьому технічне програмне забезпечення мережі виступає необхідним засобом вирішення її соціальних завдань. З цих позицій бачиться доцільність називати соціальні мережі особливою, специфічною формою соціально-орієнтованих Інтернет-технологій.

Соціальні мережі мають сильний вплив на процеси відтворення індивідуального і сукупного людського капіталу, поліпшення його кількісних і якісних характеристик.

Соціальний і людський капітал знаходяться в тісному взаємозв'язку: як прямому, так і опосередкованому. Людський капітал завжди відтворюється в результаті складного поєднання внутрішніх і зовнішніх соціальних

взаємозв'язків. Він не здатний самовідновлюватися в рамках внутрішньої системи. Численні приклади є підтвердженням цього. З цієї позиції соціальний капітал первинний, а людський капітал – вторинний.

З іншого боку, зростання людського капіталу в суспільстві робить позитивний вплив на розвиток його соціального капіталу. Чим вище інтелектуальний, професійний, культурний рівень суспільного розвитку, тим, за інших рівних умов, більше розуміння необхідності зміцнення і згуртування суспільства – процесів соціалізації, єдності, спільного вирішення багатьох соціальних проблем.

Зростання (зниження) соціального і людського капіталу на всіх рівнях управління економікою знаходиться в прямо пропорційній залежності. Управління факторами функціонування соціального капіталу одночасно є управління факторами функціонування людського капіталу.

М.М. Хайкін виділяє декілька функцій соціального капіталу:

1. Функція соціалізації. Це головна функція соціального капіталу, його “генеральна” мета і призначення. Соціалізація суспільства є передумовою зростання довіри і впевненості більшості населення країни і регіонів. Процеси соціалізації пронизують все суспільство: його сектора, галузі і території. Світовий досвід функціонування економіки різних країн свідчить про те, що чим більше соціалізувати суспільство, тим міцніше його економічне життя. Соціально-економічні системи розвинених країн світу, стійкий характер їх розвитку, є тому підтвердження [186].

2. Економічна функція. Соціальний капітал є необхідною умовою зростання ділової та інвестиційної активності та має значний вплив на макроекономічні показники національних рахунків, економічного прогресу на всіх рівнях управління економікою. Він формує мотивацію учасників соціальних взаємодій збирати, зберігати, обробляти і надавати облікові дані користувачам інформації. В результаті розвитку соціальних взаємозв'язків підвищується інформованість їх учасників про об'єкти, явища і процеси, які їх цікавлять. Володіючи достовірною інформацією, учаснику легше приймати власні рішення, трансформувати суть інформації під кутом власних суджень. Тому інформація може бути як об'єктивною, так і суб'єктивною – у вигляді оціночних суджень учасників соціальних взаємодій. Остання обставина пов'язана з іншою функцією соціального капіталу – функцією інституціоналізації [187].

¹⁸⁶ Хайкін, М.М., Крутик, А.Б. (2014). Социальный капитал и социальные сети. *Вестник Южно-Уральского государственного университета*, Серия: Экономика и менеджмент, № 1, Т.8. 85–92.

¹⁸⁷ Хайкін, М.М., Крутик, А.Б. (2014). Социальный капитал и социальные сети. *Вестник Южно-Уральского государственного университета*, Серия: Экономика и менеджмент, № 1, Т.8. 85–92.

3. Функція інституціоналізації. Соціальний капітал, пов'язуючи механізми функціонування різних сфер соціально-економічних відносин, сприяє поглибленню і прискоренню трансформаційних процесів розвитку інституційного середовища. Експансія соціального капіталу під кутом інституціоналізму сприяє тому, що соціальний капітал починає виступати областю економічних досліджень. Він коригує існуюче і формує новий інституціональний простір силами формальних та неформальних громадських інститутів [188].

Людський капітал на всіх рівнях управління економікою не може накопичуватися і використовуватися поза соціальних взаємодій між будь-якими суб'єктами. Така здатність можлива тільки в короткостроковому тимчасовому інтервалі. Слід зазначити, що в рамках довгострокового періоду часу процеси функціонування людського капіталу завжди мають потокову природу. Соціальний капітал, виконуючи інформаційну функцію, забезпечує рух інформаційних потоків як всередині соціально-економічної системи так і за її межами: на “вході” і “виході” системи. В результаті споживання тієї чи іншої інформації людина “пропускає цю інформацію через себе”. Залежно від характеру використання даної інформації вона коригує її, зберігає в первинному вигляді, колегіально обговорює і т.д. Якщо ця інформація носить професійний, спеціальний, пізнавальний характер, пов'язана з веденням здорового способу життя і т.д., то вона безпосередньо пов'язана з процесами відтворення людського капіталу. Розвиток соціального капіталу залежить від відтворення людського капіталу.

Структурними елементами відтворення індивідуального людського капіталу варто розглядати відтворення його біофізичного капіталу; інтелектуального капіталу; соціального капіталу.

До біофізичного капіталу людини зазвичай відносять життєві ресурси особистості – його фізичний і психологічний потенціал. Біофізичний капітал може займати значну частку людського капіталу і бути досить дорогим. Традиційно проблема нарощування біофізичного капіталу розглядається з позиції ефективності функціонування системи охорони здоров'я, яка багато в чому залежить від політики інвестування цієї галузі. Однак слід визнати не меншу важливість у цьому питанні фізичної культури і спорту, здорового способу життя, в тому числі загальної культури харчування.

¹⁸⁸ Хайкин, М.М., Крутик, А.Б. (2014). Социальный капитал и социальные сети. *Вестник Южно-Уральского государственного университета*, Серия: Экономика и менеджмент, № 1, Т.8. 85–92.

Інтелектуальний капітал особистості формується і нарощується в процесі формального та неформального навчання і являє собою знання, інформацію, а також творчі (креативні) здібності людини. Він залежить від вроджених і сформованих в процесі виховання здібностей людини.

Освіта є одним з головних джерел формування соціального капіталу. Вона не лише створює висококваліфіковані кадри для ринку праці, але і утворює неформальні соціальні зв'язки. Вивчення зв'язку соціального капіталу та освіти починається від початку виникнення даного поняття.

Джеймс Коулман, який популяризував поняття “соціальний капітал”, визначив його як деякі аспекти соціальної структури, які можуть бути використані акторами в якості ресурсів для досягнення своїх цілей [189]. З точки зору Френсіса Фукуями, соціальний капітал можна визначити просто як набір неформальних цінностей або норм, які поділяються членами групи і які роблять можливим співробітництво всередині цієї групи [190].

Поняття соціального капіталу, незважаючи на його неоднозначність трактування, надзвичайно важливе при вивченні економічного значення довіри і репутації. Інтерпретувати соціальний капітал можна як сукупність корисних для індивіда знань про суспільство, в якому він живе. Зокрема, знання повинні стосуватись можливості комунікації з іншими індивідами, цінностей і цілей інших індивідів, а також знання інших членів суспільства про індивіда, тобто його популярність в тих чи інших групах, наявність звань, рівень репутації, яка визначає довіру до нього.

Освіту, так само як і соціальний капітал, можна розглядати з двох точок зору – як ресурс кожної людини і як ресурс всього суспільства в цілому. На рівні окремого індивіда освіта, як і соціальний капітал, виступає приватним благом. У міру розширення соціальних взаємодій, при переході на рівень соціальної групи або суспільства і освіта, і соціальний капітал набувають властивостей суспільного блага. Тому вони за своєю суттю не можуть бути виключно індивідуальною потребою, особливо в сучасному суспільстві. Отримання високого рівня освіти, встановлення соціальних зв'язків, накопичення соціального капіталу кожен з нас пов'язує з очікуванням будь-яких вигід від участі в соціальних мережах.

¹⁸⁹ Coleman, J. S. (1988). Social capital in the creation of human capital. *American Journal of Sociology*, n. 94, 95–120.

¹⁹⁰ Фукуяма, Ф. (2006). Что такое социальный капитал? *Киевская лекция Френсиса Фукуямы* № 177. Retrieved from <http://www.day.kiev.ua/ru/article/podrobnosti/chto-takoe-socialnyy-kapital>.

Соціальний капітал проявляється через зміцнення довіри, формування соціальних норм та правил, а також створення соціальних мереж. Довіра є важливим елементом для розвитку як підприємства, так і суспільства, оскільки завдяки довірі можлива мирна і взаємовигідна співпраця. Однак, якщо довіра обмежується рамками певної групи індивідів, соціальний капітал цієї групи буде направлений на досягнення виключно її інтересів. Економічні наслідки такої довіри будуть несприятливими та деструктивно вплинуть на соціальну мережу.

Розвиток освіти є не лише важливою умовою передачі і накопичення знань в суспільстві, а й формує систему цінностей і соціальних зв'язків, які сприяють її модернізації. Накопичення соціального капіталу відбувається в результаті взаємодії індивідів, а спільне навчання в групах є однією з найважливіших форм даної взаємодії. Рівень освіти потрібно розглядати в якості фактору, що здійснює позитивний вплив на здатність індивіда до ефективної діяльності. Освіта розширює кругозір людини, формує її здатність приймати раціональний вибір, дозволяє їй зрозуміти важливість соціальних норм та правил.

Професійна освіта є не просто передачею певних фактів, знань та методик, а процес навчання моральним нормам, завдяки яким професійні стандарти стають вищими за власні інтереси професіонала. Одна із переваг, яку дає вища освіта, полягає у тому, що вона культивує певні норми, які стають важливим джерелом соціального капіталу [190].

Завдання освіти не повинно обмежуватися формуванням соціального капіталу. Ефективна система освіти повинна бути способом освіти населення, підвищення рівня компетентності людей. Економічне значення освіти полягає в тому, що ті хто навчаються отримують можливість накопичувати соціальний капітал, а диплом є підтвердженням для роботодавців про потенційні навички та вміння.

Освіта створює позитивний вплив на соціальний капітал у вигляді підвищення довіри та навчання соціальним нормам. Така соціальна орієнтація системи освіти є принципом формування ефективної соціальної ринкової економіки. Дотримання цього принципу вимагає вдосконалення структури і якості взаємодії в першу чергу держави, підприємців і системи освіти з урахуванням інтересів усіх суб'єктів соціально-економічної діяльності.

Ефективність реалізації програм довгострокового соціально-економічного розвитку залежить від якості соціального капіталу, а його формування, в свою

чергу, належить освітнім системам, розвиток яких має бути скоординовано з розвитком соціальної та економічної сфер суспільства.

Дослідження соціального капіталу вказують на те, що індивіди вибирають освіту зіставляючи свої вигоди і витрати. Вигоди постають у вигляді культурних та інших нематеріальних цінностей поряд з підвищенням доходів і отриманням більш престижної роботи, а витрати визначаються головним чином альтернативною вартістю цих інвестицій.

При дослідженні впливу освіти на соціальний капітал важливо вивчати реальні мотиви отримання освіти. У даній сфері, як і в будь-якій іншій сфері діяльності, індивіди прагнуть в першу чергу до власної вигоди і хочуть вдосконалити систему освіти таким чином, щоб вона відповідала їхнім інтересам. Але інтереси одних індивідів природним чином відрізняються від інтересів інших, і завдання системи освіти повинно полягати в пошуку можливостей узгодження цих інтересів.

Сучасна освіта повинна бути спрямована на саморозвиток особистості, формування набору особистісних компетенцій, а головне компетенцій самоосвіти, самостійного пошуку і аналізу інформації. Вища освіта сьогодні стикається з абсолютно новою системою пізнання, зберігання і відтворення знань. Сьогодні моделі традиційного університету, які були запропоновані в умовах індустріальної реальності не сприяють формуванню соціального капіталу. Модель університету, яка направлена на масовий потік і масову передачу знань втратила свою ефективність. Сучасна освіта повинна бути спрямована на масовий потік і на індивідуальну передачу знань, що формує необхідність індивідуальних консультаційних занять, постійну індивідуальну систему підвищення кваліфікації. Важливо створити інфраструктуру в університеті для самостійної роботи студента на всіх рівнях. Оволодіння кожним вищим рівнем освіти, спонукає до більш високого рівня віддачі соціального капіталу, який дозволяє не тільки опанувати нові компетенції, а й розширити соціальні зв'язки, сформувати соціальну свідомість та громадянську активність.

Інтелектуальний капітал особистості фахівцями визначається системою показників, до найважливіших з яких можна віднести: загальну і професійну підготовку; здатність забезпечення найкращого варіанту вирішення проблем (у тому числі життєвих та побутових, поза рамками робочого часу); володіння тактичними здібностями; реалізація виконання прийнятих рішень; ініціативність; гнучкість і оперативність; здатність до саморозвитку;

врівноваженість; незалежність; здатність прийняття відповідальності і делегування повноважень.

Важливою складовою частиною людського капіталу є соціальний капітал особистості, тобто потенціал його соціальної взаємодії, або взаємодії з соціальним середовищем.

Відтворення людини як економічної одиниці, насамперед, слід розглядати з позиції споживання. Виробництво матеріальних і духовних умов його життя і діяльності досліджується в рамках функціонування виробничих і невиробничих сфер економіки. Тому інвестиції в формування і розвиток людського капіталу не віддільні від витрат на споживання.

Очевидно, що всі складові частини процесу відтворення людського капіталу органічно взаємопов'язані і тому їх зміст в принципі не можна розглядати ізольовано. Однак в рамках функціонального аналізу необхідний автономний підхід до дослідження виробництва, розподілу, обміну та споживання людського капіталу (особливо, розширеного відтворення) в розрізі всіх секторів економіки і на різних рівнях управління.

2.4. ВПЛИВ КОНТРАГЕНТІВ НА ФОРМУВАННЯ СОЦІАЛЬНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВА

Соціальний капітал як об'єкт економічних досліджень розглядають в якості потенціалу, що здатний до накопичення та трансформації в інші ресурси. У рамках цих особливостей актуальними є дослідження в частині виявлення та вимірювання соціального капіталу.

Прийнято виділяти три складові соціального капіталу: довіра, соціальні мережі та соціальні норми. Величина соціального капіталу є результатом синергетичної дії всіх його складових. Складові соціального капіталу оцінюються в частині взаємовідносин зі стейкхолдерами підприємства, в тому числі з контрагентами. Критеріями при виборі контрагента та оцінці перспектив співпраці з ним є показники ліквідності та фінансової стійкості. Окрім того, існують рейтингові показники, зокрема Transparency International Ukraine (TIU), результати якого за 2016 р. були взяті за основу при виборі об'єктів дослідження. Організаційна прозорість та розкриття даних вказує на те, що підприємство прагне бути відкритим для стейкхолдерів всіх рівнів з метою підвищення їх довіри. Таким чином, рівень прозорості діяльності та стійкість

соціальної мережі взаємозалежні. В дослідженні сформовано рейтинг підприємств за ознакою їх надійності як контрагентів. Бізнес-одиниці, які займають передові, середні та низькі позиції в рейтингу Transparency International Ukraine, рейтинговано за методом відстаней. В основу побудови цього рейтингу покладено показники фінансової стійкості та ліквідності обраних підприємств. На відміну від попередньої залежності (рівня прозорості та стійкості соціальної мережі), дане дослідження дозволило зробити висновок, що надійність підприємства як контрагента не є визначальним фактором при визначенні стійкості соціальної мережі.

Для проведення оцінки партнерської взаємодії, рівня довіри між підприємствами використовуються показники: коефіцієнт загальної ліквідності, коефіцієнт швидкої ліквідності, коефіцієнт абсолютної ліквідності, коефіцієнт співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості, коефіцієнт автономії, коефіцієнт фінансової стабільності. На основі показників запропоновано сформувати рейтинг підприємств за методом відстаней з метою визначення взаємозв'язку між прозорістю підприємства та їх здатністю до партнерської взаємодії.

В даному дослідженні використовуються дані антикорупційної міжнародної організації Transparency International [191]. В їх звіті за 2016 р. розглянуто 50 приватних українських компаній та холдингів та 50 державних. Список приватних компаній було взято з рейтингу “Найбільші бізнеси України” журналу Forbes, у 2016 році список державних підприємств з оприлюдненої Міністерством економічного розвитку і торгівлі інформації.

З даного списку було обрано топ 5 підприємств (ДП НАЕК “Енергоатом”, ПАТ “Укртелеком”, ПАТ “АрселорМіттал Кривий Ріг”, ПАТ “Миколаївобленерго”, ПрАТ “Філіп Морріс”), 5 підприємств в рейтингу від 6 до 15 місця (ПрАТ “Укргідроенерго”, ПАТ “Хмельницькобленерго”, ПАТ “Тернопільобленерго”, ТОВ “Феррекспо”, НАК “Нафтогаз України”), та 5 підприємств в рейтингу від 40 до 50 місця (ПАТ “Центренерго”, ПАТ “Сумхімпром”, ПрАТ “Конті”, ПАТ “Укрзалізниця”, ПАТ “Інтерпайп”).

У загальному вигляді алгоритм визначення рейтингу бізнес-одиниць корпорації на основі методу відстаней має наступну послідовність:

¹⁹¹ Transparency International Ukraine. (2016). Retrieved from <https://ti-ukraine.org/research/prozorist-korporatyvnoi-zvitnosti/>.

Крок 1. Вихідні дані подаються у вигляді матриці (a_{ij}) , в якій по вертикалі записані номери (найменування) бізнес-одиниць ($j = 1, \dots, m$), а по горизонталі – номери (найменування) показників ($i = 1, 2, \dots, n$).

Крок 2. За кожним показником знаходиться його найкраще значення (a_{ij}^{etalon}), яке є максимальним або мінімальним (залежно від економічної сутності показника) серед досліджуваних підприємств.

Крок 3. Вихідні дані матриці a_{ij} стандартизуються по відношенню до відповідного показника еталонного об'єкта за формулою:

$$x_{ij} = \frac{a_{ij}}{a_{ij}^{etalon}}$$

де x_{ij} – стандартизовані показники стану j -го об'єкта.

Крок 4. Для кожного аналізованого об'єкта визначають значення його рейтингової оцінки:

$$R_j = \sqrt{(1 - x_{1j})^2 + (1 - x_{2j})^2 + \dots + (1 - x_{nj})^2}$$

де: R_j – рейтингова оцінка для j -го об'єкту; $x_{1j}, x_{2j}, \dots, x_{nj}$ – стандартизовані показники j -го аналізованого об'єкта; n – число показників.

На формування соціального капіталу впливають взаємовідносини з різними стейкхолдерами, зокрема контрагентами. Рейтинг підприємства відображає його кредитну репутацію є індикатором довіри контрагентів, в свою чергу, висока довіра підвищує доступність позикового капіталу і дозволяє знизити його вартість.

Таким чином, довіра до підприємства залежить від рівня управління кредиторською і дебіторською заборгованостями. Збалансованість між ними та відсутність прострочень їх погашення свідчить про ефективне фінансове управління. Для українського бізнесу, вважаємо за необхідне, у звітності додатково розкривати роль антикорупційної політики та політики протидії шахрайству для формування довіри до підприємства і підвищення ефективності управління.

Крок 1. Формується таблиця вихідних даних. На основі обраних вище шести аналітичних показників, що характеризують ліквідність, фінансову стабільність та визначено еталонні значення показників (табл. 2.2).

Нижче представлено процес формування рейтингу бізнес одиниць за ознакою їх надійності як контрагента за 2016-2017 рр.

Таблиця 2.2

Вихідна матриця показників за 2016-2017 рр.

№ з/п	Підприємство	Коефіцієнт загальної ліквідності	Коефіцієнт швидкої ліквідності	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	Коефіцієнт фінансової стабільності	Коефіцієнт автономії
2017							
1	ДП НАЕК “Енергоатом”	1.61	0.93	0.02	2.31	3.06	0.75
2	ПАТ “Укртелеком”	0.71	0.67	0.09	1.88	2.35	0.70
3	ПАТ “АрселорМіттал Кривий Ріг”	1.99	1.46	0.10	2.13	2.74	0.73
4	ПАТ “Миколаївобленерго”	0.36	0.28	0.01	0.40	0.39	0.28
5	ПрАТ “Філіп Морріс”	0.84	0.71	0.0040	1.32	0.07	0.03
6	ПрАТ “Укргідроенерго”	1.55	1.47	0.52	0.53	3.49	0.78
7	ПАТ “Хмельницькобленерго”	1.00	0.79	0.17	0.68	3.33	0.77
8	ПАТ “Тернопільобленерго”	2.31	2.14	0.02	0.64	7.05	0.73
9	ТОВ “Феррекспо”	0.66	0.30	0.01	0.28	0.17	0.14
10	НАК “Нафтогаз України”	1.15	0.66	0.15	0.80	2.95	0.75
11	ПАТ “Центренерго”	1.62	0.77	0.41	0.54	2.16	0.68
12	ПАТ “Суміхімпром”	0.24	0.12	0.0014	1.36	-0.44	-0.78
13	ПрАТ “Конті”	0.80	0.70	0.01	3.26	0.53	0.35
14	ПАТ “Укрзалізниця”	0.84	0.58	0.29	0.19	6.22	0.86
15	ПАТ “Інтерпайп”	1.15	0.95	0.03	3.37	0.37	0.27
2016							
1	ДП НАЕК “Енергоатом”	1.74	1.09	0.01	1.95	0.88	0.77
2	ПАТ “Укртелеком”	0.68	0.63	0.05	1.011	2.49	0.71
3	ПАТ “АрселорМіттал Кривий Ріг”	1.95	1.44	0.20	1.91	2.90	0.74
4	ПАТ “Миколаївобленерго”	0.43	0.33	0.01	0.38	0.40	0.29
5	ПрАТ “Філіп Морріс”	0.73	0.58	0.0008	1.10	-0.03	-0.04
6	ПрАТ “Укргідроенерго”	1.75	1.70	0.49	1.012	3.90	0.80
7	ПАТ “Хмельницькобленерго”	0.87	0.72	0.07	0.72	3.02	0.75
8	ПАТ “Тернопільобленерго”	0.69	0.64	0.06	0.69	2.66	0.73
9	ТОВ “Феррекспо”	0.53	0.30	0.05	0.25	-0.04	-0.04
10	НАК “Нафтогаз України”	1.15	0.66	0.15	0.81	2.95	0.75
11	ПАТ “Центренерго”	0.97	0.50	0.18	0.38	1.56	0.61
12	ПАТ “Суміхімпром”	0.20	0.08	0.002	0.58	-0.42	-0.72
13	ПрАТ “Конті”	1.15	0.97	0.02	2.21	0.63	0.39
14	ПАТ “Укрзалізниця”	0.63	0.45	0.19	0.23	6.26	0.86
15	ПАТ “Інтерпайп”	1.21	1.11	0.002	3.04	0.42	0.29

Крок 2. Найбільше максимальних (еталонних) значень показників спостерігається на ПАТ “Тернопільобленерго” у 2017 р., а у 2016 на ПрАТ “Укргідроенерго” за показниками ліквідності та ПАТ “Укрзалізниця” за показниками фінансової стійкості. В табл. 2.3 представлено еталонні значення показників.

Таблиця 2.3

Еталонні значення показників ліквідності та фінансової стійкості

№ з/п	Рік	Коефіцієнт загальної ліквідності	Коефіцієнт швидкої ліквідності	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	Коефіцієнт фінансової стабільності	Коефіцієнт автономії
1	2017	2.31	2.14	0.52	1.32	7.05	0.86
2	2016	1.95	1.70	0.49	1.011	6.26	0.86



Рис. 2.8. Динаміка еталонних значень показників ліквідності та фінансової стійкості за 2016-2017 рр.

Аналізуючи зміну показників ліквідності та фінансової стабільності обраних підприємств в період 2016-2017 рр. спостерігається позитивна тенденція. Така динаміка свідчить про покращення економічного стану підприємств та вдосконалення управління ресурсами. Так, підприємства є слабо залежними від зовнішніх джерел фінансування та повністю фінансово стійкі. Що ж стосується показників ліквідності, то всі вони перевищують нормативні значення, що свідчить про забезпеченість високоліквідними активами.

Крок 3. Стандартизація вихідних показників здійснена шляхом ділення кожного показника на відповідний еталон проведена в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Матриця стандартизованих коефіцієнтів (відповідно до еталонного значення)

№ з/п	Підприємство	Коефіцієнт загальної ліквідності	Коефіцієнт швидкої ліквідності	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Співвідношення дебіторської та кредиторської заборгованості	Коефіцієнт фінансової стабільності	Коефіцієнт автономії
2017							
1	ДП НАЕК “Енергоатом”	0.70	0.43	0.04	1.75	0.43	0.87
2	ПАТ “Укртелеком”	0.31	0.31	0.17	1.42	0.33	0.81
3	ПАТ “АрселорМіттал Кривий Ріг”	0.86	0.68	0.19	1.61	0.39	0.85
4	ПАТ “Миколаївобленерго”	0.16	0.13	0.02	0.30	0.06	0.33
5	ПрАТ “Філіп Морріс”	0.36	0.33	0.01	1.00	0.01	0.03
6	ПрАТ “Укргідроенерго”	0.67	0.69	1.00	0.40	0.50	0.91
7	ПАТ “Хмельницькобленерго”	0.43	0.37	0.33	0.52	0.47	0.90
8	ПАТ “Тернопільобленерго”	1.00	1.00	0.04	0.48	1.00	0.85
9	ТОВ “Феррекспо”	0.29	0.14	0.02	0.21	0.02	0.16
10	НАК “Нафтогаз України”	0.50	0.31	0.29	0.61	0.42	0.87
11	ПАТ “Центренерго”	0.70	0.36	0.79	0.41	0.31	0.79
12	ПАТ “Сумхімпром”	0.10	0.06	0.001	1.03	-0.06	-0.91
13	ПрАТ “Конті”	0.35	0.33	0.02	2.47	0.08	0.41
14	ПАТ “Укрзалізниця”	0.36	0.27	0.56	0.14	0.88	1.00
15	ПАТ “Інтерпайп”	0.50	0.44	0.06	2.55	0.05	0.31
2016							
1	ДП НАЕК “Енергоатом”	0.89	0.64	0.02	1.93	0.14	0.90
2	ПАТ “Укртелеком”	0.35	0.37	0.10	1.00	0.40	0.83
3	ПАТ “АрселорМіттал Кривий Ріг”	1.00	0.85	0.41	1.89	0.46	0.86
4	ПАТ “Миколаївобленерго”	0.22	0.19	0.02	0.38	0.06	0.34
5	ПрАТ “Філіп Морріс”	0.37	0.34	0.002	1.09	0.001	-0.05
6	ПрАТ “Укргідроенерго”	0.90	1.00	1.00	1.00	0.62	0.93
7	ПАТ “Хмельницькобленерго”	0.45	0.42	0.14	0.71	0.48	0.87
8	ПАТ “Тернопільобленерго”	0.35	0.38	0.12	0.68	0.42	0.85
9	ТОВ “Феррекспо”	0.27	0.18	0.10	0.25	-0.01	-0.05
10	НАК “Нафтогаз України”	0.59	0.39	0.31	0.80	0.47	0.87
11	ПАТ “Центренерго”	0.50	0.29	0.37	0.38	0.25	0.71
12	ПАТ “Сумхімпром”	0.10	0.05	0.004	0.57	-0.07	-0.84
13	ПрАТ “Конті”	0.59	0.57	0.04	2.19	0.10	0.45
14	ПАТ “Укрзалізниця”	0.32	0.26	0.39	0.23	1.00	1.00
15	ПАТ “Інтерпайп”	0.62	0.65	0.004	3.01	0.07	0.34

Крок 4. Визначення рейтингу підприємств на основі методу відстаней дозволяє отримати узагальнену рейтингову оцінку, яка характеризує стан та динаміку фінансово-господарської діяльності порівнюваних підприємств.

Визначено для кожної бізнес-одиниці значення її рейтингового показника (табл. 2.5).

Наприклад, для ДП НАЕК “Енергоатом” значення рейтингового показника визначається наступним чином:

за 2017 р.:

$$R_1 = \sqrt{(1 - 0.7)^2 + (1 - 0.43)^2 + (1 - 0.04)^2 + (1 - 1.75)^2 + (1 - 0.43)^2 + (1 - 0.87)^2} = 1.238$$

За 2016 р.:

$$R_1 = \sqrt{(1 - 0.89)^2 + (1 - 0.64)^2 + (1 - 0.02)^2 + (1 - 1.93)^2 + (1 - 0.14)^2 + (1 - 0.90)^2} = 1.322$$

За значенням комплексного рейтингового показника (від min до max) будується рейтинг бізнес-одиниць як контрагентів за ознакою надійності (табл. 4).

Таблиця 2.5

**Рейтинг бізнес-одиниць за ознакою їх надійності як контрагентів
за 2016-2017 рр.**

№ в рейтингу ТІУ	Підприємство	Комплексний рейтинговий показник			Рейтинг бізнес- одиниць	
		позна- чення	2017	2016	2017	2016
1	ДП НАЕК “Енергоатом”	R ₁	1.238	1.322	8	9
2	ПАТ “Укртелеком”	R ₂	1.323	1.287	9	8
3	ПАТ “АрселорМіттал Кривий Ріг”	R ₃	0.968	0.788	3	2
4	ПАТ “Миколаївобленерго”	R ₄	1.822	1.731	11	12
5	ПрАТ “Філіп Морріс”	R ₅	1.664	1.710	10	11
6	ПрАТ “Укргідроенерго”	R ₆	0.553	0.124	1	1
7	ПАТ “Хмельницькобленерго”	R ₇	1.118	1.188	6	5
10	ПАТ “Тернопільобленерго”	R ₈	0.973	1.278	4	7
11	ТОВ “Феррекспо”	R ₉	1.872	1.919	12	13
14	НАК “Нафтогаз України”	R ₁₀	1.143	1.025	7	3
45	ПАТ “Центренерго”	R ₁₁	0.869	1.206	2	6
46	ПАТ “Сумихімпром”	R ₁₂	2.515	2.508	15	15
47	ПрАТ “Конті”	R ₁₃	2.010	1.646	13	10
48	ПАТ “Укрзалізниця”	R ₁₄	1.069	1.172	5	4
50	ПАТ “Інтерпайп”	R ₁₅	2.021	2.281	14	14

Порівняння рейтингів та динаміку зміни за 2016-2017 рр. представлено на рис. 2.9.

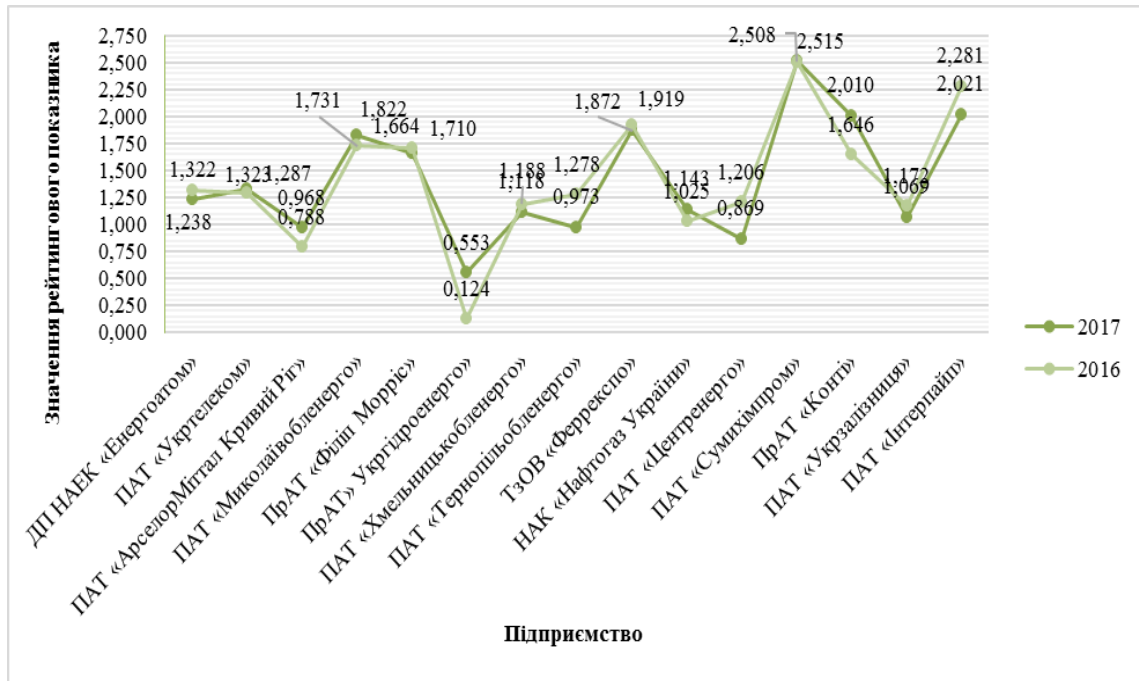


Рис. 2.9. Рейтинг бізнес-одиниць за ознакою їх надійності як контрагента за 2016-2017 рр.

За рівнем ліквідності та фінансової стабільності як в 2017 році, так і в 2016 році лідером є ПрАТ «Укргідроенерго». Загалом, у 2017 році покращили свій рейтинг такі бізнес-одиниці, як ДП НАЕК «Енергоатом», ПАТ «Миколаївобленерго», ПрАТ «Філіп Морріс», ПАТ «Тернопільобленерго», ТОВ «Феррекспо» та ПАТ «Центренерго». Рейтинг інших підприємств у 2017 році погіршився або залишився незмінним порівняно з 2016 роком.

Таким чином, діяльність бізнес-одиниць, у яких погіршився рейтинг, має бути спрямована на виявлення стратегічних можливостей, шляхів покращення ліквідності, фінансової стабільності та резервів ресурсного потенціалу, здатних підвищити їх конкурентоспроможність.

Варто звернути увагу на те, що ПАТ «Миколаївобленерго» та ПрАТ «Філіп Морріс» входять до п'ятірки найпрозоріших підприємств (4 та 5 місце у рейтингу TIU), одночасно з цим займають 11 та 10 місце сформованого рейтингу бізнес-одиниць за ознакою їх надійності як контрагента відповідно. Це пов'язано насамперед з тим, що підприємство за аналізовані періоди має низькі показники фінансової стійкості (власний капітал ПрАТ «Філіп Морріс» становить лише 3% у валюті балансу) або ліквідності (коефіцієнт загальної ліквідності ПАТ «Миколаївобленерго» становить лише 0,36 (при нормативному значенні показника 2)). Однак, дані підприємства мають гарну організаційну

прозорість, презентують актуальну та повну інформацію про свою діяльність, представляють громадськості власні програми розвитку, соціально відповідальні проекти та мають якісні антикорупційні програми, що підвищує довіру суспільства та бізнесу до них та надає їм додаткові конкурентні переваги у довгостроковій перспективі.

Обернена ситуація стосується ПАТ “Центренерго” та ПАТ “Укрзалізниця”. Дані підприємства за аналізовані періоди показали високі показники ліквідності та фінансової стабільності, як наслідок вони займають 2 та 5 місце в сформованому рейтингу. Проте, в рейтингу прозорості ТІУ вони займають не найвищі позиції (45 та 48 відповідно). Таку асиметрію ми пов’язуємо насамперед з тим, що ці підприємства мають державну форму власності, їх можна вважати монополістами ринку, вони володіють достатніми ресурсами, але рівень прозорості таких підприємств все ще залишається на достатньо низькому рівні.

Сформований рейтинг бізнес-одиниць характеризує ступінь впливу показників ліквідності та фінансової стійкості контрагента на формування соціальної мережі та довіри з боку контрагентів як елементів соціального капіталу. Для того, щоб дати оцінку соціальному капіталу, потрібно аналізувати взаємовідносини підприємства з усіма стейкхолдерами, визначати залежність діяльності від їх впливу та інтересу. Таким чином, ситуація загалом вказує, що відповідно до сформованого рейтингу, прямої залежності між рейтингом рівня прозорості ТІУ та рейтингом бізнес-одиниць за ознакою їх надійності як контрагента не спостерігається. Якщо врахувати вищенаведені особливості формування рейтингу та фактори, які об’єктивно вплинули на кінцевий результат аналізу, можна стверджувати, що лише вплив саме показників фінансової стійкості та ліквідності є суттєвим при формуванні соціальної мережі як критерій взаємовідносин між контрагентами за умов, що: контрагенти повинні бути ключовими стейкхолдерами, з високим впливом та високим інтересом; підприємство не повинно бути монополістом; підприємство повинно оприлюднювати інформацію не лише про свої фінансові показники, але й про свою організаційну прозорість.

Проведений аналіз є важливим в значенні формування соціальних мереж, оскільки вони утворюються в результаті стійкої партнерської взаємодії. Партнерська взаємодія в умовах гібридної війни має вагомий вплив на стабілізацію економіки та сприяє росту інвестиційної привабливості. Такі мережі характеризуються об’єднаннями підприємств, що переслідують спільні цілі та працюють над вирішенням спільних проблем, але при цьому не обов’язково мають спільні види діяльності чи належать до однієї галузі.

Стійка партнерська взаємодія підприємства з контрагентами є базовою умовою для створення та існування мережі. Мережеві структури є новою організаційною формою взаємодії підприємств в сучасних умовах розвитку економіки. Мережеві підприємства створюються навколо бізнес-проектів, які стали результатом взаємодії між структурними елементами різних фірм, вимагали створення між ними мережі на час даного бізнес-проекту та кожного разу здійснювали реконфігурацію своїх мереж для реалізації кожного окремого проекту [192].

Підприємства, які об'єднані мережею не втрачають своєї незалежності, але саме мережа розширює кордони взаємодії. Розглядаючи особливості кооперації підприємств в середині мережі, потрібно розуміти, що співпраця розглядається як побічний продукт довіри, а не джерело довіри, і, крім того, відсутність співпраці може бути результатом інших чинників (таких як відсутність достатньої інформації), аніж відсутність довіри [193].

Така соціальна мережа є однією з трьох складових соціального капіталу на рівні з довірою та соціальними нормами. Попри дослідження в частині відображення соціального капіталу в бухгалтерському обліку, на сучасному етапі він не кваліфікується в якості об'єкта обліку. Причинами невизнання є невідповідність вимогам як Міжнародних стандартів фінансової звітності, так і національних П(С)БО через неможливість достовірного визначення вартості.

На сьогодні, при дослідженні мереж виділяють два підходи: змістовний та структурний. Так, змістовний націлений на аналіз якості відносин між учасниками мережі: формування довіри, спільних цінностей, норм, ідентичностей [194]. В свою чергу, при структурному підході, мережа розглядається з точки зору її конфігурації, структурних характеристик (розмір мережі, її щільність, централізованість та ін.), тобто через обмін інформацією та можливістю контролю такого обміну [195].

Найбільшого розповсюдження набув структурний підхід. Відповідно до нього, першочерговим в дослідженні варто розглядати категоризацію зв'язків між вузлами мережі, що дозволяє оцінити значимість того, що відбувається в мережі для досягнення певних цілей, наприклад для підвищення ефективності роботи співробітників. Такі зв'язки можуть бути прямими або непрямими, сильними або слабкими, односторонніми або двосторонніми. Визначення характеристик зв'язків в мережі дозволяє перейти до оцінки мережі в цілому, для

¹⁹² Castells, M. (2001). *The Internet Galaxy: Reflections on the Internet, Business, and Society*, N.Y: Oxford University Press, p. 304.

¹⁹³ Misztal, B. (1996). *Trust in Modern Societies. The Search for the Bases of Social Order*. Cambridge: Polity Press, p. 304.

¹⁹⁴ Granovetter, M.S. (1973). *The strength of weak ties*. *American Journal of Sociology*. 1973. pp. 1360-1380.

¹⁹⁵ Burt, R. (1922). *Structural Holes: The Social Structure of Competition*. Cambridge, MA.

чого використовуються наступні параметри: розмір мережі, мережева щільність, централізація, сила зв'язку, ранг мережі.

Проводячи дослідження змістовних аспектів мережевих взаємодій, необхідно враховувати їх особливості. По перше, розмитість самоідентифікації учасників мережі. Ця проблема пов'язана з характерними для мереж невизначеністю, складністю і постійною зміною складу учасників. Навіть організатори мережі не можуть точно визначити рамки таких спільнот, що пов'язано з багаторівневістю мереж і частим перехресним членством.

Структура ділових мереж постійно змінюється. На склад мережі в значній мірі впливають особисті зв'язки між окремими учасниками, тому разом з одним із членів мережу можуть покинути кілька інших. Однак, співтовариство може зберігатися і після того, як мета проекту досягнута, а надалі формуються нові цілі. В ділових мережах значну увагу ватро приділяти ефективній взаємодії, яка зміцнює довіру між учасниками, що, в свою чергу, призводить до все більшої стабілізації складу мережі.

По-друге, неоднозначність ролі різного роду мереж у формуванні соціального капіталу. Варто зазначити, що далеко не всі мережі сприяють тому, щоб нові суб'єкти входили до них. Однак, тільки така мережева взаємодія, яка сприяє розвитку (тобто зміцненню довіри, формуванню ідентичностей, забезпеченню доступу до раніше недоступних ресурсів), може розглядатися як значуща для формування і розвитку соціального капіталу.

Соціальні зв'язки також впливають на особистість фірми та довіру між фірмами. Ідентичність фірми в значній мірі визначається її працівниками. Це в свою чергу означає, що індивідуальність буде розглядатися по-різному в різних фірмах [196].

У постіндустріальній економіці актуальне розширення мережевої діяльності між взаємодіючими групами, що засноване на довірі. Віртуальна економіка виробляє, розподіляє, обмінює і споживає не реальні об'єкти, а їх моделі. Таким чином, створюється особлива область інформаційного проникнення в економіку: електронна торгівля, створення нових бізнес форм, банківська діяльність, реклама, інвестування. Однак, попри динамічний розвиток віртуальної економіки, вона володіє малою часткою покупців, що віддають перевагу мережевій торгівлі. Можна припустити, що на динаміку електронного ринку впливають проблеми безпеки і довіри, що не відрегульовані нормами національного законодавства. Особливо дана проблема посилюється під час гібридної війни.

¹⁹⁶ Bäckström, H., Lind, J. (2005). Modern Management Strategies and Business Networks. *Problems and Perspectives in Management*, 3(1), p. 38.

Ступінь та структура соціальних мереж фізичних осіб також впливає на величину транзакційних витрат, з якими вони стикаються, можливість реалізації інноваційних (але ризикованих) ідей у співпраці з іншими, а отже, загальною співпрацею та економією людей [197, 198].

Оскільки при розширенні сфери мережевої діяльності посилюється залежність учасників, то особливо важливою проблемою стає вплив віртуальних фінансових ринків на стійкість економічної системи. Метою таких фінансових ринків є отримання прибутку поза реальними виробничими процесами. Якщо формальні інститути, такі, як держава не виконують свою роль, то ступінь довіри зростає в основних соціальних групах, що побудовані і існують лише на внутрішній взаємодії.

Під час фінансової кризи 2008-2009 рр. фірми із високим соціальним капіталом, отримували прибутки від фондових послуг, які на 4-7 % вищі, ніж у компаній з низьким соціальним капіталом. Компанії з високим рівнем КСВ також відчували вищу рентабельність, зростання та обсяги продажів на одного працівника відносно фірм із низьким рівнем КСВ. Ці дані свідчать про те, що довіра між фірмою та її зацікавленими сторонами та інвесторами, заснована на інвестиціях у соціальний капітал, окупається, коли загальний рівень довіри до корпорацій та ринків різко знижується [199]. Тим самим вони захищають себе від впливу держави. Іноді “щільність” довіри в групах зростає настільки, що вони завдають шкоди суспільству, переростаючи в таємну змову (ріст тіньової економіки, дія кримінальних угруповань).

Соціальні мережі, як структурний елемент соціального капіталу, є засобом отримання доступу до певних, в тому числі і матеріальних, ресурсів. Отже, мережі можуть розглядатися на рівні підприємств і як мета, і як засіб соціальної взаємодії в процесі використання соціального капіталу. Індивідуальні очікування та інтереси учасників мережі на рівні мережевої структури, з одного боку, відтворюють сумарні системні ефекти соціального капіталу спільноти/суспільства, такі як норми і довіра, проте, з іншого боку, участь індивідів у процесі їх відтворення передбачає регуляцію їх очікувань, позицій і інтересів на підставі вже наявних легітимною системи норм і певного рівня

¹⁹⁷ Inglehart, R., Baker, W. (2000). Modernization, Cultural Change and the Persistence of Traditional Values. *American Sociological Review*, pp. 19-51.

¹⁹⁸ Klapwijk, A., P. A. M. van Lange (2009). Promoting Cooperation and Trust in ‘Noisy’ Situations: The Power of Generosity, *Journal of Personality and Social Psychology* № 96, pp. 83-103.

¹⁹⁹ Lins, Karl V., Servaes, H., & Tamayo, A. (2015). Social Capital, Trust, and Firm Performance: The Value of Corporate Social Responsibility during the Financial Crisis. *Journal of Finance*, Forthcoming; European Corporate Governance Institute (ECGI) - Finance Working Paper No. 446/2015. Режим доступу: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2555863>.

довіри. Таким чином, використовуючи наявні норми, прийняті моделі очікування і певний рівень довіри в суспільстві, індивіди тим самим їх відтворюють, підкріплюють і легітимізують.

Довіра, як якісний критерій стану соціального капіталу, є необхідною умовою розвитку економічної кооперації. Підвищенню рівня довіри і в кінцевому підсумку формування умов для успішної громадської і корпоративної кооперації можуть сприяти різні чинники. Зокрема значний вплив має розвиток структурного соціального капіталу, тобто формування і функціонування розгалужених соціальних мереж, груп і асоціацій, в яких з'являється і поширюється довіра і взаємність, яка в свою чергу сприяє вдосконаленню здатності різного роду мереж до самоорганізації. Формування між окремими підприємствами або підприємствами мережі системи, якій притаманні довірливі відносини, полягає в перенесенні високого рівня внутрішньокорпоративної довіри на партнерів із взаємодії, з якими був відсутній досвід взаємності і довіри. Так, високий рівень внутрішньокорпоративної довіри може переноситися зовні і поширюватися на довіру між підприємством і постачальниками, споживачами. Формування у мережевій системі своєрідної “культури довіри” сприяє мінімізації ризиків в ситуації економічної кооперації, за рахунок формального і неформального ціннісно-нормативного закріплення дотримання цінностей, норм і стандартів взаємної довіри, що дозволяє мінімізувати ризики, які спричинені гібридною війною. Досвід взаємних довірчих відносин між сторонами соціальної взаємодії дає підстави розраховувати на виконання норм взаємних зобов'язань в майбутньому як “стратегії заходів у відповідь”, накопичувати довіру і кредитувати довірливістю як співробітників, так і партнерів по бізнесу.

У посткризовий період соціальна економіка матиме позитивний вплив на соціальне та економічне зростання України. Соціальна економіка полегшує прискорення процесу виробництва матеріальних та нематеріальних благ, а також певним чином обмежує доступ до традиційно доступних соціальних виплат. Перш за все, такі переваги – це освіта та здоров'я. Розвиток соціальної економіки впливає, з одного боку, на їх комерціалізацію, а з іншого – збільшення споживачів [200].

Формування соціального капіталу безпосередньо пов'язано з тим, який вплив здійснює підприємство на своїх стейкхолдерів та наскільки вони йому довіряють. Однією з ключових груп стейкхолдерів для підприємств, які не є монополістами на ринку є контрагенти.

²⁰⁰ Stukalo, N., Simakhova, A. (2018). Social and economic effects of the war conflict in Ukraine for Europe. *Geopolitics under Globalization*, 2(1), pp. 11-18. Retrieved from [https://doi.org/10.21511/gg.02\(1\).2018.02](https://doi.org/10.21511/gg.02(1).2018.02).

При визначенні взаємозв'язку між позицією підприємства в рейтингу ТІУ та позицією підприємства в рейтингу бізнес-одиниць за ознакою їх надійності як контрагента, методика розрахунку якого була запропонована в дослідженні, було визначено:

1) рейтинг ТІУ включає як недержавні, так і державні підприємства, в тому числі монополістів на своєму ринку;

2) показники ліквідності та фінансової стійкості можуть бути обрані для формування рейтингу бізнес-одиниць за ознакою їх надійності як контрагента;

3) оформлюваний рейтинг бізнес-одиниць за ознакою їх надійності як контрагента характеризує вплив показників ліквідності та фінансової стійкості на формування його соціальної мережі та довіри з боку контрагентів, що є складовою соціального капіталу;

4) прямої залежності між рейтингом рівня прозорості ТІУ та рейтингом бізнес-одиниць за ознакою їх надійності як контрагента не спостерігається у зв'язку з тим, що надійність підприємства як контрагента не є визначальним фактором у визначенні стійкості соціальної мережі; контрагенти повинні бути ключовими стейкхолдерами, з високим впливом та високим інтересом; підприємство не повинно бути монополістом; підприємство повинно оприлюднювати інформацію не лише про свої фінансові показники, але й про свою організаційну прозорість.

Адже, соціальний капітал набагато складніше аналізувати і оцінювати, ніж інші види капіталу, але його значимість для створення вартості перевершує цінність матеріального капіталу, оскільки його розглядають як резерв зростання вартості підприємства в довгостроковому періоді. Це зумовлює необхідність розробки відповідних методик його оцінки.

В дослідженні визначено, що при виборі контрагента як суб'єкта соціальної мережі важливі такі складові: показники фінансової стійкості та ліквідності і рівень соціального капіталу. Контрагенти є лише однією групою стейкхолдерів підприємства, взаємовідносини з якими формують соціальний капітал. Тому, для комплексної оцінки стійкості соціальної мережі, її здатності до генерування економічних вигід, потрібно здійснити аналіз взаємовідносин з усіма стейкхолдерами. Важливо, щоб при аналізі чинників, що формують соціальний капітал аналізувались відносини з персоналом, акціонерами, інвесторами, громадськими організаціями та державними органами, суспільством. Це є перспективою подальших досліджень та основою для оцінки соціального капіталу.

РОЗДІЛ 3

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ОКРЕМИХ ОБ'ЄКТІВ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ

3.1. ВЕНЧУРНА ФІЛАНТРОПІЯ ЯК ДЖЕРЕЛО ФІНАНСУВАННЯ БЛАГОДІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ

Військовий конфлікт на території нашої держави призводить до виникнення великої кількості проблем не тільки політичного, економічного, а й соціального характеру. Як зазначає В.П. Горбулін у своїй монографії “Світова гібридна війна: український фронт”: “Під гібридними розуміють війни, що є комбінацією заходів “жорсткої” та “м’якої” сили, суто військових дій та комплексу підривних операцій диверсійного, інформаційного, соціального та економічного характеру” [201].

“Запровадження РФ агресивних дій гібридного типу, які мають замаскований характер і спрямовані на підрив внутрішньої стабільності, включає широкий спектр заходів – від економічного тиску, експорту тероризму, проведення масованих інформаційно-пропагандистських операцій тощо до прямого військового втручання” [202].

Загалом гібридна війна РФ проти України призводить до різкого погіршення соціально-економічної ситуації в країні, рівня життя населення тощо. “Зокрема, можна виокремити такий вплив: зниження рівня обороноздатності країни, завдання економічних збитків, отримання локальних (тактичних) переваг, здійснення психологічного тиску на різні групи населення та політиків, формування необхідного “іміджу” на міжнародній арені, використання інфраструктури для провокацій” [203].

Функціонування вітчизняної економіки в умовах кризи, зумовленої впливом зовнішніх та внутрішніх чинників, пов’язане із значним розшаруванням суспільства та зменшенням кількості населення, яке, умовно, можна віднести до середнього класу. Середній розмір заробітної плати в Україні за грудень 2017 р. за

²⁰¹ Світова гібридна війна : український фронт : монографія / за заг. ред. В.П. Горбуліна. К.: НІСД, 2017. 496, с. 56

²⁰² Світова гібридна війна : український фронт : монографія / за заг. ред. В.П. Горбуліна. К.: НІСД, 2017. 496, с. 61

²⁰³ Світова гібридна війна : український фронт : монографія / за заг. ред. В.П. Горбуліна. К.: НІСД, 2017. 496, с. 299-300

даними Міністерства фінансів України склав 8777 грн. (із врахуванням курсу НБУ на 01.01.2018 р. – 28,067 грн. / дол.; середня заробітна плата в Україні становила 312,72 дол.). Виходячи із встановленої ООН (станом на жовтень 2015 р.) межі бідності 1,90 дол. / день, навіть, середньостатистичний працевлаштований українець живе гірше у два рази, ніж це має бути відповідно до загальносвітових стандартів. Якщо врахувати, що значна кількість населення отримує мінімальну заробітну плату (на 01.01.2018 р. – 3723 грн.) або мінімальну пенсію (на 01.01.2018 р. – 1452 грн.), то масштаби бідності в Україні вражають. За даними ООН у 2017 р. більше 80 % населення України проживає у злиднях.

Таким чином, за теперішніх економічних та політичних умов в Україні і наявності реального військового конфлікту на Сході все більшої актуальності набувають питання, які стосуються розвитку соціально відповідальної діяльності підприємств в частині надання благодійної допомоги незахищеним верствам населення у такій складній економічній ситуації, зокрема, військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих.

Поняття соціальної відповідальності бізнесу в нашій країні з'явилося порівняно недавно. Натомість, на Заході це явище набуло розвитку ще наприкінці 60 років ХХ ст. з появою в США перших Кодексів ведення бізнесу. Свого часу відомий фахівець у сфері соціальної відповідальності компаній Х. Гордон Фітч зазначив, що соціальна відповідальність є спробою вирішити соціальні проблеми, які повністю або частково зумовлені діяльністю компаній. З часом тенденції соціально-економічного розвитку суспільства змусили розширити погляди вчених та практиків на соціально відповідальну поведінку бізнес-структур й окрім соціальної сфери науковці почали акцентувати увагу на економічних, екологічних та інших наслідках діяльності підприємств. Так, у 1995 р. провідними компаніями Євросоюзу було створено так звану ініціативу Corporate Social Responsibility – Europe, що об'єднує сьогодні близько 50 великих корпорацій. У 2000 р. за ініціативою генерального секретаря ООН Кофі Аннана був створений Глобальний пакт, який закликав об'єднати зусилля бізнесу та громадянського суспільства у підтримці дев'яти принципів в області прав людини, трудових відносин та навколишнього середовища [204].

²⁰⁴ Пашнюк, Л. (2013). Філантропія та спонсорство як складові соціальної відповідальності бізнесу. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. № 144, 35-38, с. 36

За таких умов актуальним на сьогодні є поняття “венчурна філантропія”, яке поєднує у собі економічну ефективність бізнесу і прагнення вирішення важливих соціальних проблем, які сьогодні існують у суспільстві. Окрім того, саме використання нових механізмів фінансування соціальних проектів та програм, які б сприяли адаптації військовослужбовців з місць військових конфліктів та членів їх сімей сприяють вирішенню важливої проблеми національної безпеки країни та підвищення соціально-економічних умов життя конкретних груп населення.

Венчурна благодійність – явище досить нове у світовій практиці. Даний термін увійшов в обіг в кінці 1990-х рр. після виходу статті під назвою “Благодійний капітал, або чому благодійні фонди можуть повчитися у венчурних капіталістів?” в журналі *Harvard Business Review*. Венчурна філантропія передбачає, крім фінансової підтримки, впровадження принципів і технологій менеджменту в діяльність організацій некомерційного сектора для отримання максимального соціального ефекту. Основними принципами такого підходу до благодійності є: орієнтація на довгострокові форми підтримки, партнерську взаємодію між донором і реципієнтом, високий ступінь залученості благодійника, цільове витрачання коштів, націленість на результат і ефективність вкладень. Венчурна філантропія орієнтована на забезпечення довгострокового стратегічного розвитку організацій соціальної сфери, а не на підтримку окремих проектів або програм, що мають короткотерміновий ефект. Передбачається, що в результаті партнерської взаємодії благодійника і реципієнта виникають життєздатні структури, здатні в майбутньому вирішувати соціальні проблеми самостійно, без фінансової допомоги ззовні. Подібний підхід до філантропії виходить з того, що в соціальній сфері, при всій її специфічності, цілком ефективно можуть застосовуватися економічні методи [205].

За кордоном в розвинутих країнах питання фінансування соціальних проектів є надзвичайно актуальним і йому приділяється достатня увага не тільки підприємцями, інвесторами, а й науковцями, які достатньо глибоко досліджують феномен соціальної відповідальності суб’єктів господарювання. Зокрема, в даному аспекті надзвичайно актуальним є питання щодо пошуку нових інноваційних механізмів фінансування проектів в рамках здійснення благодійної діяльності. Даний спектр механізмів такого фінансування є

²⁰⁵ Василенко, Е.В. (2016). Инновационные формы благотворительной деятельности российского бизнеса. *Власть*. № 02, 42-46, 44

достатньо широкий, до якого входять гранти, безвідсоткові кредити, гарантії за кредитами, облігації, венчурне фінансування тощо.

На думку професора Саламона, сьогодні у світі відбувається революція у фінансуванні благодійності і соціального підприємництва, народжується багато цікавих ініціатив, хоча на теперішньому етапі в цьому русі задіяне доволі вузьке коло підприємців та інвесторів. Він вважає, що для розширення даного кола необхідні інформування учасників процесу, широкий розголос в пресі та науковій літературі результатів діяльності організацій соціального сектору, законодавча підтримка нових інструментів фінансування, об'єднання провідних гравців сфери для обміну кращими практиками і лобювання загальних інтересів [206].

Традиційні підходи до фінансування благодійності за сучасних умов господарювання не виправдовують очікувань, які покладені на них інвесторами та реципієнтами фінансових вкладень. Тому виникає необхідність пошуку нових альтернатив у сфері фінансування благодійності в Україні. Найбільш ризиковим та нетрадиційним підходом до фінансування соціальних проектів є використання засад венчурної філантропії, що передбачає партнерство між інвестором та підприємством-реципієнтом, оскільки інвестор не тільки допомагає фінансово у розвитку того чи іншого соціального проекту, а й має на меті використати весь свій досвід в управлінні та супроводі проекту під час його реалізації.

Серед найуживаніших понять в сфері соціально відповідального інвестування переважають, насамперед, “благодійність бізнесу”, “корпоративна філантропія”, “стратегічна корпоративна філантропія”, “корпоративне громадянство”, “соціальна венчурна філантропія” тощо. За кордоном використання засад венчурної філантропії набуло піку своєї популярності і на сьогодні даний механізм фінансування соціальних проектів і не тільки набуває популярності і в Україні. Тому в Україні варто сприяти розвитку венчурної філантропії, оскільки саме нові альтернативні інструменти та ідеї вкладення коштів безпосередньо пов'язані з венчурним фінансуванням й носять інноваційний характер.

Перевагами використання венчурного капіталу у фінансуванні різного роду соціальних проектів є його можливість вкладення навіть у дуже ризикові проекти, оскільки кошти можуть також вкладатися у діяльність підприємства

²⁰⁶ Саламон, Л. (2016). Финансовый рычаг добра: Новые горизонты благотворительности и социального инвестирования; пер. с англ. М.: Альпина Паблшер, С. 5

на ранніх стадіях розвитку, коли ризик є найбільшим. Логіка роботи інвестиційного фонду в рамках здійснення інвестицій соціального спрямування може передбачати одразу невдачу вкладання венчурного капіталу, оскільки один успішний проект може компенсувати витрати, понесені за кілька невдалих проектів або проектів соціального значення.

Витрачаючи гроші на соціальні та філантропічні програми, компанія скорочує свої поточні прибутки, але в довгостроковій перспективі створює сприятливе соціальне оточення, отже й сталі прибутки в майбутньому [207].

Благодійниками (філантропами) найчастіше є успішні люди, бізнесмени, фахівці у своїй галузі, досвідчені інвестори та підприємці. Окрім фінансових ресурсів, вони також мають налагоджену систему професійних контактів, навички та професійний досвід, які можуть привнести величезну користь неприбутковим організаціям, які вони підтримують. На сьогодні з'являється все більше і більше донорів, які прагнуть до більш широкого залучення інвесторів, зокрема бізнес-ангелів, до благодійної діяльності, пропонують підтримку різним організаціям у формі фінансового, інтелектуального та соціального капіталу.

Прикладом фонду, який діє на засадах венчурної філантропії, є Фонд Білла і Мелінди Гейтс [208]. Його діяльність спрямована, в першу чергу, на удосконалення системи охорони здоров'я та освітніх проектах. До складу правління даного фонду входить також Воррен Баффет. Цей фонд шукає ефективні проекти та фінансує їх. На сьогодні він є найбільшим у світі та розпоряджається більше ніж 44 млрд дол.

Венчурна філантропія (англ. Venture Philanthropy) – благодійність, що використовує принципи венчурного капіталу, такі як інвестиції та активна підтримка громадського сектора. Венчурні філантропи працюють у партнерстві з великою кількістю організацій, що мають чітку соціальну мету. Це можуть бути благодійні організації, соціальні підприємства або соціально-спрямовані бізнес-установи, які мають чітку організаційну форму та відповідають юридичним і культурним нормам держави [209].

В рамках здійснення соціального підприємництва або фінансування бізнес-проектів соціального спрямування на засадах венчурної філантропії,

²⁰⁷ Савчук, О.М., Бугера, О.М. (2011). Благодійна діяльність бізнесових організацій та благодійних фондів. *Наукові записки НаУКМА*. Том 123. Педагогічні, психологічні науки та соціальна робота. 61-69, 62

²⁰⁸ Сайт фонду www.gatesfoundation.org

²⁰⁹ Савчук, О.М., Бугера, О.М. (2011). Благодійна діяльність бізнесових організацій та благодійних фондів. *Наукові записки НаУКМА*. Том 123. Педагогічні, психологічні науки та соціальна робота. 61-69, 64

використовується гібридний підхід до здійснення благодійності. Він поєднує принципи фінансування некомерційної організації за допомогою дотацій, а також принципи венчурного інвестування, характерні для некомерційного сектору. Відмінним фактором у цій моделі благодійності є рівень участі донорів, який можна порівняти з участю венчурного капіталіста та банку як кредитора.

Постійно зростаючий інтерес до залучення інвестицій на засадах венчурної філантропії є результатом взаємної вигоди, що впливає з некомерційних та стабільних відносин з інвестором. Інвестор має безпосередній вплив на результати діяльності організації, тоді як розподіл ризиків та спільна відповідальність сторін у діяльності організації дають керівнику почуття стабільності та підтримки. Венчурний капіталіст очікує віддачі від інвестицій, але у випадку венчурної філантропії це швидше соціальний ефект, а не фінансова вигода. В рамках фінансування соціальних проектів використання засад венчурної філантропії може забезпечити, крім суттєвого фінансування, ділові зв'язки та управлінські здібності, які допоможуть створити стабільне та успішне підприємство, що має на меті реалізацію соціального ефекту.

Венчурна філантропія може бути важливим ресурсом для соціального підприємництва, тому що поєднує методи венчурного бізнесу та філантропію. Вона направлена не на благодійну допомогу конкретним особам, а на побудову самостійних соціальних проектів та підприємств. Венчурна філантропія відрізняється від звичайної більшим бажанням до інновацій та експериментів, в цій діяльності філантропи шукають саме підприємців, які розуміють ризик. Венчурна філантропія надає ресурси, розділяючи філософію соціального підприємництва та ефективного альтруїзму. Останній потребує аналізу наслідків всіх своїх дій, навіть альтруїстичних, задля максимізації позитивного ефекту [210].

До основних загальноприйнятих характеристик венчурної філантропії належать: активне залучення; спеціально підібране фінансування (інвестиційний підхід для визначення найвідповіднішого фінансування для кожної окремої організації); довгострокова підтримка (значна і стабільна підтримка для обмеженої кількості організацій). Ще однією характеристикою венчурної філантропії є нефінансова підтримка, тобто додатково до фінансових інвестицій венчурні партнери надають інші послуги, що передбачають індивідуальні консультації з питань управління організацією, стратегічного планування, маркетингу та

²¹⁰ Matthews, Dylan (2015). "You have \$8 billion. You want to do as much good as possible. What do you do?". Vox. April 27

комунікацій, роботи з персоналом. Крім того, важливим є те, що донори венчурної філантропії орієнтовані на посилення організаційної спроможності та тривалої життєздатності організації і розвиток її програмної діяльності, а не тільки на підтримку одноразових проектів чи програм. Також варто виокремити таку характеристику венчурної філантропії, як оцінка ефективності, тобто можливість виміряти інвестиції венчурної філантропії з акцентом на бізнес-плануванні, досягненні вимірюваних результатів та окремих етапів і на високому рівні фінансової звітності та компетентного управління організацією [211].

Для розвитку філантропії в Україні має значення різноманітність інструментів та форм благодійності, що поширені у вітчизняній та зарубіжній практиці. Реалізуючи благодійні програми, бізнесові організації застосовують різні види інструментів благодійності: відкриття окремого благодійного рахунку, грантові та операційні (благодійні) програми, корпоративний фонд, програми допомоги товарами та послугами (англ. In-Kind Giving), корпоративне волонтерство, надання експертних знань та навичок (англ. Pro Bono) тощо [212].

На сьогодні в Україні існує також проблема залучення коштів на початковому етапі розвитку підприємництва та відсутність спеціальних кредитних програм. В Європі та США інвестиції прийшли у формі венчурної філантропії. В США джерелом венчурного капіталу стали приватні благодійні фонди. В Європі, крім приватних коштів, доступні кредити та інвестиції надає держава. Однією з небагатьох ініціатив у цьому напрямі в Україні стало створення у 2010 р. за ініціативою Британської Ради та “Ерсте Банку” проекту “Сприяння соціальному підприємництву”. Учасники проекту (80 соціальних підприємців з Львівської, Донецької областей та Криму) пройшли навчання, отримали юридичну та консультативну підтримку. За результатами конкурсу було відібрано найкращі бізнес-плани, які одержали подальшу підтримку. З них уже працюють “Оселя” та Медичний реабілітаційний центр “Здоров’я” (м. Новоазовськ, Донецька обл.), що спеціалізуються на реабілітації пацієнтів з хворобами нервової системи, суглобів та хребта, лікуванні дітей з ДЦП (частково безоплатно), а також працевлаштовують безробітних та людей з обмеженими можливостями [213].

²¹¹ Савчук, О.М., Бугера, О.М. (2011). Благодійна діяльність бізнесових організацій та благодійних фондів. *Наукові записки НаУКМА*. Том 123. Педагогічні, психологічні науки та соціальна робота. 61-69, С. 64

²¹² Савчук, О.М., Бугера, О.М. (2011). Благодійна діяльність бізнесових організацій та благодійних фондів. *Наукові записки НаУКМА*. Том 123. Педагогічні, психологічні науки та соціальна робота. 61-69, 65

²¹³ Набатова, О.О. (2012). Соціальне підприємництво як напрям соціально-інноваційної діяльності економічних суб’єктів. *Вісник Національного університету “Юридична Академія України імені Ярослава Мудрого”*. № 4 (11), 6-17, 15

Згідно з результатами досліджень, найпоширенішими є ті інструменти благодійності, в основі яких лежить фінансовий актив компаній: надання адресної благодійної допомоги, здійснення власних операційних благодійних чи грантових програм, створення корпоративного фонду. Багато компаній започаткували практику здійснення благодійних програм через співпрацю з благодійними та громадськими організаціями [214].

Експерти “САФ Росія” виділяють кілька форм венчурної філантропії:

- “створити”: start-up – інвестування капіталу та інтелектуальних ресурсів в створення структури для втілення унікальної і перспективної ідеї;
- “навчити”: “коучинг” для некомерційних і соціальних організацій, яким надзвичайно важливі знання бізнес-процесів, менеджменту, фінансового управління та маркетингу;
- “зміцнити”: підтримка зростання організацій, що пропонують унікальні соціальні послуги, з метою поширення досвіду;
- “відпустити”: підготовка до передачі стратегічному інвесторові, або buyout funding: допомога організації в структуруванні своєї діяльності, з тим щоб в результаті вона отримала фінансування від великого інвестора (наприклад, держави) [215].

Якщо мова йде про здійснення благодійності шляхом передачі права власності на матеріальні ресурси або проведення благодійних заходів, що потребують використання грошових коштів, надання то вона, у більшості випадків, може здійснюватися лише міжнародними та іноземними організаціями, оскільки внутрішні резерви України досить обмежені. Проведення благодійних заходів за рахунок залучення зовнішніх джерел фінансування має свої переваги та недоліки. З одного боку, незахищені верстви населення отримують матеріальну допомогу, яка покращує рівень їх життя, а з іншого – втрачається віра населення у те, що Україна має внутрішні резерви для підвищення рівня життя своїх громадян.

Одним із способів вирішення цієї проблеми є надання благодійної допомоги шляхом передачі прав на користування інформаційними ресурсами. Новим видом бізнесу, що стрімко розвивається в умовах інформаційної економіки, та, основним ресурсом якого є інформація, є електронний бізнес. Значна частина підприємств електронного бізнесу, у ході своєї діяльності

²¹⁴ Савчук, О.М., Бугера, О.М. (2011). Благодійна діяльність бізнесових організацій та благодійних фондів. *Наукові записки НаУКМА*. Том 123. Педагогічні, психологічні науки та соціальна робота. 61-69, 65

²¹⁵ Василенко, Е.В. (2016). Инновационные формы благотворительной деятельности российского бизнеса. *Власть*. № 02, 42-46, 44-45

займаються розробкою активів, що не мають матеріальної форми та можуть бути неодноразово використані різними суб'єктами економічних відносин без додаткових витрат підприємства-розробника. Таким чином, надання безоплатної можливості використовувати різні види нематеріальних активів, що були створені та, щонайменше одноразово, реалізовані іншим суб'єктами господарської діяльності, може бути одним із дієвих видів дигітальної благодійності. Дигітальна благодійність – це благодійність, що здійснюється із використанням інформаційно-комунікаційних технологій та передбачає надання допомоги незахищеним верствам населення через передачу нематеріальних активів та/або використання мережі Інтернет.

У процесі розвитку інформаційної економіки на підприємствах створюються нові види ресурсів, що не мають матеріальної форми та можуть бути використані для благодійної діяльності. Проблемою облікового відображення нових об'єктів є відсутність у чинному законодавстві положень, на підставі яких може здійснюватися їх визнання, оцінка та відображення на рахунка бухгалтерського обліку.

Проблеми недосконалісті нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в умовах поширення інформаційно-комунікаційних технологій та надання благодійної допомоги розглядалися у працях З.-М.В. Задорожного [216], С.Ф. Легенчука [217], Л.В. Чижевської [218]. Водночас, можливості використання різних видів нематеріальних активів при здійсненні благодійних заходів суб'єктами господарювання та їх відображення в обліку у працях науковців не досліджувалися.

Ідея дигітальної благодійності поступово набирає популярності у планетарному масштабі. Наприклад, у Великобританії, об'єднання неприбуткових організацій Digital Charities group станом на 01.01.2018 р. налічує близько 900 членів. В Україні благодійні заходи із використанням інформаційно-комунікаційних технологій проводяться компанією Lifecell, зокрема, компанією проводиться технічна підтримка sms-благодійності в Україні, також Lifecell є партнером компанії Microsoft в рамках проекту “Онляндія”, яка присвячена безпеці дітей в Інтернеті. Таким чином, можна стверджувати, що прояви

²¹⁶ Задорожний, З.-М. В. (2009). Проблеми законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні.

Економічний аналіз, № 4, с. 350–353

²¹⁷ Легенчук, С. Ф. (2012). *Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії: монографія*. Житомир : ЖДТУ, 336.

²¹⁸ Чижевська, Л. В. (2017). Організація обліку благодійних внесків у закладах освіти: на шляху до прозорості. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*, № 1(79), с. 107–113

соціальної відповідальності є характерними для суб'єктів господарювання, як у розвинених країнах, так і в Україні.

В інформаційній економіці значна увага приділяється підготовці та перепідготовці працівників, оскільки невпинний розвиток інформаційно-комунікаційних технологій вимагає від потенційних працівників нових умінь та навичок. Залучення все більшої частини населення до використання всесвітньої мережі зумовило широке розповсюдження навчальних та тренінгових програм, які розробляються та функціонують в онлайн середовищі. Зазвичай, навчальний контент створюється не лише навчальними закладами (наприклад, дистанційні курси вищих навчальних закладів), а й підприємствами, основним видом діяльності яких є надання консалтингових послуг (зокрема, безкоштовна програма онлайн-навчання KPMG Foundation for Graduates Online 2017) або незалежними суб'єктами господарювання, що працюють у сфері надання освітніх послуг (наприклад, навчальне середовище із вивчення англійської мови Puzzle English). Методичне забезпечення, створене в процесі надання платних освітніх послуг, повторно може бути використане іншими особами на безоплатній основі, за умови здійснення підприємствами дигітальної благодійності.

Проблемою облікового відображення вказаного методичного забезпечення у вигляді благодійної допомоги є невизнання, створених суб'єктами господарювання дистанційних курсів, тренжерів та інших навчальних матеріалів, активами у системі бухгалтерського обліку.

На нашу думку, вказані об'єкти у бухгалтерському обліку суб'єктів господарювання повинні визнаватися у складі оборотних активів підприємства як їх окремий вид – нематеріальні товари.

Згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 2 “Запаси”, запаси – це активи, які: а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг. У міжнародних стандартах фінансової звітності визначено, що до складу запасів включаються товари, що були придбані та утримуються для перепродажу, у тому числі, товари, придбані підприємством роздрібною торгівлі та утримувані для перепродажу, або земля та інша нерухомість для перепродажу; запаси включають також готову вироблену продукцію або незавершене виробництво суб'єкта господарювання й основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі виробництва.

Проблемою, що виникає при визнанні цього активу запасом є його нематеріальна форма, хоча у визначенні видів запасів не визначена обов'язковість матеріальної форми для цього виду активів. Скоріше, мова йде, про нетиповість такого підходу до сприйняття активів у загально поширеній практиці ведення бухгалтерського обліку.

Відповідно до П(С)БО 9 “Запаси”, запаси – це активи, які: утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі); перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. Очевидним, у даному випадку, є доцільність віднесення досліджуваного продукту до складу запасів підприємства відповідно до вимог національного та міжнародного законодавства.

При використанні чинної методики відображення в обліку господарських операцій, пов'язаних із наданням освітніх послуг, у тому числі, із використанням інформаційно-комунікаційних технологій, визнання активу не відбувається, хоча безсумнівно, він створюється та використовується підприємством. Наприклад, при первинній реєстрації на порталі IDEA-class, що займається освітніх послуг у сфері моди, кожний учасник отримує курс лекцій та записів вебінарів у подарунок. Порівнюючи вказаний продукт із послугами, зазначимо, що він має певні особливості, які не дозволяють віднести його до складу послуг, що надаються суб'єктами господарювання:

1) послуга є невіддільною від того, хто її надає та не може бути перепродана наступного разу без змін;

2) послуги не є активами підприємства, оскільки їх наявність не забезпечує надходження економічних вигід у майбутньому;

3) процес надання послуги є невіддільним від процесу її споживання, що не прослідковується при створенні, реалізації та споживанні вказаного продукту.

Визначивши, що досліджуваний об'єкт обліку відноситься до запасів підприємства, необхідно визначити його вид. Із наведеного у П(С)БО 9 “Запаси” переліку, найбільш прийнятним видом запасів у даному випадку є товари. Складність у даному випадку виникає у необхідності внесення змін у чинне законодавство з метою усунення обмежень щодо товарів, пов'язаних із їх обов'язковою матеріальною формою. Для більш точного опису цього продукту, пропонуємо визначати товари як *запаси у вигляді матеріальних цінностей або нематеріальних активів, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу* та використовуємо для визначення

товарів, які не мають матеріальної форми поняття “нематеріальні товари”. Для обґрунтування доцільності використання поняття “отримані” у цьому визначені, що відображає фактичний спосіб створення цих нематеріальних товарів на підприємстві, звернемося до тлумачного словника української мови. У ньому зазначається, що отримувати означає *здобувати, діставати що-небудь певними зусиллями, якимись діями і т. ін.*, таким чином спосіб створення нематеріальних товарів на підприємстві повністю узгоджується зі змістом запропонованого визначення.

Необхідність відображення у бухгалтерському обліку товарів, які не мають матеріальної форми, вперше у вітчизняній обліковій науці була обґрунтована А. С. Крутовою. Згідно із визначенням, запропонованим вченою, нематеріальні товари – це цінності, які придбані й утримуються на підприємстві з метою подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, не мають матеріальної форми та можуть передаватися в електронному форматі²¹⁹. Погоджуючись із наведеним визначенням, пропонуємо удосконалити чинне законодавство наступним чином.

Для удосконалення методичного забезпечення обліку нематеріальних товарів в Україні, пропонуємо внести зміни у П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” та П(С)БО 9 “Запаси”.

У П(С)БО 8 “Нематеріальні активи” передбачити, що нематеріальні активи можуть бути довго- та короткостроковими; довгострокові нематеріальні активи підлягають амортизації; короткострокові нематеріальні активи відображаються у складі запасів та не амортизуються.

У П(С)БО 9 “Запаси” передбачити, що товари підприємства можуть мати як матеріальну, так і нематеріальну форму. Зміст товарів у матеріальній формі необхідно розкривати за допомогою поняття “товарно-матеріальні активи”; для товарів, що не мають матеріальної форми слід використовувати поняття “нематеріальні товари”.

У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції до його застосування зазначити: 1) для обліку товарів, що мають матеріальну форму використовувати рахунок 28 “Товарно-матеріальні активи”; 2) для обліку товарів, що не мають матеріальної форми необхідно використовувати рахунок 29 “Нематеріальні товари”.

²¹⁹ Крутова, А. С. (2011). Облік в системі електронної комерції. X. : FORT, 396, с. 271

Результати досліджень, проведених Walker Information, виявили прямий зв'язок між соціальною цінністю компанії (сумарним ефектом її позитивного впливу на суспільство), її репутацією і відданістю бренду (brand loyalty) її споживачів. Для компаній роздрібної торгівлі результати просто приголомшливі. Збільшення соціальної цінності компанії на один пункт веде до поліпшення репутації на 0,55 пункту, в той час як збільшення економічної цінності на той же пункт підвищує репутацію тільки на 0,32 пункту. Таким чином, соціальні показники в порівнянні з економічними надають вдвічі більший вплив на репутацію фірми. Дослідження 469 американських компаній різних галузей, проведене організацією Conference Board (The Link Between Corporate Citizenship and Financial Performance, 1999), показало, що існує значна позитивна кореляція між прибутковістю активів (Return On Assets, ROA) і соціальною активністю компанії; значна позитивна кореляція між прибутковістю продажів (Return On Sales, ROS) і соціальною активністю компанії; позитивна кореляція між прибутковістю капіталу і прибутковістю акцій (Return On Capital, ROC; Return on Equity, ROE) і соціальною активністю компанії. Загальний прибуток акціонерів компаній, що мають високі фінансові та соціальні показники (social performance), за останні 15 років зросла на 43 %. За той же час цей показник для "просто" фінансово успішних компаній зріс лише на 19 %. Соціальна залученість приносить свої дивіденди. Прибутковість продажів у соціально активних компаній на 3 % вище, прибутковість активів вище на 4 %, а прибутковість капіталу і акцій на 10 % вище, ніж у компаній, що не проявляють себе в цій сфері [²²⁰].

Отже, у світовій та вітчизняній практиці існує багато підходів до розуміння корпоративної соціальної відповідальності, що впливає на реалізацію благодійної діяльності організаціями, яка є однією з вагомих частин КСВ. Вона полягає у впровадженні та реалізації благодійних програм, які спрямовані на допомогу та підтримку соціально вразливих груп населення. В наш час переважна більшість бізнесових організацій намагається займатися благодійністю системно, створюючи власні корпоративні благодійні фонди, реалізуючи благодійні програми або надаючи гранти через наявні благодійні організації. Таким чином вони контролюють розподіл та використання ресурсів компанії, що сприяє підвищенню ефективності діяльності, зростанню іміджу організації. Застосування широкого спектра інструментів та форм

²²⁰ Туркин, С. (2004). Зачем бизнесу социальная ответственность? *Управление компанией*. № 7. Retrieved from www.cfin.ru/press/zhuk/2004-7/16.shtml

благодійності позитивно впливає на розвиток благодійної діяльності, яка здійснюється бізнесовими організаціями та благодійними фондами, а також сприяє вирішенню гострих соціальних проблем вразливих груп населення [221].

Поєднання принципів венчурної філантропії і соціальних інвестицій зумовлює високий рівень взаємодії та довгостроковий підхід до створення соціального ефекту від вкладеного капіталу та зусиль венчурних інвесторів і підприємств-реципієнтів. Слід зазначити, що венчурна філантропія скоріше доповнює філантропію в її традиційному сенсі. Маючи різноманітні інструменти фінансування, нові ресурси залучення додаткового капіталу, ділового підходу, завзята філантропія забезпечує базу знань усього некомерційного сектора.

Загалом використання засад венчурної філантропії представляє цікавий підхід до здійснення благодійності, поєднуючи найкращі практики інвестування з некомерційними цінностями для досягнення найбільшого соціального впливу. Як і будь-які інвестиції, таке фінансування соціальних проектів приносить не лише користь, але також і ризики. Цей вид благодійності означає залучення фінансових ресурсів, часу, репутації, особистих та професійних контактів, але водночас дає можливість досягти набагато ширшого впливу у сфері вирішення найважливіших соціальних проблем.

Таким чином, за сучасного економічного та політичного становища в Україні, а також в умовах гібридної війни, все більшої актуальності набувають проблеми фінансування соціальних проектів, які завжди потребують залучення додаткового зовнішнього фінансування. Наявність військових конфліктів на території України, а також факту анексії Криму роблять нашу країну економічно нестабільною та інвестиційно непривабливою для потенційних інвесторів. Тому виникає проблема пошуку нових альтернативних джерел фінансування соціально-економічного розвитку суб'єктів господарювання, а також окремих соціально незахищених груп населення, що потребують соціальної підтримки з боку держави та небайдужих інвесторів.

У процесі дослідження з'ясовано сутність та роль венчурної філантропії у фінансуванні благодійної діяльності громадських організацій. Її основою метою є допомога некомерційним організаціям у просуванні інноваційних ідей соціального характеру, а також забезпечення сталого розвитку таких організацій і їх соціальних проектів, що приносять надзвичайну користь суспільству та мають соціальний ефект у довгостроковій перспективі.

²²¹ Савчук, О.М., Бугера, О.М. (2011). Благодійна діяльність бізнесових організацій та благодійних фондів. *Наукові записки НаУКМА*. Том 123. Педагогічні, психологічні науки та соціальна робота. 61-69, 68

3.2. ФІНАНСУВАННЯ СОЦІАЛЬНО ВІДПОВІДАЛЬНИХ ЗАХОДІВ НА ЗАСАДАХ ВЕНЧУРНОЇ ФІЛАНТРОПІЇ: ОБЛІКОВІ АСПЕКТИ

Венчурна філантропія дозволяє великим компаніям чи потенційним інвесторам розвивати свою благодійну діяльність на засадах венчурного фінансування. Головним результатом венчурної філантропії є передусім соціальний ефект, а вже згодом можливий прибуток, що може виникнути внаслідок реалізації задуманих проектів.

Загалом, венчурна діяльність як самостійний бізнес була започаткована у Силіконовій долині, де зароджувалися сучасна інформатика і телекомунікації. У 1957 р. Артур Рок (у той час працюючий в інвестиційній банківській фірмі на Уолл Стріт), отримав лист від Юджина Клейнера, інженера з компанії Shokley Semiconductor Laboratories у Пало Альто, який шукав фірму, яка б зацікавилась ідеєю виробництва нового кремнієвого транзистора. Після їх зустрічі було вирішено, що Артур Рок збере 1,5 млн. доларів для фінансування проекту Клейнера. Проте жоден з 35-ти корпоративних інвесторів, до яких звернувся Рок, не зважився взяти участь у фінансуванні такої ризикованої операції: створити фірму під абсолютно новою ідеєю, ще не реалізовану на практиці. Відгукнувся тільки Шерман Ферчайлд, який сам був винахідником і вже мав досвід створення нових технологічних компаній. Саме він надав необхідні кошти. Так була заснована Fairchild Semiconductors – перша напівпровідникова компанія Силіконової долини. Після цього у Артура Рока були ще Intel і Apple Computer, до 1984 р. він набув популярності, і його ім'я стало синонімом успіху. Артура Рок першим ввів у використання термін “венчурний капітал” [222].

Серед основних принципів фінансування благодійної діяльності на засадах венчурної філантропії, які мають безпосередній вплив на систему бухгалтерського обліку, зокрема спосіб формування інформаційних потоків про вкладення інвесторів, є:

- 1) тісний зв'язок інвестора та підприємства-реципієнта;
- 2) довгостроковий характер співпраці з інвестором;
- 3) цільовий характер вкладення інвестицій;
- 4) нефінансова підтримка інвестора задля розвитку суб'єкта

господарювання.

²²² Історія становлення венчурної індустрії у світі. *Українська асоціація інвестиційного бізнесу*. Retrieved from http://www.uaib.com.ua/files/articles/201/17_4.pdf

Варто також зазначити, що у більшості випадків залучення коштів на засадах венчурної філантропії відбувається за рахунок залучення прямих інвестицій або боргових цінних паперів з фіксованою відсотковою ставкою, що також матиме варіанти в обліковому відображенні такого фінансування у підприємства-реципієнта.

Американські економісти Ж.У. Фенн, Н. Лайанг, С. Прауз, П. Джонсон – перші ідеологи венчурного капіталу – визначили його як фінансування акціонерного капіталу інноваційних підприємств малого бізнесу, який мають значний потенціал зросту на стадії їх створення і реалізації продукції, в сукупності з консультативною підтримкою і високим ступенем залучення до процесу прийняття рішень [223].

Відомий венчурний капіталіст Тім Дрейпер відмітив: “Венчурний бізнес – це коли інвестуються 10 компаній, з них половина стає банкрутами, у трьох інвестиції повертаються, одна дає 10-кратне зростання, й у ще одній компанії прибуток в 100 разів перевищує вкладення” [224].

Е.С. Акельєв [225] зазначає про такі основні елементи інституціонального аспекту венчурного фінансування:

1. Оцінка ризиків. Оцінка ризиків пов’язана з тим, що у ході здійснення будь-якої господарської діяльності виникають різні ризики, такі як наявність аналогів у світовій практиці, отримання негативного результату, неконкурентоздатність та інші, які є найбільш значимими під час організації процесів виробництва нових знань. Інститут оцінки ризиків – це набір методів і правил оцінки та обліку ситуацій невизначеності і можливих змін зовнішнього середовища, які виникають під час організації діяльності з виробництва нових знань.

2. Агентська взаємодія. Вона пов’язана з тим, що у випадку нездатності підприємства здійснювати повноцінну діяльність з виробництва нових знань власними силами для розв’язання цих завдань залучаються сторонні підприємства. Взаємодія зі сторонніми підприємствами регламентується інститутом агентської взаємодії. Найбільш розповсюдженим прикладом застосування подібного інституту є використання інституту аутсорсингу. Разом з

²²³ Дриль, Н.В. (2005). Особенности венчурного финансирования. *Научно-технический сборник. Коммунальное хозяйство городов.* № 68, 192-197, 192.

²²⁴ Зінченко, О.П., Ільчук, В.П., Радзівська, Л.Ф., Євтушенко, В.М. (2004). Стан розвитку організаційних форм венчурного підприємництва і його інфраструктури в країнах світу та в Україні. К.: НДІСЕП, 80 с.

²²⁵ Акельєв, Е.С. (2009). Венчурное финансирование как объект институционального анализа. *Вестник Томского государственного университета. Экономика.* №3(7), 5-12, 6.

тим, до інститутів агентської взаємодії необхідно віднести інститути управлінського, фінансового і маркетингового консалтингу.

3. Довіра. Необхідність розвитку інституту довіри виникає під час передачі нових знань і обміну ними між суб'єктами ринкових відносин. Передача нових знань недобросовісному учаснику ринку може принести значний збиток суб'єкту господарювання. Така взаємодія в цих умовах регламентується інститутом довіри, який представляє собою усталені норми суб'єкта господарювання з оцінки ступеня довіри під час взаємодії з контрагентами та партнерами.

4. Розподіл відповідальності між агентами. Він представлений багатьма нормами і правилами оцінки розподілу відповідальності за прийняті рішення з урахуванням негативних наслідків під час виробництва нових знань. У венчурному бізнесі подібний інститут відповідальності формується на основі спеціальних контрактних відносин між засновниками або менеджерами компанії, венчурною фірмою, розробниками передових технологій, що використовуються нею для виробництва нової інноваційної продукції, і управляючими венчурних фондів (так званих венчурних капіталістів), які здійснюють фінансування даної фірми.

В остаточному підсумку, прибуток, що отримує венчурний інвестор, належить тільки інвесторам, а не йому особисто. Він має право розраховувати тільки на частину цього прибутку. Ці принципи були закладені ще на початковому етапі становлення венчурного капіталу засновниками цього бізнесу – Т. Перкінсоном, Ю. Клейнером, Ф. Кофілдом, Б. Байерсом та ін. У 1950-60 рр. вони розробили нові основоположні концепції організації фінансування: створення партнерств у вигляді венчурних фондів, збір грошей у партнерів з обмеженою відповідальністю та встановлення правил захисту їхніх інтересів, використання статусу генерального партнера. Таке організаційне оформлення інвестиційного процесу стало новаторським для США середини ХХ ст. і створило дуже вагомую конкурентну перевагу [226].

Зазначимо, що венчурний капіталіст разом зі своїм капіталом в рамках фінансування соціального проекту на засадах венчурної філантропії надає також консультаційні послуги з питань менеджменту, маркетингу, що відіграє важливу роль у формуванні та реалізації стратегії підприємства, підборі управлінського персоналу. Крім того, венчурний капіталіст для розширення діяльності

²²⁶ Бабінська, О.В. (2006). Венчурний бізнес в Україні. *Науковий вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ*. Вип. IV. Економічні науки, 129-139.

підприємства-реципієнта або успішної реалізації соціальних проектів використовує власні зв'язки та інформацію про ринок, надає нові ідеї щодо подальшого розвитку такого проекту.

Капітал венчурного інвестиційного фонду відноситься до найбільш ризикованого, що відрізняє його від інших видів капіталу. Він не повертає вкладені у нього інвестором кошти і не виплачує відсотки на них. Інвестор отримує права на всі запатентовані й незапатентовані “ноу-хау”, інновації і засновницький прибуток від ризикових проектів у разі їх успіху [227].

Механізм вкладення коштів на засадах венчурної філантропії передбачає залучення різних видів капіталу, проте зазвичай у більшості випадків венчурний капітал має форму акціонерного капіталу, тобто відбувається придбання частини акцій (конвертовані привілейовані акції, привілейовані акції, звичайні акції) венчурних підприємств. Крім того, залучати фінансування підприємства-інноватори можуть через випуск облігацій (звичайні облігації та конвертовані облігації). Особливості кожної форми фінансування соціальних проектів на засадах венчурної філантропії представлено в таблиці 3.1.

В результаті аналізу форм залучення капіталу для фінансування соціальних проектів необхідним є виокремлення в системі бухгалтерського обліку підприємства-інноватора власного венчурного капіталу (тобто капіталу, що був залучений за рахунок випуску інструментів власного капіталу, таких як конвертовані привілейовані акції, привілейовані акції, звичайні акції) та позикового венчурного капіталу (тобто капіталу, що був залучений за рахунок інструментів позикового капіталу, таких як облігації та конвертовані облігації).

Значні ризики вкладення коштів на засадах венчурної філантропії зумовлені також і специфікою об'єкта вкладення, зокрема малі та новостворені підприємства характеризуються своєю непублічністю на початкових стадіях розвитку бізнесу. Це передбачає відсутність акцій таких підприємств у вільному доступі або взагалі неакціонерний тип власності.

Приклад загальноприйнятого діапазону очікуваного повернення на інвестований капітал в залежності від стадії розвитку суб'єкта господарювання або соціального проекту представлено у табл. 3.2 [228].

²²⁷ Кириленко, В. (2009). Венчурні інвестиційні фонди України: сутність та перспективи розвитку. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. № 1, 7-19, 11.

²²⁸ Войтишкіна, А.Л., Корхов, И.Ю. (2009). Венчурное финансирование как новая форма кредитования инновационной деятельности. *Научный вестник ЧДІЕУ*. Серія: Економіка. № 1(2), 175-186, 184.

Таблиця 3.1

Особливості різних форм венчурного фінансування та їх вплив на формування облікової інформації про фінансування інноваційних підприємств

Складова капіталу інноваційного підприємства	Форма фінансування проектів на засадах венчурної філантропії	Коротка характеристика форм фінансування проектів на засадах венчурної філантропії та їх вплив на формування облікової інформації
1. Позиковий венчурний капітал	Облігації	Борговий цінний папір, інструмент позикового капіталу, який передбачає строкове погашення зобов'язання підприємства-реципієнта венчурних інвестицій щодо облігаційної позики та виплату відсотків згідно умов емісії. <i>Бухгалтерський облік</i> повинен забезпечувати інформацією про обсяги залучення венчурного фінансування у вигляді облігаційної позики, умов виплати відсотків, погашення самої позики при виході венчурного інвестора із інвестиційного проекту
	Конвертовані облігації	Право венчурного інвестора обміняти їхні облігації на облігації інших випусків або взагалі конвертувати їх у акції. <i>Бухгалтерський облік</i> повинен формувати інформацію щодо способів конвертації даних облігацій в інші цінні папери, їх частку такого фінансування в інвестиційному проекті
2. Власний венчурний капітал	Конвертовані привілейовані акції	Право венчурного інвестора обміняти дані цінні папери на звичайні акції (інструмент власного капіталу) або звичайні облігації (інструмент позикового капіталу). <i>Бухгалтерський облік</i> повинен надавати інформацію про особливості конвертації таких цінних паперів, їх види та частку такого фінансування в інвестиційному проекті
	Привілейовані акції	Право венчурного інвестора отримати, в першу чергу, фіксований дивіденд, який виражається або у відсотках від номінальної вартості, або в грошовій оцінці у розрахунку на одну акцію. <i>Бухгалтерський облік</i> повинен формувати інформацію про обсяги венчурного фінансування, залученого шляхом емісії привілейованих акцій в розрізі їх власників
	Звичайні акції	Право одного голосу венчурного інвестора на загальних зборах акціонерів. Дана форма венчурного фінансування є досить ризикованою, виходячи з того, що доходність за таким и акціям не фіксується, залежить від фінансового стану компанії та сплачується з прибутку лише після сплати відсотків, податків і дивідендів за привілейованими акціями. <i>Бухгалтерський облік</i> повинен надавати інформацію стосовно розміру дивідендів за цими цінними паперами, їх власниками (за умови значного обсягу простих акцій), частки такого фінансування в інвестиційному проекті
3. Цільове фінансування	Кошти фізичних та/або юридичних осіб	Цільове або благодійного фінансування діяльності інноваційного підприємства (в межах окремого інвестиційного проекту), що здійснюється фізичними та/або юридичними особами. <i>Бухгалтерський облік</i> повинен забезпечувати інформацією про обсяги такого фінансування, його цільове призначення, частку в інвестиційному проекті та, безпосередньо, інвесторів

Таблиця 3.2

Величина очікуваного повернення на інвестований венчурний капітал [229]

<i>Стадія розвитку підприємства</i>	<i>Валове щорічне повернення на інвестиції</i>
<i>Стадія зародження</i> (існує тільки проект, бізнес-план створення компанії) і недавно створене підприємство	40 % і більше
<i>Початкова стадія</i> (початок комерційної реалізації продукції) і <i>розширення</i> (необхідні додаткові інвестиції для фінансування)	30 % – 50 %
<i>Зрілість</i>	20 % – 30 %

Загальновідомо, що діяльність венчурних фондів спрямована на поширення та впровадження інновацій в економіку країни, стимулювання науково-технічного прогресу з метою підвищення конкурентоспроможності країни на світовому ринку. Саме капітал венчурних фондів є єдиним ефективним джерелом фінансування інноваційної діяльності підприємств, що розвиваються і потребують значних додаткових фінансових ресурсів.

Бухгалтерський облік в сфері залучення інвестицій на засадах венчурної філантропії з метою ефективного управління ресурсами та діяльністю підприємства повинен бути інформаційною системою, тобто сукупністю взаємопов'язаних елементів, що характеризують способи і методи отримання та перетворення інформації про фінансовий стан та ефективність використання вкладень венчурних інвесторів, необхідною для прийняття ґрунтовних та вчасних управлінських рішень щодо шляхів використання та необхідності додаткового залучення ресурсів венчурних інвесторів.

Венчурне фінансування інвестиційної діяльності в нашій країні тільки зароджується, при цьому використовується підтримка міжнародних фінансових організацій. Першим вітчизняним фондом венчурного капіталу слід вважати фонд “Україна”, заснований у 1992 р. Він здійснив інвестицій у 30 вітчизняних компаній на суму 10 млн. доларів США. З 1994 р. в Україні почав діяти венчурний фонд Western Nis Enterprise Fund з капіталом 150 млн. дол. США, а з 1998 р. розпочав роботу Black Sea Fund [230].

Для взаємодії інвестицій на засадах венчурної філантропії в рамках фінансування проектів соціального значення, зокрема в частині надання

²²⁹ Войтишкіна, А.Л., Корхов, І.Ю. (2009). Венчурное финансирование как новая форма кредитования инновационной деятельности. *Науковий вісник ЧДІЕУ*. Серія: Економіка. № 1(2), 175-186, 185.

²³⁰ Мартякова, О.В., Трикоз, І.В. (2010). Венчурне інвестування в системі фінансування інноваційної діяльності в сфері охорони здоров'я. *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. Серія: Економіка та управління національним господарством. №2(10). 36-41, 39.

благодійної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих, необхідним є дотримання наступних умов:

– по-перше, у компанії повинен бути добре продуманий і якісно оформлений пакет документів, що характеризують про підприємство і його проекти, особливо важливо показати стратегію розвитку компанії. У цей пакет може входити річний звіт, брошура про компанію й інші документи. Дуже вадливо, щоб ці документи були зроблені в єдиному змістовому стилі;

– по-друге, компанія повинна бути добре підготовлена до зустрічей із представниками українських і закордонних інвестиційних компаній, банків, фондів і т.д., тобто з інвестиційним співтовариством. Добре проведена зустріч з потенційними інвесторами здатна дати набагато більший ефект, чим вивчення стандартизованої інформації;

– по-третє, робота емітента з інвестиційним співтовариством повинна супроводжуватися професійно підготовленою кампанією в засобах масової інформації [231].

Венчурне інвестування як джерело залучення додаткових засобів для розвитку малого і середнього бізнесу, як правило, для венчурних капіталістів – це ризикове вкладення капіталу, яке не передбачає будь-яких гарантій для інвестора. Прибуток у венчурного капіталіста з'явиться тоді, коли він зможе продати свою долю чи пакет акцій за ціною, що значно перевищить його першочергові вкладення. Подвійна природа венчурних інвестицій полягає у тому, що для підприємства, що володіє інноваційним продуктом, вони можуть виступати в ролі власного капіталу (частка в статутному капіталі) чи як залучений капітал (у вигляді зобов'язань за облігаціями).

В цілому, венчурна діяльність – це достатньо специфічний та ризиковий бізнес. Тому представлені особливості венчурної діяльності обумовлюють значний вплив на систему бухгалтерського обліку, який проявляється у формуванні інформації в системі бухгалтерського обліку про венчурні інвестиції у формі групування даних за напрямками венчурної інвестиційної діяльності, стадій, форм фінансування, етапів. Бухгалтерський облік повинен надавати повну та своєчасну інформацію про операції з венчурними інвестиціями з метою прийняття своєчасних та ефективних управлінських рішень в сфері здійснення венчурної діяльності.

²³¹ Грозний, І.С. (2005). Модель взаємодії венчурного капіталіста і підприємця на інноваційному ринку України. *Наукові праці ДонНТУ*. Серія: економічна. Випуск 100-1, 145-154, 150.

Венчурний капіталіст, що очолює фонд або компанію, не вкладає власні кошти в компанію, акції яких він купує. Венчурний капіталіст – це посередник між синдикованими (колективними) інвесторами та підприємцем. У цьому полягає одна із найпринциповіших особливостей цього виду інвестування. З одного боку, венчурний капіталіст самостійно приймає рішення про вибір того або іншого об'єкта для внесення інвестицій, бере участь у роботі ради директорів та всіляко сприяє зростанню і розширенню бізнесу цієї компанії, з іншого – остаточне рішення про вклад інвестицій приймає інвестиційний комітет, що представляє інтереси інвесторів. В остаточному підсумку, прибуток, що отримує венчурний інвестор, належить тільки інвесторам, а не йому особисто. Він має право розраховувати тільки на частину цього прибутку. Ці принципи були закладені ще на початковому етапі становлення венчурного капіталу засновниками цього бізнесу – Т. Перкінсоном, Ю. Клейнером, Ф. Кофілдом, Б. Байерсом та ін. У 1950-60 рр. вони розробили нові основоположні концепції організації фінансування: створення партнерств у вигляді венчурних фондів, збір грошей у партнерів з обмеженою відповідальністю та встановлення правил захисту їхніх інтересів, використання статусу генерального партнера.

Представлені особливості венчурної діяльності, зумовлюють значний вплив на систему бухгалтерського обліку, який проявляється у формуванні інформації в системі бухгалтерського обліку щодо венчурної діяльності у формі групування даних щодо напрямів венчурної інвестиційної діяльності, стадій, форм фінансування, етапів. Рахунки бухгалтерського обліку, в свою чергу, акумулюють інформацію про витрати, понесені в ході здійснення венчурної інвестиційної діяльності, за місцями їх виникнення, центрами відповідальності та джерелами фінансування. Крім того, формування аналітичних розрізів групування бухгалтерських даних здійснюється з метою прийняття своєчасних та ефективних управлінських рішень.

З урахуванням інформаційних потреб учасників венчурного інвестування визначено напрями організації та методики бухгалтерського обліку такого виду фінансування у підприємства-реципієнта:

1) удосконалення документування операцій з венчурними інвестиціями в частині визначення порядку документування, визначення переліку типових форм первинних документів, розробка графіку їхнього складання та подання;

2) ідентифікація рахунків синтетичного та аналітичного обліку, інформація за якими систематизується у визначених аналітичних розрізах, а також удосконалення порядку облікового відображення господарських операцій з венчурним фінансуванням;

3) уточнення змісту форми фінансової звітності “Баланс” щодо джерел походження венчурного фінансування, а також розробка форм внутрішньої управлінської звітності (із зазначенням інформації про залучення фінансових ресурсів через венчурне фінансування; про операції з венчурним капіталом).

Інформаційною базою для заповнення внутрішніх управлінських форм бухгалтерської звітності є дані, отримані з відповідних аналітичних та синтетичних рахунків, облікових реєстрів (журналів, Головної книги, оборотно-сальдової відомості) щодо операцій з венчурними інвестиціями.

Облікова інформація найбільше серед інших видів економічної інформації для бізнесу відповідає критеріям знання, оскільки приватні форми інформації, в яких втілені процеси фінансово-господарської діяльності, система бухгалтерського обліку переробляє в систематизоване уявлення про бізнес, чого достатньо, щоб задовольнити базовий інтерес різних користувачів даних. Інформаційне забезпечення, створення та використання інформаційних каналів затребувані системою управління, яка залежить від якості та виду отриманої інформації. Відповідно, підвищення якості обліково-аналітичної інформації є визначальною умовою формування результативних управлінських рішень. Інтерес представляє інформація, яка об'єднує очікування, запити, завдання та цілі користувачів між собою і з організацією в цілому. Для менеджменту інформація є ключовим ресурсом, який дозволяє працівникам управлінської системи виконувати свою роботу та забезпечує внутрішнє і зовнішнє оточення інформаційними засобами для ефективних дій [232].

Активізація венчурного інвестування є ефективним інструментом впливу на важливі макроекономічні показники в країні і, відповідно, повинна стати пріоритетним завданням не лише органів державної влади, але і приватних інвесторів, оскільки венчурні інвестиції дозволяють реалізовувати високодохідні проекти [233].

Експерти та фахівці з проблем інноваційно-інвестиційної діяльності називають широкий ряд організаційних, економічних та правових проблем венчурного інвестування інноваційної діяльності в Україні. Узагальнення результатів досліджень дозволяє виділити основні фактори, що стримують розвиток венчурного інвестування в Україні:

– недосконалість інституційного забезпечення венчурного бізнесу;

²³² Безверхий, К.В. Бочуля, Т.В. (2014). Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні: монографія. К.: “Центр учбової літератури”, 184 с., 13-14.

²³³ Череп, А.В., Лігузова, В.О. (2010). Світові тенденції розвитку венчурної індустрії: сучасний погляд. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. Серія: Економічні науки. Житомир: ЖДТУ, № 2(52), 299-301, 301.

- недосконалість нормативно-правової бази для розвитку інноваційної діяльності на основі венчурного фінансування;
- недостатня розробка методів і механізмів управління ризиками венчурного інвестування та захисту прав венчурного інвестора;
- недостатня розвиненість фондового ринку, складнощі визначення ринкової вартості акцій інноваційних підприємств;
- недосконалість джерел формування венчурних фондів, зокрема в частині заборони на інвестування до венчурних фондів для страхових компаній, пенсійних фондів, а також недостатня участь банків у інвестуванні до венчурних фондів;
- ускладненість правового режиму комерціалізації інтелектуальної власності, зокрема створеної за рахунок коштів державного бюджету;
- недосконалість інституту захисту прав інтелектуальної власності;
- низька інформаційна безпека щодо захисту інтелектуальної власності на всіх етапах інноваційного процесу;
- брак кваліфікованих фахівців – менеджерів з управління венчурними підприємствами і проектами та кваліфікованого консалтингу в цій сфері [234].

Остаточний вибір об'єкта інвестування (цінного паперу – акції, боргового цінного паперу – облігації) супроводжується належним його документальним оформленням на різних стадіях організації венчурного процесу.

Зауважимо, що в основу бухгалтерського відображення інвестицій на засадах венчурної філантропії повинна бути покладена ефективна система організації всього облікового процесу підприємства-реципієнта. Так, чітко скоординована робота працівників бухгалтерської служби, ретельно продумані елементи облікової політики, наявність внутрішньої облікової регламентації господарської діяльності підприємства-інноватора (посадові інструкції головного бухгалтера, бухгалтерів, касира, наказ/положення про облікову політику, методичні рекомендації з обліку, регламенти, внутрішні стандарти тощо), максимальна комп'ютеризація інформаційної системи (зокрема, системи бухгалтерського обліку) суб'єкта господарювання, оперативне забезпечення необхідною звітною інформацією інвесторів – все це є запорукою вдалого ведення бізнесу. Таким чином, на сьогодні для підприємств, які потребують інвестицій соціального спрямування, актуальним є розробка і впровадження системи управління венчурним фінансуванням з урахуванням належного обліково-аналітичного забезпечення, яка буде сприяти стійкому розвитку підприємства та забезпечить максимальну ефективність його функціонування.

²³⁴ Тараненко, І.В., Назаренко, К.В. (2011). Світовий досвід венчурної діяльності та проблеми венчурного фінансування в Україні. *Академічний огляд*. № 1(34). 130-137, 136.

3.3. ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ЗЕМЕЛЬНИХ РЕСУРСІВ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ: ПРАВОВІ НАСЛІДКИ ТА СОЦІАЛЬНИЙ ЕФЕКТ

Виявлення тенденцій розвитку облікової системи в цілому, так і бухгалтерського обліку земельних ресурсів в Україні, передбачає необхідність аналізу еволюції поглядів вчених щодо розвитку системи регулювання обліку в Україні. Дана проблематика актуалізується тим, що на сучасному етапі процеси реформування національної облікової системи перебувають під значним впливом цілого ряду політичних, економічних, екологічних та соціальних факторів, внаслідок чого виникає значна кількість питань, що потребують вирішення з урахуванням євроінтеграційного вектору розвитку України. Одним із вагомих факторів, що на сьогодні потребує врахування, є проведення Російською Федерацією гібридної війни проти України, спрямованої на здійснення керованого політичного та економічного тиску на громадян країни. При цьому облікова система може забезпечувати ідентифікацію представників країни-агресора під час здійснення ними гібридних дій, може розглядатись як один із засобів протидії гібридній інформаційній війні або як інструмент подолання її наслідків.

Починаючи з 2014 року, спочатку в літературі публіцистичного характеру, а пізніше – і в наукових джерелах, значного використання набуло поняття “гібридна війна”. Хоча на сьогодні дане поняття не має однозначного і усталеного трактування як на рівні офіційних міжнародно-правових документів, так і на рівні наукового співтовариства внаслідок відсутності єдиного бачення щодо змістовних і формальних аспектів даного явища, проте дослідниками піднімається значна кількість проблем соціально-політичного та економічного характеру, які є наслідками гібридної агресії в Україні та потребують негайного вирішення.

Як показує проведений дослідниками історичний аналіз [235; 236], використання інструментів гібридної війни спостерігається протягом тривалого часу в багатьох країнах, де відбувались військові конфлікти, однак саме в умовах сьогодення новітній варіант гібридної війни набув завершених обрисів, що

²³⁵ Грабовський, С. (2016). "Гібридна війна": історія і сутність. До постановки питання. *УКРАЇНОЗНАВСТВО*, 1(18), с. 19-21

²³⁶ Тараненко, М. (2017). Щодо питання феномена та сутності гібридної війни в Україні. *Національний юридичний журнал: теорія і практика*, с. 211-216.

дозволяє ідентифікувати даний соціальний феномен та сформувані шляхи для подолання його негативних наслідків.

Виходячи з самої назви поняття “гібридна війна” – це нестандартні (змішані) військові дії, у порівнянні з традиційними класичними способами ведення війни, що зазвичай є замаскованими стороною-агресором, яка офіційно вважає себе публічно непричетною до таких дій, з метою досягнення поставлених нею стратегічних цілей та одночасним уникненням вимог і наслідків, що можуть виникнути в результаті прилюдного здійснення таких дій згідно Женевської та Гаазької конвенцій про закони сухопутної війни.

Одним з основних інструментів реалізації гібридної війни є інформаційна війна, що полягає в здійсненні керованого інформаційного впливу (інформаційної інтервенції) на громадян країни, схильних до протестних настроїв в контексті існування суспільних суперечностей або з метою їх формування. Така інформаційна інтервенція може здійснюватися як з території країни-агресора через засоби масової інформації (інтернет, телебачення, інші медіа ресурси тощо), так і з території країни, яка є об’єктом агресії за допомогою місцевих суб’єктів інформаційного впливу, які явно або неявно перебувають під впливом агентів країни-агресора.

Однією з причин можливості існування впливу на працівників вітчизняних підприємств за допомогою економічних та соціальних інструментів є наявність зв’язку цих підприємств з підприємствами або фізичними особами, що представляють країну-агресора. Цей зв’язок може бути реалізований через перебування таких підприємств у повній чи частковій власності суб’єктів, що є представниками країни-агресора, або через наявність економічних зв’язків з такими суб’єктами (довгострокові контракти на постачання продукції, спільні проекти, наявність специфічних активів тощо). З метою упередження даного впливу або зменшення рівня його потужності бухгалтерський облік повинен забезпечувати реалізацію сигнальної функції, тобто забезпечувати надання інформації про наявність залежності вітчизняних підприємств від суб’єктів країни-агресора. Для забезпечення виконання такої функції необхідним є удосконалення чинної облікової системи підприємства в напрямі задоволення інформаційних потреб вітчизняних суб’єктів, які займаються питаннями протидії інформаційній інтервенції країни-агресора, а також формування дієвого інформаційного забезпечення подолання наслідків гібридної агресії.

Сьогодні особливої уваги потребують питання соціально-економічного впливу міжнародної стандартизації на діяльність суб’єктів господарювання,

діяльність яких пов'язана зі сферою подолання наслідків гібридної війни та із забезпеченням реалізації соціальних гарантій учасникам бойових дій, які брали безпосередню участь в антитерористичній операції, забезпеченні її проведення і захисті незалежності, суверенітету та територіальної цілісності України.

Як зазначають Г. Мюллер, Х. Гернон та Г. Мік, для сучасного рівня економічної інтеграції країн характерною є інтернаціоналізація економіки та, перш за все, бізнесу [237]. Визнаною мовою бізнесу є бухгалтерський облік, він є одним із засобів спілкування на міжнародному рівні. Взагалі інтернаціоналізація бізнесу базується на інформованості його учасників на всіх етапах, починаючи з вивчення сфери вкладання фінансових ресурсів до отримання фінансових результатів, а таку поінформованість може забезпечити тільки система бухгалтерського обліку. Проф. В.М. Жук стверджує, що відпрацювання подальшої стратегії та тактики розвитку в Україні бухгалтерського обліку на міжнародних засадах можливе через розробку належної теоретичної платформи з урахуванням національних потреб і галузевої специфіки [238]. Тому для досягнення консенсусу професійна облікова спільнота повинна вести наукову дискусію саме в цьому напрямі.

Розгляд питання міжнародної стандартизації бухгалтерського обліку дозволяє визнати, що в світі взагалі не існує навіть двох країн з однаковими єдиними нормами ведення обліку, тому всі напрями впровадження міжнародної стандартизації повинні враховувати національні особливості ведення бухгалтерського обліку кожної країни.

Кожній країні притаманні своя історія, свої цінності та політична система – те ж саме можна сказати і про бухоблік. Бухгалтерський облік, як і політика, й ідеологія, не знає національних кордонів. Облікові технології експортуються та імпортуються, забезпечуючи тим самим подібність систем обліку, які застосовуються в різних країнах. Таким чином, поглиблення політичних, економічних, правових та соціальних зв'язків між країнами все більше впливає на національні системи бухгалтерського обліку.

Щодо міжнародного регулювання бухгалтерського обліку існує два підходи: ринковий (market approach) та регулятивний (regulatory approach) [239]. Прибічники першого підходу визнають, що основний продукт бухгалтерського обліку – звітність, це ринковий товар, а тому ринок (а саме покупці звітності, тобто її

²³⁷ Мюллер, Г., Гернон, Х., Мик, Г. (1996). *Учет: международная перспектива*. М.: Финансы и статистика, пер. с англ., 2-е изд., стереотип, 136, с. 12.

²³⁸ Жук, В. М. (2009). *Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія*. К.: ННЦ ІАЕ, 648, с. 7.

²³⁹ Ковалев, В. В. (2004). *Финансовый учет и анализ: концептуальные основы*. М.: Финансы и статистика, 720, с. 262.

користувачі) і повинен визначати зміст інформації, що публікується. І тому методологія обліку повинна максимально сприяти розкриттю інформації, виходячи з потреб користувачів. Прибічники другого підходу зазначають, що абсолютизація ринку має певні недоліки, тому необхідними є певні регулятиви, що підвищують ступінь довіри до обліку. Квінтесенцією першого підходу виступає система регулювання обліку в США, що стосується другого підходу, хоча і не в контексті ринку, він проявився в соціалістичному обліку. Менш жорсткі варіанти другого підходу мають місце в організації обліку в ряді країн континентальної Європи.

Незважаючи на обширні дослідження авторів різних країн, питання стандартизації бухгалтерського обліку та розуміння таких понять як “гармонізація”, “уніфікація”, “конвергенція”, що їх супроводжують, до сих пір викликають багато дискусій.

Взагалі міжнародна стандартизація надає можливість здійснити повну глобалізацію систем бухгалтерського обліку і звітності багатьох країн. В.М. Жук^[240] та О.М. Петрук^[241] під стандартизацією розуміють встановлення єдиних норм та вимог в сфері бухгалтерського обліку. Питання стандартизації О.М. Петрук розглядає також через застосування уніфікованого набору стандартів, що регулюють відображення у звітності фактів господарського життя. При цьому В.М. Жук уточнює, що уніфікація – це усунення розбіжностей між національними стандартами обліку різних країн. В.В. Ковальов через питання уніфікації бухгалтерського обліку також розкриває поняття “стандартизації” та стверджує, що воно напряму пов’язане з поняттям “гармонізація”, що також підтверджують О.Є. Ніколаєва та Т.В. Шишкова.

За словами відомого західного дослідника К. Ноубса^[242] в межах бухгалтерського обліку гармонізація і стандартизація стали майже синонімами, і не можна наполягати на різниці в їх значенні. Гармонізація є поняттям, яке відноситься до міжнародного регулювання, наприклад, яке створює ЄС, а стандартизація є результатом діяльності Комітету з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО) (з 2001 р. – Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО)^[243]. При цьому Л.З. Шнейдман доводить, що до 2000 р. КМСБО ставив задачу не лише всеохоплюючої стандартизації, а й

²⁴⁰ Жук, В. М. (2009). *Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія*. К.: ННЦ ІАЕ, 648, с. 13.

²⁴¹ Петрук, О. М. (2005). *Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія*. Житомир: ЖДТУ, 420, с. 43.

²⁴² Nobes, C., Parker, R. (1995). *Comparative International Accounting: “Harmonization of financial reporting”*. Wielka Brytania: Prentice Hall International, p. 117.

²⁴³ Петрук, О. М. (2005). *Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія*. Житомир: ЖДТУ, 420, с. 41-42.

гармонізації національних бухгалтерських стандартів, що призвело до того, що Європейський Союз з 1 січня 2005 р. прийняв рішення про застосування МСФЗ всіма європейськими компаніями, акції яких котируються на фондових біржах в Європі, при складанні консолідованої фінансової звітності [244].

Проф. Л.З. Шнейдман визначає гармонізацію як процес, при якому КМСБО створював рішення облікових задач, які використовувалися як основа для уніфікації національних стандартів [245]. К.С. Мост [246], М.Р. Метьюс та М.Х.Б. Перера [247] розмежовують поняття уніфікації, стандартизації та гармонізації, визначаючи, що уніфікація – це виключення альтернативних методів обліку господарських операцій, подій і обставин; стандартизація – це обмежений набір альтернативних методів для підтримки гнучкості бухгалтерського обліку; гармонізація – ув'язка різних систем бухгалтерського обліку і звітності шляхом введення їх в межі загальної класифікації, тобто стандартизація форми зі збереженням суттєвих відмінностей.

Якщо реально оцінювати процес конвергенції облікових процедур, то враховуючи глобальні ринки капіталів, він є можливим тільки у двох сторін: Правління РМСБО та Ради зі стандартів фінансового обліку США (Financial Accounting Standards Board – FASB), що розробляє ГААП (US GAAP). Ще процес конвергенції облікових систем можна вважати відбувся при створенні Директив ЄС, коли країни – члени Європейського Союзу дійшли згоди при формуванні облікових стандартів враховуючи свої національні особливості бухгалтерського обліку шляхом їх зближення через часткову уніфікацію облікових процедур внаслідок спільного виробітку загальних правил та принципів щодо їх проведення.

Підтвердженням цього є угода між РМСБО та Радою з стандартів фінансового обліку США про внесення змін в МСФЗ (IAS) та ГААП (US GAAP) з метою їх наближення [248]. Процес конвергенції був розпочатий з 2000 р. через зближення системи МСФЗ з американською системою стандартизації бухгалтерського обліку (US GAAP) та встановленням курсу на загальне запровадження глобальних стандартів.

У 2006 р. IASB та FASB було прийнято рішення про реалізацію великого проекту з розвитку та покращання своїх концептуальних основ шляхом побудови єдиного спільного документу. Загальна мета цього проекту полягала у створенні

²⁴⁴ Шнейдман, Л. З. (2003). *Как пользоваться МСБО*. М.: Изд-во “Бухгалтерський учет”, 96, с. 6,10.

²⁴⁵ Шнейдман, Л. З. (2003). *Как пользоваться МСБО*. М.: Изд-во “Бухгалтерський учет”, 96, с. 82.

²⁴⁶ Most, K. S. (1994). *Toward the International Harmonization of Accounting*. *Advances in International Accounting*, vol. 6, p. 3-14.

²⁴⁷ Метьюс, М. Р. (1999). *Теория бухгалтерского учета: Учебник*. М.: Аудит, ЮНИТИ, 663, с. 565.

²⁴⁸ Шнейдман, Л. З. (2003). *Как пользоваться МСБО*. М.: Изд-во “Бухгалтерський учет”, 96, с. 10.

грунтовних підстав для побудови системи принципо-орієнтованих стандартів бухгалтерського обліку, які б були внутрішньо послідовними та інтернаціонально конвертованими. У вересні 2010 р. було завершено фазу “А” цього проекту та опубліковано окремі елементи майбутньої Концептуальної основи для фінансової звітності (Розділ 1 “Мета фінансової звітності загального призначення” та Розділ 3 “Якісні характеристики корисної фінансової інформації”, в якому було представлено нову структуру якісних характеристик корисної фінансової інформації, яка повністю співпадає із подібною структурою, представленою в SFAC 8 US GAAP) [249].

Після внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 05.10.2017 р. [250] та впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в нашій країні також була введена в дію Концептуальна основа для фінансової звітності (тобто конвергована модель стандартизації обліку, створена IASB та FASB), оскільки вона офіційно була оприлюднена на веб-сторінці центрального органу виконавчої влади, що є підставою для формування та реалізації державної політики у сфері бухгалтерського обліку. Концептуальна основа не є МСФЗ і, відповідно, не визначає стандарти для певної оцінки або розкриття інформації, та ніщо в цій Концептуальній основі не спростовує жодного конкретного МСФЗ, і в разі наявності суперечностей вимоги МСФЗ є домінуючими і переважають її вимоги [251]. Але, не зважаючи на це, її основна мета – це виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам, та, крім того, Рада (IASB) керуватиметься Концептуальною основою при розробці майбутніх і при перегляді існуючих стандартів, а кількість випадків виникнення суперечності між Концептуальною основою та МСФЗ з часом зменшуватиметься.

Узагальнюючи погляди авторів і вплив процесів глобалізації та реального впровадження міжнародної стандартизації в облікові системи країн можна надати наступне співвідношення та розкрити взаємозв’язок понять “стандартизація”, “уніфікація”, “гармонізація” та “конвергенція” (рис. 3.1).

²⁴⁹ Легенчук, С. Ф. (2017). *Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти*. Житомир: ЖДТУ, 204, с. 87.

²⁵⁰ *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні*, Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV зі змін та допов. станом на 1 січня 2018 р. Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14/page>

²⁵¹ *Концептуальна основа фінансової звітності*, РМСБО, станом на 1 вересня 2010 р. Retrieved from http://zakon2.rada.gov.ua/rada/show/929_009/paran24#n24

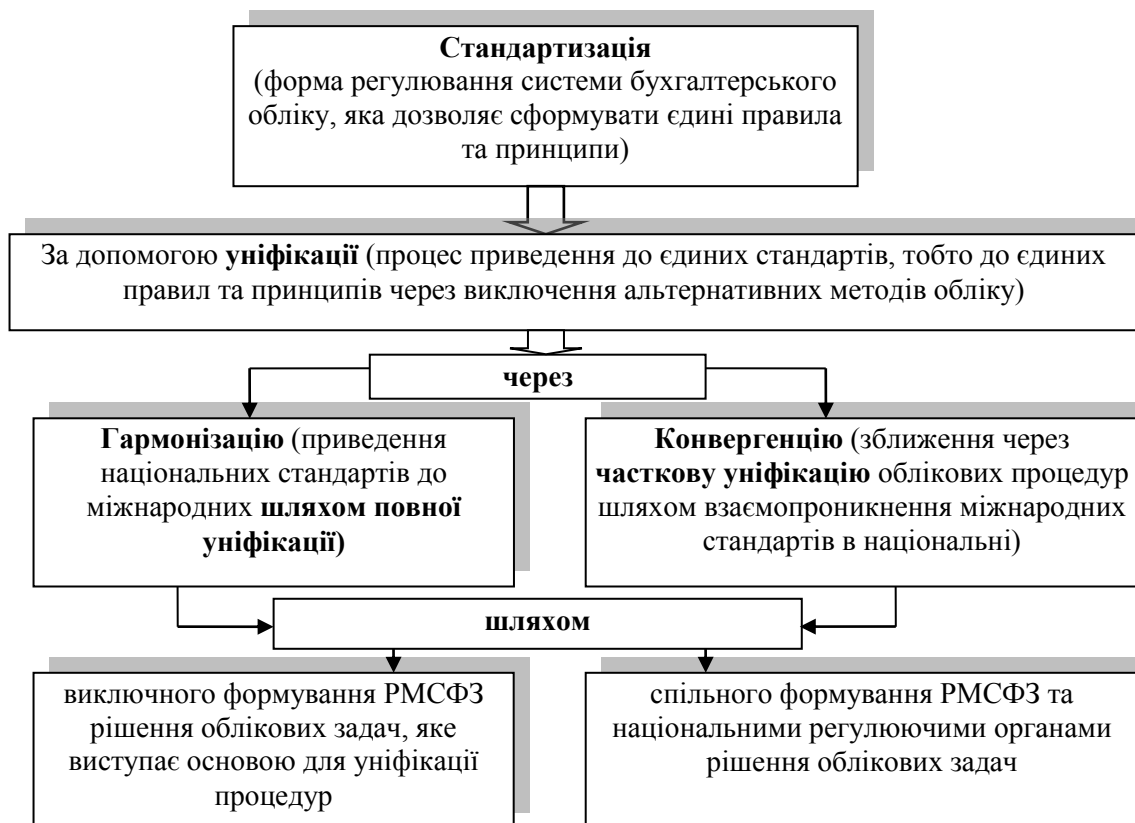


Рис. 3.1. Співвідношення та взаємозв'язок понять “стандартизація”, “уніфікація”, “гармонізація” та “конвергенція” облікових систем

Якщо узагальнювати наслідки впровадження міжнародної стандартизації в правове поле нашої країни, то можна стверджувати, що регулятивна функція держави, яка побудована на романо-германській правовій традиції (що є сукупністю національних правових систем держав, які мають загальні риси, що проявляються в єдності закономірностей та тенденцій розвитку на основі давньоримського права та його пристосувань до нових національних умов) [252], зникає через впровадження міжнародних стандартів обліку, що базуються на англосаксонській правовій основі (що базується на сукупності часткових правомочностей) [253], та формують підґрунтя конвергованої облікової моделі, яка введена на законодавчому рівні в облікову практику підприємств. А Україна є однією з країн з найбільшими чорноземами в Європі, тобто державне регулювання одного з національних багатств країни тримається фактично тільки на постійному продовженні дії мораторію на продаж земель сільськогосподарського призначення. Така ситуація виникла через

²⁵² Скакун, О. Ф. (2000). *Теория государства и права: учебник*. Харьков: Консум; Ун-т внутр. дел, 704, с. 570.

²⁵³ Капелюшников, Р. И. *Экономическая теория прав собственности (методология, основные понятия, круг проблем)*. Retrieved from http://www.libertarium.ru/l_lib_propkapel

неузгодженість національних стандартів обліку та вітчизняного законодавства, які були сформовані на різних правових традиціях. І тому, що наша держава користується підтримкою Всесвітнього банку реконструкції та розвитку і Міжнародного валютного фонду (МВФ), через отримання кредитів на розвиток країни, вона повинна наслідувати міжнародні стандарти та брати їх за основу. Тобто сьогодні ми є реципієнтами системи обліку, яка базується на англосаксонських правових традиціях.

Щодо соціальної складової обліку та впливу на неї національного правового забезпечення, яке базується на романо-германській правовій моделі, то одним з актуальних питань соціального захисту певних верств населення нашої країни є заходи із психологічної реабілітації, соціальної та професійної адаптації учасників антитерористичної операції, а також законодавче забезпечення для них певних пільг та гарантій. Право на виділення земельної ділянки у власність є однією з існуючих пільг для учасників АТО. Законодавство України в сфері земельних відносин містить окремі правові норми, спрямовані на регламентацію таких питань, як набуття права власності на землю та права землекористування. Але, до цих пір, залишаються дискусійними питання щодо права володіння, користування та розпорядження землею, які закріплені законодавством. В цілому діюче земельне законодавство через фрагментарність не може забезпечити ефективне обліково-правове регулювання суспільних відносин, що виникають в сфері землекористування.

Існування такої ситуації означає, що держава втрачає регулятивну роль щодо облікового забезпечення операцій із земельними ділянками, шляхом запровадження міжнародних стандартів, які базуються на англосаксонській правовій моделі господарювання та ринковому підході до регулювання бухгалтерського обліку, так і діюче вітчизняне земельне законодавство повною мірою не відповідає належному забезпеченню правових відносин. Внаслідок цього виникають проблеми соціального характеру. Особливо це стосується учасників бойових дій, які брали безпосередню участь в антитерористичній операції, забезпеченні її проведення і захисті незалежності, суверенітету та територіальної цілісності України.

В табл. 3.3 узагальнені правові проблеми, які не лише впливають на облікове відображення операцій із земельними ресурсами, але й викликають негативний соціальний ефект для учасників гібридної війни.

Таблиця 3.3

Проблемні аспекти правового забезпечення соціальних напрямів отримання земельних ділянок учасниками АТО/ООС (узагальнено на основі [254]).

№ з/п	Проблемне питання	Правове забезпечення сфери земельних відносин	Результат
1	2	3	4
1.	Законодавча можливість отримання земельної ділянки в Україні учасниками бойових дій	Право на безоплатне виділення земельних ділянок у власність мають всі громадяни України. Це підтверджується ст. 116 Земельного кодексу України. Ветерани війни ж, відповідно до Закону України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту”, мають право на першочергове відведення таких ділянок. Ця пільга полягає в тому, що у випадку претендування на одну і ту ж земельну ділянку декількох осіб, перевага буде надана саме учаснику АТО/ООС. Окрім того, така пільга передбачена для всіх категорій ветеранів війни, що включають в себе і учасників бойових дій, і учасників війни, і інвалідів війни	За правовими реаліями можливість отримання земельної ділянки мають всі громадяни нашої держави, а не тільки учасники АТО, які іноді, через відсутність інформації, не використовують це право
2.	Порядок подачі заяви про виділення земельної ділянки визначений на законодавчому рівні	Повноваження органів щодо передачі земельних ділянок у власність передбачені ст. 122 Земельного кодексу України. Відповідно до положень зазначеної статті Держгеокадастр може передавати у власність лише земельні ділянки сільськогосподарського призначення державної власності. Рішення щодо передачі земельних ділянок у власність в межах населеного пункту приймають сільські, селищні, міські ради, тому звертатися із заявою варто саме до них	Варто зауважити, що помилковою є думка про те, що всі землі сільськогосподарського призначення перебувають в державній власності, а тому заяву необхідно подавати до Держгеокадастру. В межах населених пунктів землі сільськогосподарського призначення перебувають не в державній, а в комунальній власності, тому правильним суб'єктом звернення є сільська, селищна рада за місцем знаходження ділянки
3.	Першочерговість отримання земельної ділянками будь-якого призначення ветеранами війни встановлена законодавством	Закон України “Про статус ветеранів війни, гарантії їх соціального захисту” передбачає право на першочергове виділення земельних ділянок учасникам АТО/ООС лише для індивідуального житлового будівництва, садівництва і городництва. В інших випадках ветеран війни має рівні права з іншими особами	Слід звернути увагу, що відповідно до ст. 36 Земельного кодексу України, земельні ділянки для городництва передаються тільки у користування, тому приватизувати таку ділянку не можливо

²⁵⁴ Михайлик, С. І. Отримання землі учасниками АТО: розвінчання міфів. Retrieved from http://protokol.com.ua/ua/otrimannya_zemli_uchasnikami_ato_rozvinchannya_mifiv/

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4
4	Законодавче право на отримання учасником АТО/ООС за життя лише однієї земельної ділянки	Чимало учасників АТО/ООС вважають, що якщо вони, наприклад, приватизують земельну ділянку сільськогосподарського призначення, то отримати земельну ділянку для індивідуального житлового будівництва вони не зможуть	Згідно з ч. 4 ст. 116 Земельного кодексу України передача земельних ділянок безоплатно у власність громадян провадиться один раз по кожному виду використання. Тобто, одночасно можна отримати у власність і земельну ділянку для будівництва, і для садівництва, і для сільського господарства тощо. Розмір таких ділянок визначений в ст. 121 Земельного кодексу України. Понад встановлену норму особа може отримати землю на підставі цивільно-правових угод

Однією з головних проблем реалізації ветеранами АТО/ООС права на землю залишається безсистемність процесу, відсутність єдиних правил та порядку визначення суб'єкта виникнення правових проблем, а також те, що житлове і земельне законодавство прописане ще у 80-х роках, коли 99 % населення проживали за адресами прописки [255]. Таким чином, існуюче в цій сфері законодавство застаріло, а на сьогодні досі ніхто не провів моніторингу з метою визначення законів, які не відповідають вимогам сучасності і потребують оновлення, що, в свою чергу, призводить до подвійного тлумачення, корупції, неможливості реалізації прав, а, й не рідко, до провалу соціальних реформ, особливо, які стосуються учасників гібридної війни.

Відповідно, національна система бухгалтерського обліку в умовах сьогодення є одним з об'єктів реформування, що зумовлюється необхідністю приведення її у відповідність до вимог МСФЗ та Директив ЄС. Використання конвергованої концептуальної основи фінансової звітності, основною метою якої є зменшення відмінностей в методиках бухгалтерського відображення фактів господарського життя шляхом гармонізації регулюючих положень, стандартів та облікових процедур, ще більше ускладнює даний процес, розмиваючи існуючі орієнтири щодо напрямів подальшої гармонізації. Існування такої ситуації негативно впливає на формування дієвого інформаційного забезпечення про об'єкти облікового спостереження, зокрема, земельні ресурси підприємства, при цьому не дозволяючи забезпечувати ефективну реалізацію державної політики в сфері подолання наслідків гібридної війни в Україні.

²⁵⁵ Сергеев, К. *Земля для АТОшників. Нагородження тих, кому не треба, і кидок потребуючих*. Retrieved from https://censor.net.ua/blogs/1101535/zemlya_dlya_atoshnikov_nagorodjennya_tih_komu_ne_treba_kidok_potrebuyuchih – Назва з екрану.

РОЗДІЛ 4

РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ТА РИЗИКИ ВЕДЕННЯ СОЦІАЛЬНО ВІДПОВІДАЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ

4.1. РОЗКРИТТЯ ЕКОНОМІЧНИМИ СУБ'ЄКТАМИ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ВИКОНАННЯ АДАПТОВАНИХ ДЛЯ УКРАЇНИ ЦІЛЕЙ СТАЛОГО РОЗВИТКУ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ

У вересні 2015 року в рамках 70-ї сесії Генеральної Асамблеї ООН у Нью-Йорку відбувся Саміт ООН зі сталого розвитку, на якому було затверджено нові орієнтири розвитку. Підсумковим документом Саміту “Перетворення нашого світу: порядок денний у сфері сталого розвитку до 2030 року” було затверджено 17 Цілей Сталого Розвитку та 169 завдань [256]. Україна, як і інші країни-члени ООН, приєдналася до глобального процесу забезпечення сталого розвитку. Для встановлення стратегічних напрямів національного розвитку України на період до 2030 року на засадах принципу “Нікого не залишити осторонь” було започатковано інклюзивний процес адаптації цілей сталого розвитку. Концепція соціальної відповідальності в Україні набула ще більш гострого характеру з початком збройного конфлікту в східних регіонах держави, який став загрозою для економіки та національної безпеки країни. Відповідно до Стандарту соціальної відповідальності SA 8000 суб'єкт господарювання повинен визначати і підтримувати процедури для регулярного інформування всіх заінтересованих сторін про виконання вимог даного документа, включаючи результати аналізу управління і контролюючих заходів [257].

У зв'язку з цим українські підприємства все більше розпочинають впроваджувати концепцію соціальної відповідальності в якості складової корпоративного управління, що підтверджується поданням нефінансової річної звітності додатково до обов'язкової фінансової. Функціонування вітчизняних підприємств в умовах гібридної війни вимагає формування та розкриття у

²⁵⁶ Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development. *Resolution adopted by the General Assembly on 25 September 2015*, 35 p. Retrieved from <https://documents-dds-ny.un.org/doc/UNDOC/GEN/N15/291/89/pdf/N1529189.pdf?OpenElement>.

²⁵⁷ *Social Accountability 8000: International Standard*. By Social Accountability International. (2014). 16. Retrieved from http://sa-intl.org/_data/n_0001/resources/live/SA8000%20Standard%202014.pdf.

нефінансовій звітності інформації щодо соціально відповідальних заходів, пов'язаних з підтримкою миру та справедливості в країні.

Питання розкриття суб'єктами господарювання інформації про соціально відповідальні заходи досліджені в наукових працях вітчизняних та зарубіжних науковців. Bachmann S. та Gunneriusson H. [258] в своїй праці визначають нову форму війни – “гібридна війна” з включенням аспектів “кібертероризму” та “кібер-війни” на тлі “української весни” Росії та триваючої загрози радикальних ісламістських груп в Африці і на Близькому Сході. O. Balch [259] піднімає питання бездіяльності бізнесу в сфері соціальної відповідальності, недостатності лише захисту своїх працівників та наголошує на необхідності демонстрації того, що бізнес не є однією з причин виникнення різних видів соціальних конфліктів. M. Feil [260] у своїх дослідженнях наголошує про невідповідність розкриття інформації про соціально відповідальні заходи на практиці існуючим теоретичним знанням. Зокрема, автор висвітлює питання щодо того, як корпорації сприяють миру та безпеці в зонах насильницьких конфліктів і робить загальні висновки щодо потенціалу корпоративного внеску у справу миру та безпеки шляхом досліджень компаній. У своїй книзі M. Prandi та J. Lozano [261] здійснили оцінку ролі приватних компаній у відношенні до трьох фундаментальних положень Організації Об'єднаних Націй: прав людини, розвитку та побудові миру. Подібні дослідження здійснив S. Rieper [262], який проаналізував умови, за яких транснаціональні корпорації сприяють миру та безпеці в зоні конфліктів, а також стверджував, що транснаціональна активність громадянського суспільства та роль держави є найважливішими чинниками, що визначають корпоративну відповідальність до миру та безпеки.

Вітчизняні науковці В.В. Євдокимов та Д.О. Грицишен [263] досліджували особливості впливу принципів GRI (Глобальної ініціативи звітності) на систему бухгалтерського обліку в цілому. О.М. Барішнікова [264] здійснила

²⁵⁸ Bachmann, S. and Gunneriusson, H. (2015). Hybrid Wars: the 21st-century's New Threats to Global Peace and Security. *Scientia Militaria – South African Journal of Military Studies*, 43(1). Retrieved from <http://scientiamilitaria.journals.ac.za/pub/article/view/1110/1107>.

²⁵⁹ Balch, O. (2014). Businesses have a role promoting peace in conflict zones. *The Guardian*. Retrieved from <https://www.theguardian.com/sustainable-business/2014/sep/22/businesses-role-promoting-peace-conflict-zones-drc-palestine>.

²⁶⁰ Feil, M. (2008). Bad guys, good guys, or something in between?. *Frankfurt, M.: PRIF*. Retrieved from <https://core.ac.uk/download/pdf/71728224.pdf>.

²⁶¹ Prandi, M. and Lozano, J. (2010). La RSE en contextos de conflicto y postconflicto. [*Bellaterra*]: ECP, Escola de Cultura de Pau. Retrieved from <http://escolapau.uab.cat/img/programas/derecho/webRSE.pdf>.

²⁶² Rieper, S. (2013). Corporate Social Responsibility in Zones of Conflict. *Berlin: Arbeitsstelle Internationale Politische Ökonomie*. Retrieved from <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/77952/1/755553462.pdf>.

²⁶³ Евдокимов, В.В., Грицишен, Д.О., Грищенко, О.О. (2013) Принципы GRI в системе отчетности устойчивого развития. *Международный бухгалтерский учет. № 22(268)*. Retrieved from <https://cyberleninka.ru/article/v/printsipy-griv-sisteme-otchetnosti-ustoychivogo-razvitiya>.

²⁶⁴ Барішнікова, О.М. (2016). Механізм формування та облікове забезпечення економічної складової звітності зі сталого розвитку. *Економіка: реалії часу. № 3 (25)*. Retrieved from <https://economics.opu.ua/files/archive/2016/No3/72.pdf>.

удосконалення методичного підходу до облікового забезпечення економічної складової звітності зі сталого розвитку в розрізі елементів методу бухгалтерського обліку, а С.Я. Король [265] здійснено аналіз нормативної бази з визначенням методологічних засад формування фінансової звітності соціально відповідального підприємства. Праці окремим заходам соціальної відповідальності у сфері електронних грошей присвятили І.В. Жиглей та В.А. Кулик [266], зокрема, авторами визначено нові об'єкти бухгалтерського обліку, що виникають в електронному середовищі, а також способи їх використання у ході здійснення дигітальної благодійності. Досить цікаві дослідження представлені В.М. Шульгою [267], яка дослідила поняття професійної етики підприємця в умовах сталого розвитку та виокремила роль та вплив професійної етики як окремої, ефективної складової соціальної відповідальності бізнесу в умовах сталого розвитку суспільства. Як бачимо, авторами піднімаються питання закономірностей функціонування соціальної відповідальності, призначення та особливостей складання нефінансової або інтегрованої звітності, особливостей бухгалтерського обліку та відображення в інтегрованій звітності операцій, пов'язаних з досягненням цілей сталого розвитку. Проте недостатньо дослідженими залишаються питання відображення у нефінансовій звітності підприємствами особливих операцій, пов'язаних зі здійсненням соціально відповідальних заходів в умовах гібридної війни.

Адаптація України до цілей сталого розвитку, запроваджених Генеральною асамблеєю ООН, а також встановлення стратегічних напрямів її національного розвитку узагальнені у 2017 році в Національній доповіді Міністерства економічного розвитку і торгівлі України під назвою “Цілі Сталого Розвитку: Україна” [268]. Особливістю адаптованих цілей стало уточнення завдань, які висуваються для виконання даних цілей з урахуванням наслідків від проведення АТО/ООС на Сході України. Аналіз тексту Національної доповіді дозволив виділити лише завдання, які є характерними для України у зв'язку з проведенням ОСС (рис. 4.1).

²⁶⁵ Король, С.Я. (2017). Особливості фінансової звітності соціально відповідального підприємства. *Економіка України*. № 4. С. 80-88. Retrieved from http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk_2017_4_7.

²⁶⁶ Жиглей, І.В., Кулик, В.А. (2018). Використання підприємствами нових об'єктів обліку при проведенні заходів дигітальної благодійності. *Науковий вісник Полісся*. № 2 (14). Ч. 2. Retrieved from http://journals.urau.ua/nvp_chntu/article/view/141813/139300.

²⁶⁷ Шульга, В.М. (2014). Роль та вплив професійної етики на розвиток соціальної відповідальності бізнесу. *Науковий вісник Чернігівського державного інституту економіки і управління*. № 4 (24). Retrieved from <http://journals.urau.ua/nvgeci/article/view/42238/38759>.

²⁶⁸ Національна доповідь “Цілі Сталого Розвитку: Україна”. Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. (2017). 176. Retrieved from http://www.un.org.ua/images/SDGs_NationalReportUA_Web_1.pdf.



Рис. 4.1. Завдання щодо виконання Цілей Сталого Розвитку, адаптованих для України (2015-2030 рр.) ^[269]

²⁶⁹ Національна доповідь "Цілі Сталого Розвитку: Україна". Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. (2017). 176. Retrieved from http://www.un.org.ua/images/SDGs_NationalReportUA_Web_1.pdf.

До кожної з виділених цілей Міністерством економічного розвитку і торгівлі України виділяється низка завдань щодо їх виконання до 2030 року, проте серед цих завдань нами виділено ті, результати виконання яких сприятимуть подоланню наслідків гібридної війни в Україні. Необхідність виділення завдань пояснюємо тим, що саме завдання вказує на спектр дій, які повинна зробити держава задля виконання цілей сталого розвитку, що, в свою чергу, вказує на інформацію, яку необхідно розкривати у нефінансових звітах відповідних суб'єктів. В Національній доповіді Міністерства економічного розвитку і торгівлі України “Цілі Сталого Розвитку: Україна” дається короткий опис проблемної ситуації, яка є передумовою формування того чи іншого завдання, а також визначено джерела інформації щодо виконання завдань з досягнення цілей сталого розвитку в Україні, інформація про які наведена в табл. 4.1.

Відповідно до табл. 4.1, усі з виділених завдань виконання цілей сталого розвитку є пов'язаними зі збройними конфліктами на території України. Щодо джерел інформації, то Міністерством економічного розвитку і торгівлі України під джерелами розуміються суб'єкти, відповідальні за збір та формування інформації. Аналіз усіх визначених Національною доповіддю джерел показав, що серед них не виділено суб'єктів господарювання, а визначено лише державні структури. Серед суб'єктів збору та оприлюднення інформації наведено Державну службу статистики України та Державну фіскальну службу України, які узагальнюють інформацію, отриману від суб'єктів господарювання.

Так, відповідно до інформації, наведеної в Аналітичному звіті щодо методології збору та розрахунку показників для моніторингу стану досягнення Цілей сталого розвитку [270] вказано, що Державна служба статистики України для звітування в якості інструментарію джерел даних використовує затвердені форми державного статистичного спостереження, за яким звітуються усі суб'єкти господарювання або лише ті з них, які потрапили до вибірки (у випадку вибіркового формування респондентів). Тому, на нашу думку, Національна доповідь Міністерства економічного розвитку і торгівлі України під назвою “Цілі Сталого Розвитку: Україна” є документом, яким вітчизняним суб'єктам господарювання слід також керуватися при складанні нефінансової звітності щодо соціальної відповідальності бізнесу. Варто відмітити, що в Україні концепцію соціальної відповідальності впроваджують переважно великі компанії, які входять в 100 найбільших підприємств України, що не забезпечує повною мірою досягнення державою Цілей сталого розвитку.

²⁷⁰ Власенко, Н. (2017). Показники для моніторингу стану досягнення Цілей сталого розвитку: методологія збору та розрахунку даних. Аналітичний звіт. 232.

Таблиця 4.1

Джерела отримання інформації щодо виконання завдань з досягнення Цілей сталого розвитку в Україні [271]

Завдання	Коротка характеристика проблеми за умов гібридної війни	Джерела отримання інформації
1	2	3
1.2. Збільшити охоплення бідного населення адресними програмами	Упродовж останніх років з'явилися такі феномени, як раптова бідність (через втрату житла, майна та джерел для існування внаслідок збройного конфлікту на сході країни). Надзвичайні для країни масштаби внутрішнього переміщення також спричинили поширення бідності або вразливості до неї: з 6 млн мешканців зони АТО і прилеглих територій більше 5 млн потрапили або до групи раптово збіднілих, або вразливих до бідності незалежно від того, переїхали вони в іншу частину країни чи ні	Інститут демографії та соціальних досліджень ім. М.В. Птухи НАН України, Державна служба статистики України
5.1. Створити умови для ліквідації всіх форм дискримінації щодо жінок і дівчат	Розгортання збройного конфлікту у східних регіонах України та формування масштабних потоків внутрішньо переміщених осіб, у складі яких переважають жінки, призвели до формування нових гендерних викликів, пов'язаних з підвищенням ризиків гендерно зумовленого насильства, формуванням передумов для множинної дискримінації вразливих категорій населення, браком можливостей для їх гідної зайнятості та отримання доходу	Нове дослідження
5.2. Знизити рівень гендерно зумовленого та домашнього насильства, забезпечити ефективне запобігання його проявам та своєчасну допомогу постраждалим		
6.2. Забезпечити доступність сучасних систем водовідведення, будівництво та реконструкцію водозабірних та каналізаційних очисних споруд із застосуванням новітніх технологій та обладнання	Унаслідок збройного конфлікту на Донбасі було порушено водну інфраструктуру, що ускладнило доступ населення до надійних водних джерел, засобів гігієни та санітарії. Приблизно 700 тисяч людей залишилися без доступу до питної води. Погіршення водозабезпечення спричинило появу захворювань, які становлять загрозу здоров'ю населення в цілому. Задоволення потреб у гігієнічних засобах є проблематичним для всього охопленого конфліктом регіону	Обласні та Київська міська державні адміністрації, Міністерство регіонального розвитку, будівництва та житлово-комунального господарства України, Державна служба статистики України, органи місцевого самоврядування, Міністерство охорони здоров'я України

²⁷¹ Національна доповідь "Цілі Сталого Розвитку: Україна". Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. (2017). 176. Retrieved from http://www.un.org.ua/images/SDGs_NationalReportUA_Web_1.pdf.

Продовження таблиці 4.1

1	2	3	
8.1. Забезпечити стійке зростання ВВП на основі модернізації виробництва, розвитку інновацій, підвищення експортного потенціалу, виводу на зовнішні ринки продукції з високою часткою доданої вартості	У 2014-2016 роках всі системні негативні процеси посилились унаслідок окупації АР Крим, а також затяжного військового конфлікту на сході країни, який призвів до того, що окремі райони Донецької та Луганської областей опинилися поза контролем Уряду України. Як наслідок, у 2015 році девальвація гривні перевищила 80 % у середньорічному розрахунку, інфляція становила 48,7 %, падіння промислового виробництва – 13 %, падіння ВВП України досягло 9,8 % (без урахування окупованого Криму та частини зони проведення АТО), відновилася тенденція до зростання безробіття	Державна служба статистики України, Державна фіскальна служба України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України за даними Global Innovation Index	
8.2. Підвищувати ефективність виробництва на засадах сталого розвитку та розвитку високотехнологічних конкурентних виробництв			
16.1. Скоротити поширеність насильства	Активні бойові дії викликали масштабне внутрішнє переміщення населення. Станом на 27 червня 2017 року, за даними структурних підрозділів соціального захисту населення обласних та Київської міської державних адміністрацій, обліковано 1584859 внутрішньо переміщених осіб (ВПО) (1274119 сімей) з Донбасу і Криму (більшість з яких становлять жінки з дітьми та особи похилого віку). Негативні наслідки вимушеного переміщення: навантаження на об'єкти соціальної інфраструктури, зниження рівня та якості надання послуг, соціальна нестабільність тощо. Без належного врегулювання внутрішнє переміщення стає зростаючим тягарем для можливості надавати базові послуги. Важливим завданням є покращення якості життя ВПО та забезпечення їх основних конституційних прав, сприяння інтеграції ВПО до нових спільнот. Це потребує консолідації зусиль центральних і місцевих органів влади, організацій громадянського суспільства щодо соціальної адаптації ВПО та реінтеграції до мирного життя колишніх комбатантів АТО. Важливою також є превентивна робота щодо розбудови миру та попередження потенційних конфліктів	Генеральна прокуратура України, Нове дослідження, Державна служба фінансового моніторингу, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України за даними Transparency International, Державна служби України з надзвичайних ситуацій, Міністерство внутрішніх справ України, Міністерство оборони України, Міністерство з питань тимчасово окупованих територій і внутрішньо переміщених осіб України	
16.2. Збільшити виявлення постраждалих від торгівлі людьми та всіх форм експлуатації			
16.4. Зміцнити систему запобігання та протидії легалізації доходів, отриманих злочинним шляхом, фінансуванню тероризму та поширення зброї масового знищення			
16.5. Скоротити незаконний обіг зброї, боєприпасів та вибухових матеріалів			
16.8. Відновити територію, постраждалу від конфлікту (Донбас)			
16.9. Зміцнити соціальну стійкість, сприяти розбудові миру та громадській безпеці (конфліктне та постконфліктне врегулювання)			

А. Зінченко та М. Саприкіна у публікації “CSR development in Ukraine: 2010-2018”, яка ґрунтується на результатах репрезентативного дослідження, проведеного на замовлення Центру “Розвиток КСВ” у 2018 році в рамках проекту “Розбудова потенціалу Національного контактного пункту з відповідальної бізнес поведінки”, що реалізується за підтримки Посольства Королівства Нідерландів в Україні, вказують, що головними стимулами впровадження корпоративної соціальної відповідальності для українських компаній стало б введення пільгового оподаткування, зменшення адміністративного тиску, а також пропозиції місцевої влади щодо програм соціального розвитку регіону. Крім того, автори зазначають, що найпоширенішими напрямками реалізації корпоративної соціальної відповідальності в Україні є: політика розвитку і поліпшення умов персоналу (76 % опитаних респондентів), благодійна допомога (51 % опитаних респондентів) та допомога воїнам АТО й мешканцям зони АТО (30 % опитаних респондентів) [272]. Одним із негативних моментів подання нефінансової звітності в Україні є часто суто декларативне представлення інформації у звітності щодо проведених заходів соціальної відповідальності, але без чіткої конкретизації даних заходів та оцінки ефекту від проведення таких заходів для суспільства. Одними із ключових нормативних актів, яким регулюється загальні принципи представлення інформації у звітності зі сталого розвитку є Глобальні стандарти соціальної відповідальності бізнесу (GRI). Дані стандарти переважно використовуються транснаціональними компаніями та великими підприємствами в якості орієнтирів під час складання щорічної звітності про соціальну відповідальність паралельно з Міжнародними стандартами фінансованої звітності (IFRS). Так, Глобальним стандартом соціальної відповідальності бізнесу GRI 101: Foundation 2016 задекларовані принципи визначення якості звітності сталого розвитку, до яких належать: точність, об’єктивність, прозорість, співставність, достовірність, своєчасність [273]. Крім того, вимоги до подання інформації фінансової звітності, в якій також може вказуватися інформація щодо здійснених соціально відповідальних заходів встановлюються Conceptual Framework for Financial Reporting [274], IFRS 1: First-time Adoption of International Financial Reporting Standards [275] та IAS 1 Presentation of Financial Statements [276].

²⁷² Zinchenko, A., Saprykina, M. (2017). *CSR development in Ukraine: 2010-2018*. Kyiv: Printing House ‘Yuston’, 52.

²⁷³ GRI 101: Foundation 2016. *Developed by the Global Sustainability Standards Board (GSSB)*. (2016). 30. Retrieved from <https://www.globalreporting.org/standards/gri-standards-download-center/#user-details>.

²⁷⁴ *Conceptual Framework for Financial Reporting*. (2018). Retrieved from <https://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>.

²⁷⁵ *IFRS 1: First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*. (2016). Retrieved from <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-1-first-time-adoption-of-ifrs>.

²⁷⁶ *IAS 1 Presentation of Financial Statements*. (2016). Retrieved from <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements>.

Для розуміння дотримання українськими підприємствами Цілей Сталого Розвитку, адаптованих для України (2015-2030 рр.) та завдань щодо їх виконання, пов'язаних з протистоянням збройному конфлікту в Україні нами проведено аналіз нефінансової звітності українських підприємств з найвищим Індексом прозорості. Результати аналізу щодо розкриття інформації про досягнення Цілей сталого розвитку, на які впливають збройні конфлікти на території України, представлені в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Розкриття інформації щодо досягнення Цілей сталого розвитку, на які впливають збройні конфлікти на території України

Підприємство	Цілі				
	№ 1	№5	№6	№8	№16
ПАТ “Миронівський хлібопродукт”	–	–	–	–	–
Група ДТЕК	–	–	+	+	–
ДП “НАЕК “Енергоатом”	+	+	+	+	+
ПАТ “АрселорМіттал Кривий Ріг”	+	+	+	+	
ДП “НАЕК “Укренерго”	–	–	–	–	–
ТОВ “Лайфселл”	–	–	–	–	–
ПАТ “НАК Нафтогаз України”	–	–	–	–	+
ТОВ “Нова пошта”	–	–	–	+	+
Група СКМ	–	–	+	+	–
ПАТ “Карлсберг Україна”	інформація відсутня				

Як бачимо з даних таблиці, майже половина з досліджених підприємств не розкриває в нефінансовій звітності інформації про соціально відповідальні заходи, пов'язані з протидією збройному конфлікту на території України.

ПАТ “Миронівський хлібопродукт” у нефінансовій звітності серед наведеного ним переліку Цілей сталого розвитку не виділяє Цілі, на які впливають збройні конфлікти на території України. Лише по тексту звіту задекларовано, що “сума корпоративних інвестицій у розвиток громади у 2017 році збільшилась і склала 66 126 000 грн. за такими напрямками як: інфраструктурні проекти – 39 %; підтримка освітніх проектів – 28 %; підтримка спортивних та культурних проектів – 16 %; благодійність – 12 %; підтримка медицини – 3 % та АТО – 2 %” [277]. Проте, яким чином здійснювались інвестиції для потреб АТО не охарактеризовано.

ДП “НАЕК “Енергоатом” у нефінансовій звітності виділяє дотримання усіх Цілей сталого розвитку, визначених ООН. Досягнення Цілей сталого розвитку пояснює наступним чином: ціль 1 – компанія виплачує своїм співробітникам гідну та конкуренту винагороду та забезпечує працівників

²⁷⁷ Інновації задля сталого розвитку. Нефінансовий звіт МХП. (2017). 130. Retrieved from <http://svb.ua/sites/default/files/nfr-ukr-final.pdf>

широким переліком соціальних гарантій, інвестує у соціально-економічний розвиток регіонів своєї присутності; ціль 5 – створені належні умови для забезпечення рівних прав та можливостей жінок і чоловіків, забезпечено гнучкими умовами праці співробітників із сімейними обов'язками та гендерну рівність на робочому місці, приділяється належна увага працевлаштуванню осіб з обмеженими фізичними можливостями; ціль 6 – компанія керується Екологічною політикою, мета якої – збереження природних екосистем на територіях присутності компанії, зниження негативного впливу на довкілля, раціональне природокористування та забезпечення екологічної безпеки; ціль 8 – компанія надає соціальні гарантії, передбачені колективним договором компанії та ціль 16 – компанія продовжує дотримуватись принципів прозорості та підзвітності, відкрито інформує про свою діяльність і соціально-екологічний вплив на суспільство та її працівників. Відносно допомоги в зоні АТО на підприємстві запроваджено, так зване, корпоративне волонтерство. У 2017 році підприємство підтримувало українських військових в зоні АТО, волонтерами Дирекції компанії здійснено 11 поїздок у зону АТО та надано допомогу учасникам АТО на загальну суму понад 1 млн. грн. [278].

Група ДТЕК у своїй нефінансовій звітності чітко виділяє перелік Цілей сталого розвитку, яку намагається досягти, проте серед обраних нами для дослідження визначають лише Ціль 6 – чиста вода та належні санітарні умови та Ціль 8 – гідна праця та належне економічне зростання. Досягнення даних цілей Групою ДТЕК охарактеризовано далі: “ДТЕК вивів з управління підприємства, розташовані в зоні проведення АТО. Для компанії неприйнятними є вимоги про перереєстрацію підприємств на територію, тимчасово не контрольовану українською владою. Працівникам цих підприємств було запропоновано працевлаштування на інших підприємствах компанії, розташованих на контрольованій українською владою території. ДТЕК Придніпровська ТЕС здійснила переведення енергоблока № 7 з антрацитових марок вугілля на газові. Перехід на вугілля марки “Г” дає змогу мінімізувати постачання імпортного антрациту приблизно на 80-90 тис. тонн щомісяця, й у такий спосіб збільшуючи використання українського вугілля. Підприємство планує провести такі роботи й на інших енергоблоках. Постачання вугілля промисловим споживачам України у 2017 році скоротилися на 27 % та становили 2 млн тонн, що пов'язано з припиненням управління активами у зоні проведення АТО. Ключовими

²⁷⁸ *Нефінансовий звіт 2017*. Річний звіт ДП “НАЕК“ЕНЕРГОАТОМ”. (2017). 186. Retrieved from <http://nfr.energoatom.kiev.ua>.

аспектами 2017 року є: побудовано нову лінію та відновлено 14 трансформаторних підстанцій, що забезпечило електропостачання селищ Бахмутського району, які через бойові дії жили без електроенергії понад рік. Задля розвитку бізнес-середовища в громадах із моноекономікою надаються преференції місцевим підрядникам. Такий підхід реалізовано на 10 територіях діяльності підприємств компанії. Крім того, задля розвитку підприємництва створена та підтримується інфраструктура для надання консультацій і технічної допомоги під час розробки бізнес-планів та залучення інвестицій у регіони. У 2017 році попри нестабільні соціально-економічні умови, компанія підвищила заробітну плату працівникам, було збережено соціальний пакет. Загальна сума соціальних виплат і пільг для працівників, включно з пенсіонерами та ветеранами, становить 494 млн грн.” [279].

ПАТ “АрселорМіттал Кривий Ріг” серед визначених вище цілей виділяє чотири: ціль 1 – надає рівні можливості працевлаштування усім претендентам, зважаючи виключно на їхні професійні якості. Підприємство не допускає дискримінації з політичних, релігійних, гендерних, національних чи інших мотивів при прийомі на роботу, оплаті праці, кар’єрному зростанні. На підприємстві створено умови для вдосконалення професійних навичок співробітників, надання їм допомоги в освоєнні суміжних професій та забезпечення можливостей кар’єрного зростання всередині підприємства і компанії в цілому (12,1 млн. грн інвестиції виділено на навчання персоналу в 2017 році); ціль 5 – система екологічного менеджменту, що відповідає вимогам міжнародного стандарту ISO 14001:2004, є основним інструментом обліку екологічних пріоритетів при плануванні виробничої діяльності. У 2017 р. здійснено інвестицій в охорону навколишнього середовища в розмірі 851 млн. грн.; ціль 6 – підприємство продовжує впроваджувати “зелені” технології, які дозволяють зменшити використання традиційних джерел енергії. У вогнетривково-вапняному цеху природний газ частково замінено біопаливом. Зниження інтенсивності викидів CO₂ є пріоритетом для контролю над змінами клімату; ціль 8 - волонтери підприємства організують благодійні концерти для дітей з особливими потребами, вихованців дитячих будинків та шкіл-інтернатів. Напередодні новорічних свят ПАТ “АрселорМіттал Кривий Ріг” організувало безкоштовне відвідування цирку та вистав для 600 особливих дітей і їх батьків та

²⁷⁹ *Інтегрований звіт 2017: Фінансові та нефінансові результати*. Річний звіт Групи ДТЕК. (2017). 146. Retrieved from https://www.scm.com.ua/m/documents/dtek_ar_2017_ua1.pdf.

для 166 дітей і їх батьків-працівників підприємства, які свого часу були мобілізовані в зону АТО [280].

ДП “НАЕК “Укренерго” та ТОВ “Лайфселл” у нефінансовій звітності за 2017 рік не виділяють Цілі сталого розвитку, крім того у звітах не наводяться жодна інформація щодо проведення соціально відповідальних заходів, пов’язаних з протидією збройному конфлікту на території України.

ПАТ “НАК Нафтогаз України” у нефінансовій звітності серед наведеного ним переліку Цілей сталого розвитку не виділяє Цілі, на які впливає наявність збройних конфліктів на території України. Проте зазначено, що компанія здійснює адресну благодійну допомогу воїнам АТО на засоби захисту та спорядження для українських бійців на сході країни, а також закупівлю необхідного приладдя для лікування поранених та постраждалих воїнів. У березні 2017 року безкоштовно передано до Міністерства внутрішніх справ України для забезпечення житлом учасників АТО та їхніх родин 50 квартир, сумарною ринковою вартістю майже 35 млн. грн. В 2017 році працівники підприємства зібрали 10,1 млн. грн власних коштів, з яких 5,0 млн. грн було направлено на допомогу воїнам АТО, в т.ч. 78 тис. грн на подарунки дітям воїнів, а 5,1 млн. грн – допомогу медичним закладам для лікування/реабілітації воїнів. В цілому на 2014-2017 рр. допомогли у лікуванні 11045 учасникам АТО, зокрема поставили на ноги більш ніж 200 поранених, закупили імпланти для госпіталів, забезпечили одягом та екіпіровкою більш ніж 2300 бійців, передали до бойових частин декілька тисяч одиниць спецпристроїв та устаткування: рацій, тепловізорів, генераторів, зібрали матеріальну допомогу у розмірі 22,7 млн. грн, перевели на баланс Збройних сил України та Міністерства внутрішніх справ України нерухомість, автотранспорт та інші матеріальні цінності на суму більш ніж 75 млн. грн. [281].

ТОВ “Нова пошта” у нефінансовій звітності наводить інформацію щодо досягнення цілі 16 – мир, справедливість та сильні інститути. Протягом 2017 року компанією проведено наступні соціально відповідальні заходи: медична реабілітація (закупівля обладнання для медичних центрів, які здійснюють реабілітацію та лікування учасників АТО), працевлаштування учасників АТО, ментальна реабілітація (соціалізація). Крім того, у звіті вказано про виконання цілі 8 шляхом запровадження проекту “Школа бізнесу. Нова пошта”. У 2017 році

²⁸⁰ *Звіт зі сталого розвитку ПАТ “АрселорМіттал Кривий Ріг”*. (2017). 20. Retrieved from https://ukraine.arcelormittal.com/images/pdf/SD_report_ArcelorMittal_2017_ukr.pdf.

²⁸¹ *Історична перемога та початок трансформації*. Річний звіт Групи НАФТОГАЗ. (2017). 294. Retrieved from http://www.naftogaz.com/files/Zvity/NAK_AnRep2017-UA.pdf.

запроваджено інтенсивний курс “Прискорення бізнесу”, призначений для українських бізнесменів, які заснували власну справу та планують її активно розвивати [282].

Окремого нефінансового звіту за 2017 рік Групи СКМ на офіційному сайті групи не представлено, проте, зважаючи на те, що Група ДТЕК входить до складу Групи компаній СКМ, можемо зробити висновок, що Група СКМ у нефінансовій інформації відображає інформацію про Ціль 6 – чиста вода та належні санітарні умови та Ціль 8 – гідна праця та належне економічне зростання.

Висновків щодо розкриття напрямів досягнення цілей сталого розвитку ПАТ “Карлсберг Україна” здійснити не можливо у зв’язку з відсутністю на офіційному сайті компанії Звітності про сталий розвиток за 2017 рік.

Здійснивши аналіз інформації, представленої у нефінансових звітах досліджених компаній можемо зробити висновок, що в переважній більшості така інформація є узагальненою та містить суто декларативний характер, як наприклад інформація у звітності ДП “НАЕК “Енергоатом” та ПАТ “АрселорМіттал Кривий Ріг”. Такі дані не є інформативними та не дозволяють здійснити оцінку реального стану речей та оцінку внеску для потреб суспільства щодо реалізації Цілей сталого розвитку вітчизняними суб’єктами господарювання.

Основні напрями розкриття інформації у нефінансових звітах можна представити наступним чином: 1) інвестиції / гуманітарна допомога для потреб: відновлення інфраструктури; здійснення соціально-культурних проєктів; реалізації освітніх проєктів; закладів охорони здоров’я з метою реабілітації учасників АТО; здійснення допомоги державним органам (міністерствам, відомствам) та військовим частинам; 2) корпоративне волонтерство з метою: матеріально-технічного забезпечення учасників АТО; продовольчого забезпечення учасників АТО; підняття морального та бойового духу учасників АТО; психологічної підтримки учасників АТО та надання іншої благодійної або матеріальної персональної допомоги учасникам АТО та / або членам їх сімей.

Отже, дане дослідження дозволило розглянути основні завдання щодо виконання Цілей сталого розвитку в умовах збройного конфлікту на східній території України відповідно до встановлених стратегічних напрямків національного розвитку України на період до 2030 року на засадах принципу

²⁸² Звіт зі сталого розвитку 2017. ТОВ “Нова пошта”. (2017). 50. Retrieved from [https://novaposhta.ua/uploads/misc/doc/Nova%20Poshta%20CSR%20report%202017%20\(web\).pdf](https://novaposhta.ua/uploads/misc/doc/Nova%20Poshta%20CSR%20report%202017%20(web).pdf).

“Нікого не залишити осторонь”. Проаналізовано існуючі проблеми на території України за умов гібридної війни, які вплинули на адаптацію Цілей сталого розвитку для України. Визначено ряд суб'єктів, зобов'язаних розкривати для зацікавлених користувачів інформацію про досягнення Цілей сталого розвитку та завдань, визначених для їх досягнення. Проаналізовано нефінансові звіти українських суб'єктів господарювання, які входять до десятки підприємств з найвищим показником прозорості інформації про корпоративну соціальну відповідальність. Аналіз нефінансових звітів дозволив встановити особливості розкриття інформації про соціальну відповідальність у розрізі виділених завдань щодо виконання цілей сталого розвитку в умовах збройного конфлікту на території України. Зокрема, встановлено, що інформація про здійснені соціально відповідальні заходи розкривається в недостатній мірі, що, в свою чергу, свідчить про незацікавленість в повній мірі суб'єктів господарювання у досягненні Цілей сталого розвитку, адаптованих для України в умовах протидії наслідкам гібридної війни. Дані представлені у нефінансовій звітності не дозволяють здійснити оцінку внеску для потреб суспільства щодо реалізації Цілей сталого розвитку вітчизняними суб'єктами господарювання. Основні напрями розкриття інформації у нефінансових звітах можна представити наступним чином: 1) інвестиції / гуманітарна допомога для потреб: відновлення інфраструктури; здійснення соціально-культурних проєктів; реалізації освітніх проєктів; закладів охорони здоров'я з метою реабілітації учасників АТО; здійснення допомоги державним органам (міністерствам, відомствам) та військовим частинам; 2) корпоративне волонтерство з метою: матеріально-технічного та продовольчого забезпечення учасників АТО, підняття морального та бойового духу, психологічної підтримки учасників АТО та надання іншої благодійної або матеріальної персональної допомоги учасникам АТО та / або членам їх сімей.

В перспективах подальших досліджень вбачаємо розробку можливих напрямів та варіантів представлення інформації у нефінансових звітах про досягнення Цілей сталого розвитку, адаптованих для потреб України в умовах гібридної війни з метою підвищення об'єктивності, прозорості та достовірності представленої інформації.

4.2. СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ РОЗКРИТТЯ В УКРАЇНІ ТА СВІТІ ІНФОРМАЦІЇ ПРО СОЦІАЛЬНО ВІДПОВІДАЛЬНІ ЗАХОДИ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Впродовж останніх десятиліть соціальна відповідальність є невід'ємною частиною діяльності суб'єктів господарювання, а особливо корпоративних об'єднань, які дотримуються принципів сталого розвитку та вживають усі можливі заходи щодо підвищення власних конкурентних переваг та зайняття лідируючих позицій на відповідному ринку. Принципи корпоративної соціальної відповідальності, інтегровані у внутрішні системи управління корпорацій, забезпечують дотримання високих стандартів власної діяльності, дотримання гідних та безпечних умов праці та професійної реалізації персоналу, підтримку ветеранів праці, доступ до якісних медичних послуг, мінімізацію шкідливого впливу на навколишнє середовище тощо. Важливого значення набуває й трансформація показників інтегрованої звітності про соціально відповідальні заходи за умов гібридної війни, оприлюднення яких підкреслює участь суб'єктів господарювання в подоланні наслідків наявності збройних конфліктів.

Жорсткість в світовій практиці вимог інвесторів щодо інформаційної прозорості корпоративної звітності та підзвітності бізнесу, обумовлена більш глибоким розумінням стратегії компанії та інструментів її реалізації, пояснює трансформацію підходів до формування корпоративної звітності. Така трансформація призвела до розвитку на початку XXI ст. нової інноваційної моделі звітності – інтегрованої звітності. В 2007 році на міжнародному конкурсі річної звітності Corporate Register з'явилася номінація “Кращий інтегрований звіт” та за ініціативи Принца Уельського був створений проект сталого обліку “The Accounting for Sustainability” (A4S). Проект A4S пропонує здійснювати перехід до інтегрованої моделі звітування, яка підтримує інформаційні потреби довгострокових інвесторів, таких як пенсійні фонди, і відображає взаємозв'язок економічних, екологічних, соціальних та управлінських факторів, а головне є важливим кроком до створення стабільної економіки. Компанії, інвестори та уряди починають розуміти, що довгострокове стійке функціонування базується на розумінні взаємозв'язку економічних, соціальних та екологічних факторів. Для того, щоб створювати та підтримувати вартість у майбутньому, суб'єкти господарювання повинні забезпечувати стійкість у рамках загальної стратегії власного розвитку та при прийнятті управлінських рішень, які, в свою чергу,

повинні бути співставленими загальній стратегії розвитку держави та політиці, яка проводиться за умов наявності збройних конфліктів.

Метою інтегрованої звітності є надання інформації, що дозволяє заінтересованим користувачам оцінити здатність підприємства створювати цінність протягом часу. Інтегрована звітність призначена для підтримки стійкого бізнес-середовища та прийняття ефективніших рішень постачальниками фінансового капіталу. Однак, наскільки прозора корпоративна звітність українських підприємств, що складається в даний час? Наскільки готові компанії до переходу на складання інтегрованої звітності?

Корпоративна звітність активно розвивається в Австралії, тому що підприємства визнають її важливість у розкритті фактів господарського життя та залученні капіталу. Провідні компанії нідерландської бізнес-мережі інтегрованої звітності регулярно зустрічаються для обміну думками та досвідом реалізації інтегрованої звітності для підтримки подальшого прогресу та інноваційної діяльності. Страхова компанія AEGON, яка є учасником даної мережі, починаючи з її створення, отримала нагороду “The Building Public Trust” за створення інтегрованих звітів у 2014 році. Голландська мережа підтримується інститутом Royal, який співпрацює з Міжнародною радою з інтегрованої звітності для організації заходів та обміну ідеями з голландськими компаніями, а головне – для просування інтегрованої звітності. Деякі з останніх інтегрованих звітів оприлюднені з метою наочної демонстрації іншим підприємствам уроків з останніх практик представлення інтегрованих звітів. Кілька провідних американських компаній є рушійною силою в діяльності бізнес-мережі інтегрованої звітності, особливо The Clorox Company, PepsiCo, Microsoft і Edelman та інші. Кінцева мета вище згаданої бізнес-мережі – зробити інтегровану звітність обов’язковою для усіх публічних глобальних компаній до 2020-2025 років.

Питанням дослідження готовності переходу українських підприємств на складання інтегрованої звітності, а також переваг, які вони можуть отримати при цьому, приділяється недостатня увага. До основних переваг подання інтегрованої звітності можна віднести:

– для бізнесу – залучення капіталу на більш вигідних умовах; удосконалення конкурентних переваг; підвищення рівня довіри в бізнес-середовищі; вдосконалення корпоративної структури; підвищення рівня

корпоративного управління; розвиток інтегрованого мислення та зниження рівня асиметрії облікової інформації; підтвердження реальної реалізації соціально відповідальних заходів; підкреслення небайдужості до існуючих соціально-екологічних проблем, особливо за умов гібридної війни, та участі у вирішенні таких проблем як на рівні підприємства, так і держави в цілому;

– для суспільства – підвищення інформативної прозорості; створення соціального капіталу; зниження рівня офшоризації економіки; зниження рівня корупції тощо.

В останні роки українські підприємства почали застосовувати принципи сталого розвитку та здійснювати ряд соціально відповідальних заходів, особливо під час АТО/ООС на Сході України.

Так, за офіційними даними, ПАТ “Укргазвидобування” поділяє принципи Глобального договору ООН та обирає шлях сталого розвитку бізнесу, персоналу і суспільства, шляхом впровадження соціально відповідальних практик у побудову партнерських стосунків з територіальними громадами. В рамках взаємодії з 81 місцевою громадою підприємство у 2017 році профінансувало 208 проектів на загальну суму 100 485 млн. грн. Зокрема, виконано наступні роботи: ремонт доріг – 85 ділянок (16,5 млн. грн.); ремонт освітніх закладів (школи, дитсадочки) – 17 об’єктів (9,7 млн. грн.); ремонт інших будівель (лікарні, будинки культури) – 43 об’єкти (25 млн. грн.); будівництво/ремонт мереж (електро-, водо-, газопостачання) – 35 об’єктів (39 млн. грн.); інші проекти (благоустрій, відновлення житлових будинків тощо) – 10 млн. грн. [283]. Варто відмітити, що така допомога надана місцевим громадам різних регіонів країни, включаючи населені пункти, що межують з лінією проведення АТО/ООС.

ТОВ “Нова пошта” у власному Звіті зі сталого розвитку за 2017 рік виділяє наступні напрями соціальної відповідальності власного бізнесу: волонтерство компанії (прибирання парків м. Києва та м. Полтава); донорство крові; безкоштовна доставка вантажів від волонтерських організацій через програму “Гуманітарна пошта України” (за останніх 3 роки доставлено 13 677 т вантажів); проект “Реабілітація учасників АТО” (цільова закупівля медичного обладнання понад 1,8 млн. грн.; працевлаштування учасників АТО; ментальна реабілітація (соціалізація); бігові заходи; створення велопарковок (400 парковок у 2017 році); проект “Створюй. Малюй. Допмагай” (2500 дітей з будинків-

²⁸³ Соціальна відповідальність. Офіційна сторінка ПАТ “Укргазвидобування”. Retrieved from <http://ugv.com.ua/uk/page/socialna-vidpovidalnist>

інтернатів отримали фотокниги для фіксації спогадів); проект “Школа бізнесу” (для підтримки малого та середнього бізнесу); проект “Розвиток книгочитання” (зібрано 71 тис книг для дітей, доставлено на Донбас більше 1000 сучасних українських книг, видано спеціальні видання за сприяння підприємства [284]. Дане підприємство одне із перших в Україні почало відображати здійснені соціально відповідальні заходи, характерні для періоду наявності збройних конфліктів на території держави.

Міжнародна компанія “British American Tobacco”, яка входить в десятку найбільших платників податків України виділяє наступні напрями підтримки сталого розвитку [285]: 1) робота з власними фермерами та сприяння розвитку їх діяльності; 2) підвищення якості власної продукції через вирощування культур, які використовуються для виробництва продукції, а також спонукання фермерів до урізноманітнення вирощуваних видів культур; 3) підвищення гідних умов праці (більше 67000 фермерам та сільським громадам проведено тренінги щодо прав людини, попередження дитячої та примусової праці, в 2017 році розроблено новий оперативний стандарт щодо запобігання дитячої праці відповідно до вимог Eliminating Child Labour in Tobacco Growing Foundation); 4) підтримка та відновлення природних ресурсів через спільноти сільськогосподарського напрямку; 5) реалізація довгострокових партнерських відносин з різними контрагентами (в тому числі проведення незалежних перевірок постачальників в 19 країнах); 6) протидія корупції та розвитку чорного ринку тютюнової нелегальної продукції тощо. Як бачимо дана компанія взагалі не виділяє напрями здійснених соціально відповідальних заходів, пов’язаних з відновленням пошкоджених внаслідок АТО/ООС територій, допомогою та працевлаштуванням військовослужбовцям або членам їх сімей, волонтерською діяльністю тощо.

Для реалізації концепції корпоративної соціальної відповідальності та дотримання принципів сталого розвитку зазвичай на рівні підприємства створюється відповідний комітет, який є підпорядкованим керуючому партнеру компанії. Щоквартально даний комітет звітується керівництву суб’єкта господарювання, а щороку – перед суспільством, шляхом складання публічного звіту про соціальну відповідальність, який публікується на офіційному сайті

²⁸⁴ *Звіт зі сталого розвитку*. (2017). Полтава: Офіційне видання ТОВ “Нова пошта”, 97.

²⁸⁵ *Sustainability Report 2017 “Transforming Tobacco”*. British American Tobacco p.l.c. (2018). 42, с. 18-23 Retrieved from [http://www.bat.com/group/sites/UK__9D9KCY.nsf/vwPagesWebLive/DOAWWEKR/\\$file/Sustainability_Report_2017.pdf](http://www.bat.com/group/sites/UK__9D9KCY.nsf/vwPagesWebLive/DOAWWEKR/$file/Sustainability_Report_2017.pdf).

суб'єкта господарювання. Вважаємо, що процедура погодження керуючим партнером компанії формату інтегрованої звітності та включених до неї показників, повинна включати відповідність даної звітності міжнародним стандартам, а також Цілям сталого розвитку, в тому числі й адаптованим для України за умов габридної війни.

При аналізі нефінансових звітів підприємств часто виникає проблема відсутності деталізації здійснених підприємством заходів щодо реалізації визначених напрямів соціальної відповідальності. Дана проблема полягає в тому, що підготовка таких звітів є дуже трудомістким процесом, оскільки містить, в більшості випадків, нефінансову інформацію.

Сьогодні важливо здійснювати постійний моніторинг показників інтегрованої звітності та оцінювати рівень їх прозорості для створення умов якісної еволюції корпоративної звітності.

Досліджуючи корпоративну звітність українських підприємств, встановлено, що рівень прозорості українських компаній поволі зростає. Про це свідчить середній рівень розкриття інформації українськими компаніями на власних сайтах. За даними дослідження, проведеного антикорупційною міжнародною організацією Transparency International [286], звітність лише 38 % українських підприємств можна вважати такою, що відповідає критеріям прозорості. В даному дослідженні розглянуто 50 приватних українських компаній та холдингів та 50 державних. Список приватних компаній було взято з рейтингу “Найбільші бізнеси України” журналу Forbes у 2015 році. Список державних підприємств оприлюднило Міністерство економічного розвитку і торгівлі на своєму сайті (під державними розуміються компанії, в яких частка держави складає 100 % статутного капіталу).

Ключовими елементами в формуванні рейтингу було виокремлено: антикорупційну програму, організаційну прозорість, а також доступність та зміст інформації на сайтах компанії, зокрема, увага приділялася доступності вибору мови інтерфейсу. Рейтинг топ-10 підприємств наведено в таблиці 4.3.

²⁸⁶ 62 % топ-компаній України далекі від стандартів прозорості – ТІ Україна. Transparency International Ukraine. Retrieved from <https://ti-ukraine.org/research/prozorist-korporativnoi-zvitnosti>.

Таблиця 4.3

Рейтинг прозорості корпоративної звітності ^[287]

Місце	Компанія	Бали	АП	ОП	ОВІК	Форма власності
1	ДП “НАЕК “Енергоатом”	8,9	78,54	100	нз	державна
1	ПАТ “Укртелеком”	8,9	78,57	100	нз	приватна
3	ПАТ “Арселор Міттал Кривий Ріг”	8,4	92,86	75	нз	приватна
4	ПАТ “Миколаївобленерго”	8,2	64,26	100	нз	державна
5	ПрАТ “Філіп Морріс Україна”	8	85,68	75	нз	приватна
6	ПАТ “Укргідроенерго”	7,5	50	100	нз	державна
6	ПАТ “Хмельницькобленерго”	7,5	75	Нз	нз	державна
6	ДП “Укрспирт”	7,5	50	100	нз	державна
6	Сингента АГ	7,5	75	75	нз	приватна
10	ВАТ “Тернопільобленерго”	7,1	42,84	100	нз	державна
10	Ferrexpo АГ	7,1	64,26	100	50	приватна
10	ПАТ “ПУМБ”	7,1	42,84	100	нз	приватна
10	Cardill Україна	7,1	66,26	75	нз	приватна

Скорочення: АП – антикорупційна програма; ОП – організаційна прозорість; ОВІК – операції в інших країнах; нз – питання розділу не застосовуються до компанії

Аналіз досліджуваних 50 українських компаній дозволив виявити галузі народного господарства, які є лідерами з прозорості корпоративної звітності. Рейтинг прозорості корпоративної звітності за секторами економіки наведено в табл. 4.4.

Таблиця 4.4

Секторальний рейтинг прозорості корпоративної звітності ^[288]

Сектор	Компанія-лідер	Кількість компаній	Бали
Фінанси	ПАТ “ПУМБ”	8	7,1
Енергетика	ДП “НАЕК “Енергоатом”	14	8,9
Агро-промисловий	Cargill Україна	8	7,1
Харчова промисловість	ДП “Укрспирт”	9	7,5
Металургія	ПАТ “Арселор Міттал Кривий Ріг”	9	8,4

Як бачимо з даних таблиці 4.4, найбільша кількість підприємств, які оприлюднюють прозору корпоративну звітність, функціонує в галузі енергетичного комплексу України (14 компаній із 50), а найменша кількість компаній з прозорою корпоративною звітністю функціонує у агро-промисловому та фінансовому секторах народного господарства.

²⁸⁷ 62 % топ-компаній України далекі від стандартів прозорості – ТІ Україна. Transparency International Ukraine. Retrieved from <https://ti-ukraine.org/research/prozorist-korporatyvnoi-zvitnosti>.

²⁸⁸ 62 % топ-компаній України далекі від стандартів прозорості – ТІ Україна. Transparency International Ukraine. Retrieved from <https://ti-ukraine.org/research/prozorist-korporatyvnoi-zvitnosti>.

Якщо аналізувати звітність всіх підприємств даного рейтингу, то варто зазначити, що найбільше підприємства розкривають інформацію у сфері трудових відносин та охорони довкілля. В свою чергу, найменше представлена інформація про політику заробітної плати, програми впровадження корпоративної соціальної відповідальності, волонтерську допомогу, гуманітарну допомогу або її характер надання та адресність, допомогу військовослужбовцям, а також політику відповідального маркетингу тощо.

В Україні традиційно щороку Центр “Розвиток КСВ” проводить оцінку Індексу прозорості і корпоративної соціальної відповідальності українських компаній, які здійснюють оцінку інформації щодо політик та результатів різних аспектів корпоративної соціальної відповідальності за чотирима критеріями: звітність, зміст, навігація сайтів та доступність інформації. Результати проведення оцінки у 2017 р. є невтішними, оскільки лише 6 із 100 найбільших підприємств України досягли результату відкритості на рівні 50 %, а середній рівень розкриття інформації українськими компаніями на власних сайтах склав 19,3 % [289]. На нашу думку дані результати підкреслюють суто декларативність оприлюдненої інформації українськими підприємствами та відсутність зацікавленості у впровадженні концепції соціальної відповідальності як складової корпоративного управління підприємства. Лідери Індексу прозорості у 2017 році є сайти найбільших українських компаній, що представлено на рис. 4.2.

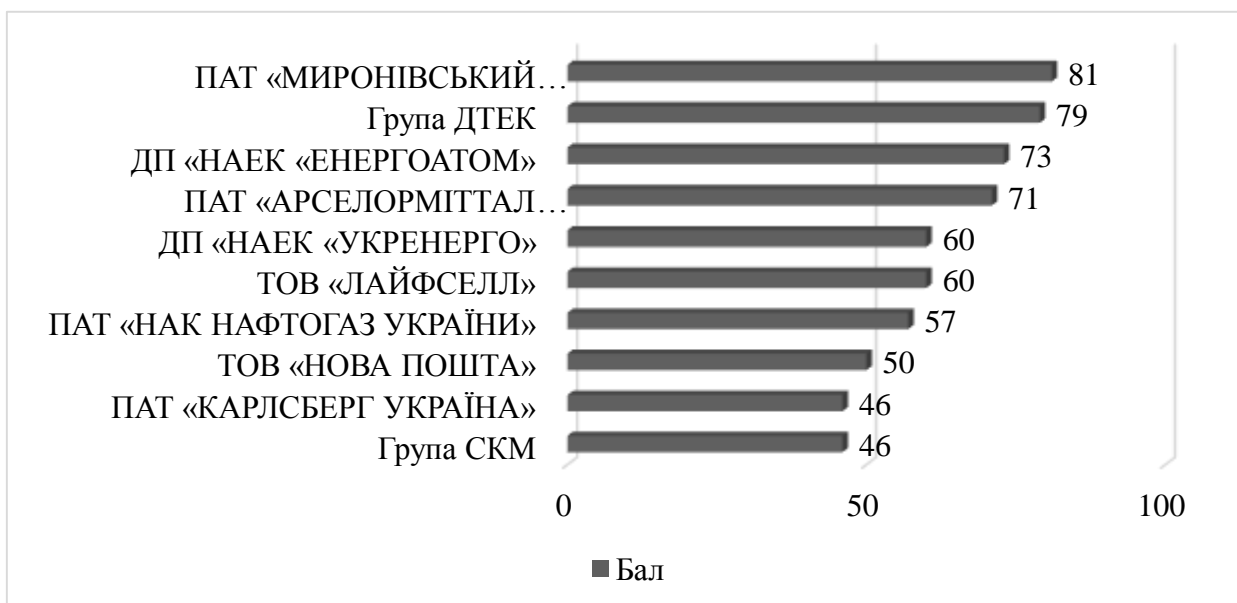


Рис. 4.2. Лідери Індексу прозорості сайтів найбільших українських компаній у 2017 році [290]

²⁸⁹ Зінченко, А., Резнік, Н., Саприкіна, М. (2018). *Індекс прозорості сайтів українських компаній – 2017*. Київ: Видавництво “Юстон”. 28.

²⁹⁰ 62 % топ-компаній України далекі від стандартів прозорості – ТІ Україна. Transparency International Ukraine. Retrieved from <https://ti-ukraine.org/research/prozorist-korporativnoi-zvitnosti>.

Індекс оцінки прозорості нефінансової інформації здійснює узагальнюючу оцінку стану корпоративної соціальної відповідальності та розкриття інформації щодо неї.

Таким чином, в даний час питання впровадження інтегрованої звітності в Україні лише зараз стають актуальними. Це безпосередньо пов'язано з проблемами:

- відсутності чіткого нормативно-правового регламентування;
- існуючої практики ведення бухгалтерської звітності;
- відсутності програм підготовки кадрів за відповідним напрямом;
- обмеженості часу у фахівців у зв'язку з необхідністю складання та подання підприємствами значного числа звітів різним державним установам, що в рази перевершують кількість звітів, що складаються європейськими та американськими компаніями;
- відсутності стимулів вітчизняних компаній до здійснення соціально відповідальних заходів, в тому числі й розкриття інформації про такі заходи.

Варто зазначити, що проблемою стандартизації звітів в світі активно займаються міжнародні організації, серед яких можна виокремити наступні:

– UNCTAD – Конференція ООН з торгівлі і розвитку (United Nations Conference on Trade and Development) розробила ряд посібників з питань відображення інформації про соціально відповідальну діяльність корпорацій:

- керівництво для підприємств та користувачів звітності щодо відображення показників екологічної ефективності – *A Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators in Annual Reports UNCTAD (2004)* [²⁹¹];
- керівництво з роз'яснення належної практики корпоративного управління – *Guidance on Good Practices in Corporate Governance Disclosure UNCTAD (2006)* [²⁹²];
- посібник з показників корпоративної відповідальності у річних звітах – *Guidance on Corporate Responsibility Indicators in Annual Reports UNCTAD (2008)* [²⁹³];
- огляд інвестиційної та підприємницької відповідальності – *Investment and Enterprise Responsibility Review UNCTAD (2011)* [²⁹⁴];

²⁹¹ *Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators in Annual Reports (UNCTAD. (2004). Retrieved from http://www.unctad.org/en/docs/iteipc20037_en.pdf.*

²⁹² *Guidance on Good Practices in Corporate Governance Disclosure (UNCTAD. (2006). Retrieved from http://www.unctad.org/en/docs/iteteb20063_en.pdf.*

²⁹³ *Guidance on Corporate Responsibility Indicators in Annual Reports (UNCTAD. (2008). Retrieved from http://www.unctad.org/en/docs/iteteb20076_en.pdf.*

– Організація економічного співробітництва та розвитку (Organization for Economic Cooperation and Development – OECD) – випустила Керівництва для мультинаціональних підприємств (Guidelines for Multinational Enterprises) (2000) [295];

– Міжнародна організація “AccountAbility” (AA) – випустила 1 000 принципів управління проблемами стійкого розвитку і відображення їх у звітності (AA1000 AccountAbility Principles Standard 2008) 23 [296];

– Міжнародна організація стандартів (International Standards Organisation – ISO) – публікує набори стандартів, зокрема, що стосуються питань соціальної та екологічної відповідальності [297].

Якщо компанія бажає скласти інтегровану звітність, то необхідно враховувати фактор розвитку високотехнологічних інновацій та активізувати дії в напрямку аналізу нормативної бази з питань інтегрованої звітності.

Представлення звітності в новому форматі здатне суттєво вплинути на розвиток підприємства в різних аспектах, зокрема:

– дозволить об’єднати всю необхідну інформацію про діяльність бізнесу в найбільш змістовну і порівнювану інформаційну базу;

– здатна наочно показати зв’язки між стратегією підприємства та фінансовими, соціальними і економічними ресурсами;

– повинна стати інструментом, що здатен відобразити всі релевантні для бізнесу та суспільства питання, вжиті заходи та вектори діяльності на шляху до сталого розвитку;

– сприятиме підвищенню рівня соціальної довіри населення у зв’язку з розкриттям інформації про соціально відповідальні заходи, а особливо для тієї категорії населення, яка є постраждалою в наслідок наявності збройних конфліктів на території країни тощо.

Отже, напрями соціально відповідальної діяльності бізнесу є досить різноманітними, проте їх можна об’єднати у такі великі групи: робота з персоналом та підвищення гідних умов праці; налагодження тісних партнерських взаємовідносин; підвищення якості продукції, робіт, послуг; охорона навколишнього середовища, взаємодія з громадськістю; здійснення волонтерської діяльності; надання благодійної або різних видів фінансових

²⁹⁴ *Investment and Enterprise Responsibility Review*. (Aug 2010). Retrieved from <http://www.unctad.org/en/docs/diaeed20101en.pdf>

²⁹⁵ *Guidelines for Multinational Enterprises*. Retrieved from <http://www.oecd.org/dataoecd/56/36/1922428.pdf>.

²⁹⁶ *AccountAbility Principles Standard*. Retrieved from <http://www.accountability.org/about-us/publications/aa1000.html>.

²⁹⁷ *International Standards Organisation*. Retrieved from <http://www.iso.org/iso/home.html>.

допомог. В будь-якому випадку дані напрями повинні узгоджуватися зі стратегією підприємства та контроль за їх дотриманням відбувається на рівні стратегічного управління.

Дослідження показало, що якість звітів українських підприємств є досить низькою в своїй більшості, попри те, що спостерігається позитивна тенденція. Багато хто починає усвідомлювати можливі переваги від підвищення рівня прозорості та підзвітності свого бізнесу. Інтерес до інтегрованої звітності серед українських підприємств значно вище, ніж інтерес до нефінансової звітності, оскільки, у нефінансової звітності є недолік: вона не може в повній мірі представити інформацію, що задовольняє зацікавлених користувачів з усіх позицій, і забезпечити просте і зрозуміле уявлення про сталий розвиток. Крім того, фінансова звітність за своєю структурою та формами представлення інформації не дозволяє суб'єкту господарювання розкривати конкретні Цілі сталого розвитку, які ним досягнуто у звітному періоді. Дана звітність не надає розгорнутого за змістом підтвердження здійснення соціально відповідальних заходів в цілому, так і за умов гібридної війни, таких як адресність здійсненої гуманітарної допомоги, характер здійснюваної волонтерської діяльності у зону АТО/ООС; безпосередньо фінансової допомоги чи допомоги на оздоровлення та реабілітацію особисто пораненим військовослужбовцям тощо.

В свою чергу, дана проблема неактуальна для інтегрованої звітності, адже в ній розкривається інформація як фінансового, так і нефінансового характеру, в тому числі: інформація про діяльність підприємства, її стратегії, перспективи діяльності, існуючі ризики і здатність створювати і підтримувати цінність протягом свого існування в контексті зовнішнього середовища. За таких умов надзвичайно важливим науковим завданням стає розробка теоретичних і практичних рекомендацій формування інтегрованої звітності.

4.3. СОЦІАЛЬНА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ БІЗНЕСУ ТА ЙОГО РИЗИКИ У КОНФЛІКТНІ ЧАСИ: ПРОБЛЕМИ ТА НАПЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ РИЗИК-ОРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ

Сучасні умови господарювання та кризові процеси, які відбуваються у світі, характеризуються високим ступенем невизначеності, тому діяльність кожного суб'єкта господарювання піддається впливу великої кількості різноманітних ризиків (як зовнішніх, так і внутрішніх). Ризики виникають в результаті здійснення підприємницької діяльності. При цьому зауважимо, що бізнес у конфліктні часи, спричинені проявами гібридної війни, має значний вплив на вирішення питання миру. Це ґрунтується на зацікавленості бізнес-одиниць у продовженні господарської діяльності та отриманні прибутків, розвитку компаній, впровадження інновацій та можливості інвестування. Однак, поряд з цим, бізнес перебуває під впливом негативних факторів та явищ (не лише в умовах гібридної війни, а і у повсякденні). Як наслідок, ймовірність негативного впливу проявів гібридної війни трансформується у ризик, який при високому ступені (рівні) реалізації може завдати критичних втрат та утворити катастрофічний стан бізнесу. Тому підприємства повинні зосередитись на мінімізації негативного впливу та забезпеченні миру.

Слід відмітити, що гібридна війна здійснює деструктивний вплив як на мікро-, так і на макрорівнях, а також трансформує функції держави (політичну, економічну, соціальну, правоохоронну, екологічну, гуманітарну тощо) і суспільство в цілому. Наслідками прояву даного явища є: негативні процеси у навколишньому середовищі (екологічні збитки); втрата об'єктів власності та руйнування енергетичної, транспортної, комунальної, соціальної, житлової, виробничої інфраструктури; погіршення інвестиційного клімату; соціальне та гуманітарне навантаження; викривлення та асиметрія інформації; погіршення економічних показників тощо.

Ризик є величиною, яка характеризує збитки від неправильних управлінських рішень, прийнятих в результаті осмислення економічних, політичних, соціальних та інших факторів середовища, в якому протікає діяльність фірми. Оптимальне управлінське рішення передбачає високу якість прогнозування тенденцій розвитку та змін, які в свою чергу визначають якість

аналізу поточної ситуації [298]. Тому сьогодні бухгалтерський облік стає корисним ризик-менеджменту у зв'язку з можливостями облікової методології, що забезпечують формування різного рівня деталізації інформаційних потоків за багаточисельними ознаками, і, таким чином, створює інформаційне забезпечення ризик-орієнтованого управління ризиками бізнес-одиниці.

Отже, постає необхідність ідентифікації господарських ризиків, характерних бізнесу, який здійснюється в умовах гібридної війни, та окреслити їх наслідки і можливі шляхи мінімізації.

У ході дослідження особливостей господарської діяльності вітчизняних бізнес-одиниць (зокрема, у зонах конфліктів) було визначено ризики їх господарювання. До основних ризиків бізнесу в умовах гібридної війни віднесено наступні: репутаційний, стратегічний, інформаційний, територіальний, часовий, майновий, інфляційний, інвестиційний, моральний, юридичний, соціальний, ризик зниження прибутковості, неплатоспроможності, погіршення фінансової стійкості. Розглянемо нижче сутність кожного.

Репутаційний ризик компанії полягає у формуванні негативного іміджу бізнес-одиниці у зв'язку з її діями на території конфлікту (співпраці) або бездіяльністю у миротворчості, дипломатії, гуманітарної допомоги.

Стратегічний ризик проявляється у неможливості дотримання курсу програми стратегічного розвитку підприємства, його кардинальна зміна.

Одним із критичних є інформаційний ризик, який викликає понесення втрат компанією у результаті прийняття рішень в умовах неповноти, недостовірності, неточності, несвоєчасності, неоперативності, викривленості та асиметричності інформації.

Ризик країни (територіальний) призводить до отримання збитків (недотримання прибутку) при веденні бізнесу з підприємствами, що перебувають під юрисдикцією соціально-економічно нестабільних територій держави (конфліктні зони).

Прояв часового ризику також пов'язаний з понесенням витрат, однак характеризується невдало обраним періодом часу для здійснення господарської діяльності (наприклад, збройного конфлікту, “інформаційної війни” тощо).

Поряд з цим, слід виділити майновий ризик – це втрати майна підприємства у результаті незаконного заволодіння ним, розкрадання чи знищення.

²⁹⁸ Дилков, Ц. (2002). За необхідності от система за икономическо разузнаване във фермат. *Списание “Данъчна практика”*, 4. Retrieved from <http://www.bkos.org/docs/3b1.doc>.

Ризик погіршення фінансової стійкості підприємства провокує розбалансованість структури капіталу, зумовлена незбалансованістю позитивних і негативних грошових потоків. Окрім цього, повна або часткова неможливість здійснення розрахунків за зобов'язаннями підприємства, зумовлена розбалансованістю у часі позитивних і негативних грошових потоків, повною відсутністю грошових надходжень, призводить до виникнення ризику неплатоспроможності.

Ще одним ризиком, який характерний веденню бізнесу у конфліктні часи, є інфляційний ризик. Цей ризик призводить до знецінення реальної вартості капіталу підприємства та його доходів при високому чи зростаючому рівнях інфляції, спричинених монетарними та немонетарними факторами (загрозами) гібридної війни.

Наступні ризики – ризик зниження прибутковості (упущеної вигоди) та інвестиційний ризик – безпосередньо стосуються прибутковості бізнес-одиниці. Останній полягає у неотриманні доходів від інвестицій у діяльність підприємств, які функціонують у зонах конфлікту, перебувають під впливом агресора тощо. Щодо ризику зниження прибутковості (упущеної вигоди) – це виникнення втрат, отримання збитків або недоотримання прибутку внаслідок незастосування управлінських заходів, заходів безпеки та мінімізації ризиків тощо, які забезпечили б успішність господарських процесів (операцій) підприємства.

Виникнення ризиків юридичного характеру при веденні бізнесу у конфліктні часи зумовлено недотриманням контрагентами норм чинного законодавства та понесення ними економічних витрат від внесення змін до чинного законодавства, що обмежує ведення бізнесу.

Реалізація морального ризику проявляється через дії або бездіяльність, спрямовані на задоволення власних потреб (цілей; корисності) підприємства без урахування інтересів інших суб'єктів (контрагентів, працівників, населення тощо) зони конфлікту та держави в цілому.

І останнім, однак, одним із найбільш суттєвих для суспільства в умовах гібридної війни є соціальний ризик. Даний ризик полягає у ймовірності матеріального незабезпечення працівників (втрата заробітку) з причин припинення діяльності бізнес-одиниці, низької соціальної відповідальності бізнесу (не здійснення миротворчості у зонах конфлікту, відсутність соціальної підтримки окупованих територій (гуманітарна допомога, благодійна діяльність тощо)).

Ідентифікація вищевказаних ризиків бізнесу в умовах гібридної війни дозволяє керівництву підприємства розробити власну індивідуальну ефективну систему управління, зокрема систему ризик-менеджменту, а також створити необхідну інформаційну систему компанії (включаючи відповідне облікове забезпечення) задля уникнення вищезгаданих ризиків або мінімізації впливу їх негативних наслідків на фінансовий стан суб'єкта господарювання та соціально-економічний стан зони конфлікту в цілому. Від обраного інструментарію управління ризиками (методи, заходи) і будуть залежати напрями розвитку відповідного облікового забезпечення для управління конкретними ризиками діяльності суб'єкта господарювання.

Вищевказані види ризиків, ідентифікованих для бізнесу в умовах гібридної війни, стосуються як підприємств, що функціонують на територіях зони конфлікту, так і тих підприємств, що провадять свою діяльність поза її межами. Однак, ведення бізнесу на неконтрольованій державою територією має ряд критичних загроз та може перебувати не в умовах ризику, а, навіть, в умовах повної невизначеності. Тому вважаємо за доцільне дослідити господарську діяльність та ризики бізнес-одиниць, які дотримуються в своїй роботі концепції соціальної відповідальності бізнесу та допомагають як населенню на території проведення ООС, так і військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих в зоні АТО (на території проведення ООС).

Дії агресора через засоби гібридної війни викликають беззаперечний негативний вплив на соціально-економічний розвиток нашої країни. В умовах гібридної війни та військового конфлікту мало захищені верстви населення держави відчувають тиск. Це зумовлює актуалізацію питання соціальної відповідальності бізнесу задля підвищення добробуту суспільства, зупинення негативних демографічних процесів, створення сприятливих умов ведення господарських відносин тощо.

Одним із проявів соціальної діяльності, яку здійснюють суб'єкти господарювання, є благодійність. Соціальна відповідальність підприємства перед суспільством здійснюється шляхом надання підприємствами благодійної допомоги. Нормативно-правова регламентація бухгалтерського обліку благодійної допомоги та розкриття інформації про цю складову соціальної відповідальності бізнесу відбувається згідно Податкового кодексу України^[299],

²⁹⁹ Верховна Рада України. (2010). *Податковий кодекс України*. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

Законів України “Про благодійну діяльність та благодійні організації”^[300], “Про соціальні послуги”^[301], “Про гуманітарну допомогу”^[302], “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”^[303] та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку^[304].

Задля розвитку взаємодії підприємств, держави та місцевої громади необхідним є обґрунтування необхідності побудови соціально відповідальної стратегії підприємств в умовах гібридної війни та визначення ризиків, а також розробка пропозицій щодо надання благодійної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім’ям поранених та загиблих у зоні АТО.

Існування різноманітних напрямів, форм, джерел надання та бенефіціарів благодійної допомоги не реалізується в практичній діяльності суб’єктів господарювання, однією з причин чого є відсутність належного правового регулювання бухгалтерського обліку операцій з надання благодійної допомоги.

У розрізі вирішення вищеописаної проблеми, а також для можливості ідентифікації та оцінки ризиків благодійної діяльності, розроблено класифікацію операцій з надання благодійної допомоги з метою їх облікового відображення та розкриття у звітності. Відповідно до запропонованого класифікаційного підходу нами виокремлено такі класифікаційні ознаки: за напрямами (рис. 4.3), за формою (рис. 4.4), за бенефіціарами (рис. 4.5), за джерелами забезпечення (рис. 4.6).

Вказані на рис. 4.3 напрями виокремлені з метою визначення підприємством конкретного напрямку, який буде пріоритетним при прийнятті рішення щодо спрямування активів підприємства на вирішення соціально-економічних проблем військовослужбовців з місць військових конфліктів, сімей поранених та загиблих в зоні АТО (на території проведення ООС). Тобто, надавати благодійну допомогу конкретним особам (наприклад, військовослужбовцям, сім’ям поранених та загиблих в зоні АТО), спрямовувати допомогу лікарням та іншим благодійним організаціям або надавати допомогу для реалізації чи фінансування соціальних проектів. Для підприємств, які систематично та послідовно реалізують практику надання благодійної допомоги можливим є одночасне спрямування активів у трьох напрямках.

³⁰⁰ Верховна Рада України. (2012). Закон України “Про благодійну діяльність та благодійні організації”. Retrieved from <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/5073-17>.

³⁰¹ Верховна Рада України. (2003). Закон України “Про соціальні послуги”. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/96>.

³⁰² Верховна Рада України. (1999). Закон України “Про гуманітарну допомогу”. Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1192-14>.

³⁰³ Верховна Рада України. (1999). Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”. Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

³⁰⁴ Міністерство фінансів України. Положення (стандарту) бухгалтерського обліку. Retrieved from http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=340510&cat_id=293533.

<i>Благодійна допомога за напрямками її здійснення</i>			
1.1. Надання адресної допомоги конкретним особам	1.2. Інвестиції в розвиток соціальної інфраструктури і впровадження інновацій у соціальній сфері	1.3. Реалізація чи фінансування соціальних проектів, спрямованих на вирішення соціальних проблем військовослужбовців з місць військових конфліктів, сімей поранених та загиблих в зоні АТО	
<i>ризик</i>	<i>ризик</i>	<i>ризик</i>	
-Ризик неотримання допомоги адресатом -Ризик отримання адресатом допомоги не в повному обсязі -Ризик отримання допомоги в обсязі меншому, ніж потребує адресат -Ризик порушення адресності -Ризик порушення цільового призначення	-Ризик недоцільності (неефективності) соціальних заходів -Ризик знищення проінвестованого об'єкта соціальної сфери -Ризик малодоступності для використання соціальної інфраструктури	-Ризик відсутності попиту на конкретний соціальний проект -Ризик недостатності цільового фінансування соціального проекту -Ризик малодоступності запроваджених проектів для військовослужбовців з місць військових конфліктів, сімей поранених та загиблих в зоні АТО	

Рис. 4.3. Благодійна допомога за напрямками здійснення та її ризики

Виокремлення видів благодійної допомоги за формами (рис. 4.4) здійснено на основі врахування розмірів підприємства та виду діяльності: для малих підприємств характерним буде надання благодійної допомоги у вигляді грошових коштів чи ТМЦ, для великих – цей перелік доповниться робочим часом працівників.

<i>Благодійна допомога за формами надання</i>			
1.1. Фінансові активи	1.2. Нефінансові активи / “in-kind giving” програми	1.3. “Pro-bono” послуги	1.4. Корпоративне волонтерство (робочий час працівників)
Операційні та грантові програми, корпоративні фонди, благодійний рахунок	Благодійність у вигляді товарно-матеріальних цінностей	Надання послуг, виконання робіт професіоналами добровільно на безоплатній основі	Залучення працівників компанії до благодійності
<i>ризик</i>	<i>ризик</i>	<i>ризик</i>	<i>ризик</i>
-Фінансовий ризик -Ризик недостатності (в наявності) коштів при реалізації конкретної операційної чи грантової програми -Ризик нецільового використання коштів -Ризик низького соціального ефекту від фінансованого проекту	-Майновий ризик -Ризик відсутності попиту на конкретний ТМЦ, наданий як благодійна допомога -Ризик порушення адресності “in-kind giving” програм -Ризик малодоступності для отримання бенефіціарами	-Ризик низького соціального ефекту від “Pro-bono” послуг -Ризик відсутності попиту на конкретний вид послуг, робіт (ризик недоцільності) -Ризик надання послуг, виконання робіт низької якості -Ризик малодоступності для отримання адресатом	-Ризик низького соціального ефекту від волонтерства -Ризик відсутності попиту (ризик недоцільності) -Ризик малодоступності для отримання адресатом

Рис. 4.4. Благодійна допомога за формами надання та її ризики

Пропозиції щодо запропонованої класифікаційної ознаки – за формами реалізації – полягають в тому, що в сучасних умовах господарювання більшої популярності набувають операції з надання благодійної допомоги у вигляді нефінансових активів.

Поширеними формами надання благодійної допомоги є ті, в основі яких лежить фінансовий актив компанії, а саме: здійснення операційних, грантових програм, створення корпоративного фонду чи благодійного рахунку.

Менш поширеними є форми, в основу яких покладено нефінансовий актив: “in-kind giving” програми, pro-bono послуги, корпоративне волонтерство.

“In-kind giving” – форма благодійності, за якої допомога надається у вигляді товарів та послуг. Видами “in-kind giving” пожертв можуть бути:

1) продукти/товари, які виробляє компанія (одяг та взуття, продукти харчування, медикаменти, книги);

2) обладнання, яке виготовляє/реалізує або яке має компанія (комп’ютери, телевізори, пральні машини, пилососи, інвалідні візки, медичне та кухонне обладнання);

3) приміщення або земля, які є власністю компанії (конференц-зали, спортивні тренажерні зали, їдальні або приміщення для урочистих подій, приміщення для проживання і офісні приміщення).

Pro-bono послуги (від лат. – “для суспільного блага”) – це термін, який застосовують для опису професійної роботи, що виконується добровільно на безоплатній основі. На відміну від традиційного волонтерства, pro-bono програми використовують навички професіоналів для надання послуг тим, хто не може їх оплатити (наприклад, правова допомога, розробка системи фінансового та бухгалтерського обліку благодійному фонду; виконання будівельною компанією ремонту у притулку, лікарні). На жаль, практика реалізації програми pro-bono послуг в Україні не досить поширена. На Заході така діяльність є традицією, нормою співіснування компанії і громади.

Корпоративне волонтерство – це політика компанії, спрямована на залучення працівників компанії до благодійності (корпоративна культура, яка заснована на гуманістичних цінностях, на усвідомленні важливості ініціативи, солідарності та відповідальності). На Заході поширене корпоративне волонтерство у форматі dollars for doers (“гроші за вчинки”): внесок компанії в реалізацію соціальних проектів розраховується на основі робочого часу, витраченого співробітниками. Отже, компанія передає кошти (або власну продукцію) організаціям, у діяльності яких активну участь беруть власні співробітники-волонтери. Розмір пожертви еквівалентний вартості робочого часу, витраченого працівниками, чи за умови накопичення ними певної кількості волонтерських годин.

Класифікація операцій з надання благодійної допомоги в бухгалтерському обліку за бенефіціарами (рис. 4.5) зумовлена особливостями оподаткування такої допомоги. Так, якщо підприємство надає благодійну допомогу фізичній особі або неприбутковій організації та залежно від розміру такої допомоги, виникають питання щодо проведення податкових розрахунків.

<i>Благодійна допомога за бенефіціарами</i>	
1.1. Набувачі благодійної допомоги (юридичні та фізичні особи, які потребують допомоги)	1.2. Отримувачі благодійної допомоги (неприбуткові організації згідно Реєстру неприбуткових установ та організацій)
<i>ризики</i>	<i>ризики</i>
-Податковий ризик (ризики оподаткування); -Ризик недоброочесності; -Ризик нецільового використання допомоги	

Рис. 4.5. Благодійна допомога за бенефіціарами та її ризики

Пропозиції щодо класифікації благодійної допомоги за джерелами забезпечення (рис. 4.6) викликані тим, що для можливості систематичного здійснення таких операцій необхідним є створення резерву, а для підприємств, які одноразово надають допомогу достанім буде списання таких витрат в незначній сумі за рахунок операційних витрат підприємства.

<i>Благодійна допомога за джерелами забезпечення</i>	
1.1. Допомога, що надається за рахунок операційних витрат підприємства	1.2. Допомога, що забезпечується сформованим резервом підприємства
<i>ризики</i>	<i>ризики</i>
-Ризик понесення значних операційних витрат у короткому періоді часу - Ризик фінансової стійкості підприємства - Ризик ліквідності підприємства	-Ризик недостатності джерел формування резерву -Ризик недостатності самого резерву для надання благодійної допомоги -Ризик несвочасності формування резерву

Рис. 4.6. Благодійна допомога за джерелами забезпечення та її ризики

Отже, проведене дослідження напрямів реалізації соціальної складової діяльності бізнес-структур дозволило визначити види благодійної допомоги, яку вони можуть надавати, залежно від її спрямування, форми надання, отримувачів та джерел забезпечення. Це, в свою чергу, сприяло ідентифікації ризиків надання такої допомоги. Все це дозволяє виявити реальні загрози при наданні благодійної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих у зоні АТО (на території проведення ООС), а також визначити ймовірні наслідки ризиків соціально відповідальних підприємств-надавачів благодійної допомоги та встановити проблеми облікового забезпечення управління такими ризиками.

Для можливості теоретичного обґрунтування напрямів розвитку облікового забезпечення управління ризиками соціально відповідальних підприємств (щодо надання благодійної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих у зоні АТО (на територіях проведення ООС) та побудови ефективного механізму мінімізації їх негативних наслідків слід дослідити природу самого явища ризику та встановити його місце в бухгалтерському обліку.

Відзначимо, що економічні перетворення в нашій країні викликали інтерес до питань ризику в господарській діяльності, а сама теорія ризику в

процесі формування ринкових відносин не тільки одержала свій подальший розвиток, але стала затребуваною [305]. М.Р. Леман вважає, що при осмисленні природи діяльності, необхідно пам'ятати про господарську відповідальність, яка ототожнюється з ризиком [306].

Декларуючи високу необхідність оцінювати факти господарської діяльності для організації затребуваних інформаційних потоків про функціонування підприємства та визначення можливих ситуацій щодо його фінансових результатів, виникає потреба встановити: яке ж місце займає ризик в обліку, чи можна визнати господарський ризик об'єктом бухгалтерського обліку та до якої елементарної облікової одиниці господарської діяльності можна його віднести?

Л.М. Івін та А.С. Іванілов визначають ризик як складне, багатогранне і неосяжне явище. В найбільш широкому розумінні ризиком називають невизначеність у відношенні здійснення тієї чи іншої події в майбутньому [307, с. 105]. Ризик також визначають як подію, непередбачений факти господарської діяльності. А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин [308] зазначають, що подія–операція, яка відрізняється від звичайної діяльності та щодо якої не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному подальшому періоді. Частково не погоджуємось з визначенням події (А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин), так як непередбачені події та операції, окрім надзвичайних ситуацій, можуть виникати і у звичайній діяльності суб'єкта господарювання. Це пов'язано з сучасними умовами господарювання та різноманітністю факторів впливу на діяльність підприємства, зокрема в умовах ведення гібридної війни.

Н.М. Малюга та Т.В. Давидюк [309] стверджують, що подія незалежно від волі суб'єкта господарювання виникає внаслідок форс-мажорних обставин, та не деталізують в якій діяльності вони можуть виникати. До подій автори відносять, підвищення цін, які є причиною переоцінки засобів, недостачу цінностей в межах норм. Отже, визначення події можна сформулювати наступним чином: це умовні факти господарської діяльності, які виникають внаслідок форс-мажорних обставин, і щодо яких не існує впевненості про їх повторення в наступних звітних періодах.

³⁰⁵ Старостіна, А. (2004). *Ризик-менеджмент: теорія та практика*. Київ: ІВЦ "Видавництво "Політехніка", 200 с., С. 20

³⁰⁶ Lehmann, M. (1927). *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, 448 s., 230

³⁰⁷ Івін, Л., Іванілов, А. (1994). *Введение в финансовый менеджмент*. Київ.: ИСИО, 133 с.

³⁰⁸ Загородній, А., Вознюк, Г., Партин, Г. (2002). *Облік і аудит: термінологічний словник*. Львів: "Центр Європи", 671 с., С. 598

³⁰⁹ Малюга, Н., Давидюк, Т. (2003). *Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект*. Житомир: ЧП "Рута", 512 с., С. 98-99

Дії та події створюють елементи динаміки господарської діяльності та призводять до зміни стану [310]. Як відомо, стани є наслідками дії та події. Відповідно другою складовою ризику є збиток (втрати, витрати) або вигоди як наслідки першої – події. Постає питання, чи є ризик об'єктом бухгалтерського обліку оскільки він складається одразу з двох невід'ємних облікових одиниць (події та стану)?

Для цього звернемося до визначення об'єкта обліку: явища та процеси, що пов'язані з діяльністю конкретного підприємства, виражені у грошовому вимірнику, зафіксовані у первинних документах [311]. В свою чергу, основними елементами структури господарської діяльності, які пов'язані між собою господарськими процесами, є факти господарської діяльності [312].

Факт господарської діяльності (ФГД) виражає стан, дію або подію та визначається як момент господарського процесу, який змінює або підтверджує склад засобів підприємства або їх джерел, або засобів і джерел одночасно. Факти господарської діяльності охоплюють всі без винятку об'єкти та явища первинного бухгалтерського спостереження, тобто господарські процеси [313]. Проте не слід забувати, що факт – це дійсна, реальна подія; те явище, яке дійсно відбулося [314]. Факт – 1) дійсне, невігадана подія, явище; 2) дійсність, реальність, те, що об'єктивно існує [315]. А ризик – це лише ймовірність настання тієї чи іншої події. Тому слід проаналізувати поняття “ймовірність” та встановити чи є ризик дійсною та реальною подією.

Аналогічне до терміну “ймовірність” є поняття “ймовірний”. У тлумачному словнику української мови “ймовірний – можливий, здійснений, правдоподібний, вірогідний” [316]. Можна побачити, визначення факту та ймовірності є дуже наближеними, але не аналогічними, так як щодо ризику завжди існує невизначеність та непередбаченість реалізації події та її наслідків (рис. 4.7). При чому просте існування ризику в господарській діяльності не призводить до змін у майновому стані підприємства (активах, капіталі, зобов'язаннях), це відбувається при настанні ризикованої події, яка визнається господарською операцією.

³¹⁰ Там само

³¹¹ Малюга, Н. (2005). *Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку*. Житомир: ЖДТУ, 548 с., С. 64

³¹² Малюга, Н., Давидюк, Т. (2003). *Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект*. Житомир: ЧП “Рута”, 512 с., С. 98-99

³¹³ Там само

³¹⁴ Ожегов, С. (1968). *Словарь русского языка*. Москва: “Сов. Энциклопедия”, 900 с., С. 834

³¹⁵ Азрилян, А. (1999). *Большой бухгалтерский словарь*. Москва: Институт новой экономики, 574 с., С. 533

³¹⁶ Яременко, В., Сліпушко, О. (1999). *Новий тлумачний словник української мови*. Київ: Вид-во “Аконіт”, 912 с., с. 203



Рис. 4.7. Складові ризику

Отже, проаналізувавши фундаментальні праці представників теорії ризику, нами визначено сутність поняття “ризик” та складові даного явища: подія, стан/наслідок та умова невизначеності. Враховуючи те, що вищевказані складові такого явища як ризик (подія та стан (наслідок)) є контингенцією і одночасно “не фактом” згідно теорії Н. Лумана та “не ймовірними ФГД” згідно нашого дослідження, а також те, що дана контингенція постійно знаходиться у невизначеності.

Таким чином, ризик, як цілісне явище, не можна ідентифікувати як об’єкт бухгалтерського обліку, однак його складові знаходять своє відображення в обліку. Тому пропонуємо: 1) події, що носять ймовірнісний характер, відносити до умовних фактів господарського життя, зокрема до умовних зобов’язань, які виникаються в результаті прийняття підприємством у своїй господарській діяльності того чи іншого ризику; 2) стани (наслідки), які трансформуються при настанні ризику (його реалізації), визнавати дійсними фактами господарського життя – витрати, шкода, збитки тощо.

Нагальним питанням як в ризикології, так і в бухгалтерському обліку є проблема оцінки ризику. Тому нами розроблено алгоритм визнання в бухгалтерському обліку існування ризиків діяльності суб’єктів господарювання та їх ймовірних наслідків (рис. 4.8). Одразу зауважимо, що невизначеність, яка не піддається якісній та/або кількісній оцінці, тобто не може бути вимірною, не є ризиком. Таку невизначеність слід вважати істинною і в жодному випадку, не саме це явище, не його складові, не знаходять свого відображення в бухгалтерському обліку, так як не можуть бути не ідентифікованими та не оціненими.

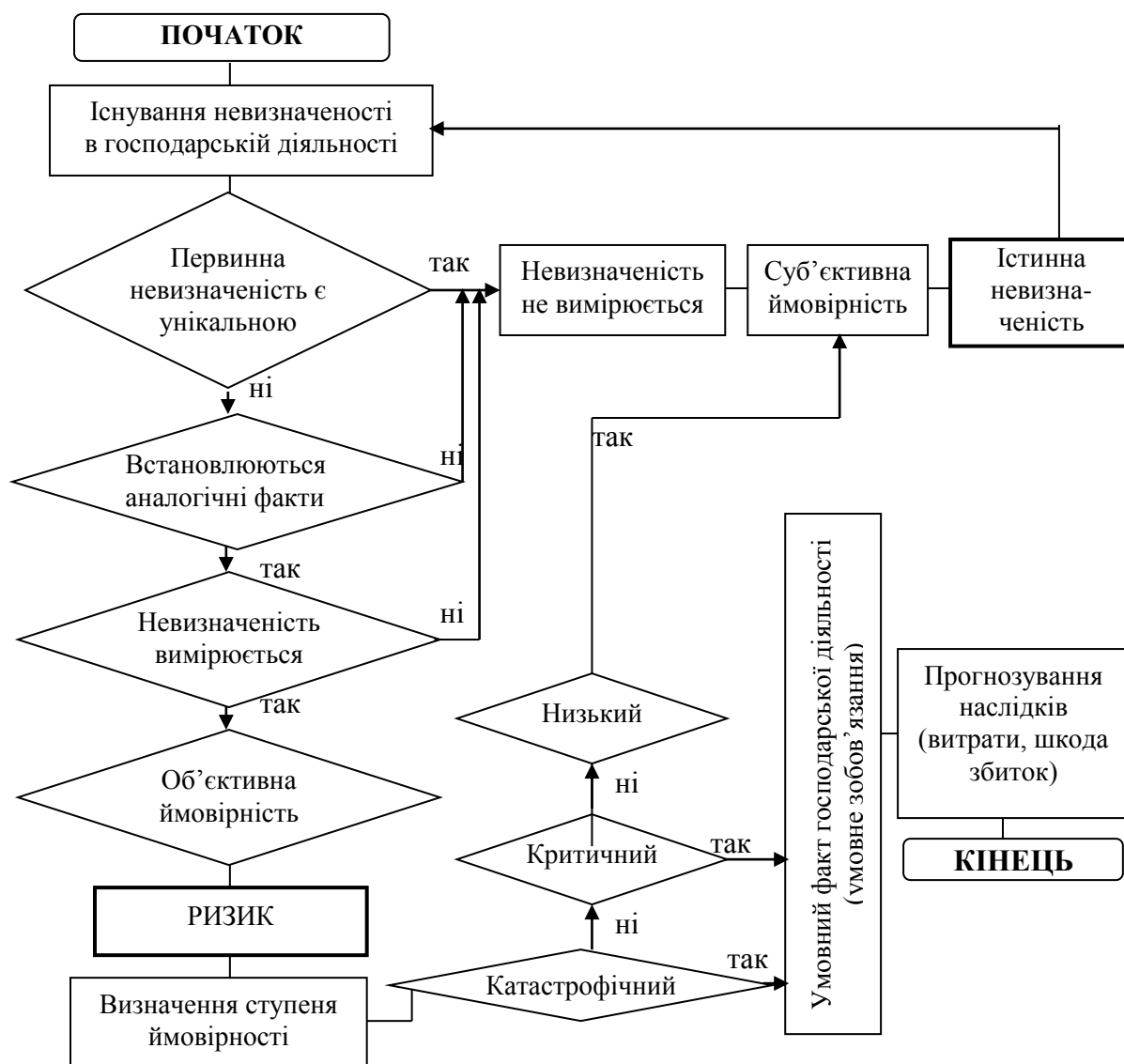


Рис. 4.8. Алгоритм визнання в бухгалтерському обліку існування ризиків господарської діяльності та їх ймовірних наслідків

Для прийняття до обліку ймовірних наслідків ризиків соціально відповідальної діяльності компанії (умовних фактів господарської діяльності) слід встановити на рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку межу ймовірності. Вважаємо, що ризик, як причина впливу на фінансові результати господарської діяльності, трансформується в умовний факт лише при ймовірності реалізації його наслідків від X до 100% (X – нижня межа прийнятності ступеня ризику при наданні того чи іншого виду благодійної допомоги; критичного рівня ризику). Суттєвість настання того чи іншого наслідку ризику підприємство може встановлювати самостійно, визначивши для себе нижню та верхню межі низького, критичного та катастрофічного рівнів ризику, ймовірності його настання.

Дослідивши питання визнання ризиків бізнес-єдиниць для цілей бухгалтерського обліку, розглянемо проблеми та напрями розвитку облікового забезпечення управління ризиками господарської діяльності. Для цього розроблено логічну схему порядку застосування методів управління господарськими ризиками та їх вплив на об'єкти бухгалтерського обліку (рис. 4.9).



Рис. 4.9. Порядок застосування методів ризик-менеджменту та напрями їх облікового відображення задля мінімізації ймовірних негативних наслідків господарських ризиків

Дана схема містить найбільш поширені методи управління ризиками, які застосовуються в практичній діяльності суб'єктів господарювання. До них належать: розподіл ризику, страхування, одержання додаткової інформації, створення резервів, диверсифікація та лімітування. Кожний із перерахованих методів має як переваги, так і недоліки, тому, зазвичай, для мінімізації ймовірних негативних наслідків господарських операцій, що здійснюються в умовах ризику, обирають комбінацію вищевказаних методів.

Аналіз комбінацій методів (способів) мінімізації негативних наслідків ризику дозволив зробити висновок, що диверсифікацію, страхування та передачу ризику недоцільно використовувати за незначного (низького) рівня ризику та стійкого фінансового стану підприємства, бо витрати на зазначені заходи можуть

бути більшими, ніж одержаний прибуток від здійснення ризикованих господарських операцій. У такому разі необхідно використати резервування коштів, тобто самострахування, та лімітування. Але за критичного та катастрофічного фінансового стану, коли підприємство може зазнати великих збитків і навіть дійти до банкрутства, без диверсифікації, страхування і передачі ризику обійтися просто неможливо.

Ще раз зауважимо, що ризики в бухгалтерському обліку можуть знаходити своє відображення через такі об'єкти: позабалансові – непередбачені (умовні) зобов'язання (як складова ризику – подія); балансові – витрати, нестачі, шкода, збиток (як складова – наслідки ризику), а також облік відображає стан та результати управління ризиками діяльності підприємства в розрізі досліджених нами методів (рис. 4.9).

Отже, розглянемо облікові аспекти управління ризиками соціальної складової діяльності бізнес-структур в конфліктні часи, а саме в частині надання благодійної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сімей поранених та загиблих в зоні АТО (на території проведення ООС):

1) прийняття ризику та лімітування його ступеня (відображення в обліку запланованої господарської операції у повному (без врахування ризику) або допустимому обсязі відповідно, а також витрат за її результатами);

2) самострахування (створення внутрішніх резервів) – в обліку відображається формування резерву (у відповідності до виду ризику) для покриття його наслідків, використання резерву при необхідності покриття наслідків ризику. Даним питанням займались науковці як М.О. Козлова [317], В.І. Ткач, С. В. Романова, С.А. Чещев [318], С.І. Шкирман [319];

3) страхування господарських ризиків (відображення в обліку заборгованості перед страховиком, сплата страхового платежу, отримання відшкодування при отриманні негативних наслідків господарської операції);

4) розподіл (передача) ризику – відображення комісійних операцій з передачі дебіторської заборгованості факторинговій компанії, іншим спеціалізованим фінансово-кредитним установам (за умови відсутності права регресу). Дослідженням питання розподілу економічних ризиків приділено значну увагу науковців таких як І. Р. Бузько, Д. М. Загірняк [320], В.В. Вітлініський [321, 322, 323] та інші;

³¹⁷ Козлова, М. (2006). *Облік і контроль процесу резервування*. Житомир, 203 с.

³¹⁸ Ткач, В., Романова, С., Чещев, С. (2000). *Учет резервов предприятия*. Москва: "Издательство ПРИОР", 96 с.

³¹⁹ Шкирман, С. (2007). *Фонды и резервы, создаваемые организациями. Расчет чистых активов и доли выбывающего учредителя*. Минск: Издательство Гревцова, 272 с.

³²⁰ Бузько, И., Загірняк, Д. (1996). *Европейский опыт передачи экономического риска в деятельности предприятий*. Київ: В-во КДЕУ, 226 с.

5) диверсифікація – відображення господарських операцій за напрямом диверсифікації діяльності підприємства або окремих об'єктів обліку;

б) інші заходи/методи: хеджування господарських операцій, укладання опціонів, ф'ючерсів, форвардів, підвищення кваліфікації працівників тощо.

Класифікація видів благодійної допомоги (для військовослужбовців з місць військових конфліктів, сімей поранених та загиблих в зоні АТО (на території проведення ООС), залежно від її спрямування, форми надання, отримувачів та джерел забезпечення сприяла ідентифікації ризиків бізнес-одиниць в розрізі окремого виду благодійної допомоги. А дослідження питання визнання та оцінки ризиків, порядку обрання методів управління ними та встановлення їх облікових складових (облікового відображення) дозволило розробити матрицю ризиків надання благодійної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сімей поранених та загиблих в зоні АТО (на території проведення ООС) з метою підвищення ефективності управління ними та удосконалення бухгалтерського обліку операцій, зумовлених методами управління ризиками (табл. 4.5). Розроблена матриця дозволяє обрати найбільш оптимальний метод управління ризиком залежно від виду благодійної допомоги з врахуванням можливих ризиків, що будуть її супроводжувати.

³²¹ Вітлінський, В., Великоіваненко, Г. (2004). *Ризикологія в економіці та підприємстві*. Київ: КНЕУ, 480 с.

³²² Вітлінський, В. (1996). *Аналіз, оцінка і моделювання економічного ризику*. Київ: ДЕМІУР, 212 с.

³²³ Вітлінський, В., Наконечний, С. (1996). *Ризик у менеджменті*. Київ: Борисфен, 336 с.

Таблиця 4.5

Матриця застосування методів управління ризиками надання благодійної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сімей поранених та загиблих в зоні АТО (на території проведення ООС) для цілей бухгалтерського обліку

Види ризиків при наданні підприємством благодійної допомоги	Методи управління ризиками						Вид благодійної допомоги
	Відмова	Прийняття/лімітування	Резервування/самострахування	Страховання	Розподіл/передача	Диверсифікація	
1	2	3	4	5	6	7	8
-Ризик неотримання допомоги адресатом	+	+	+	+	-	+	Надання адресної допомоги конкретним особам
-Ризик отримання адресатом допомоги не в повному обсязі	+	+	+	+	-	+	
-Ризик отримання допомоги в обсязі меншому, ніж потребує адресат	-	+	+	-	-	+	
-Ризик порушення адресності	-	+	-	+	-	-	
-Ризик порушення цільового призначення	+	+	+	-	-	-	
-Ризик недоцільності (неефективності) соціальних заходів	+	+	+	-	+	+	Інвестиції в розвиток соціальної інфраструктури і впровадження інновацій у соціальній сфері
-Ризик знищення проінвестованого об'єкта соціальної сфери	+	+	+	+	+	+	
-Ризик малодоступності для використання соціальної інфраструктури	+	+	-	-	+	+	
-Ризик відсутності попиту на конкретний соціальний проект	+	+	-	-	+	+	Реалізація чи фінансування соціальних проектів, спрямованих на вирішення соціальних проблем військовослужбовців з місць військових конфліктів, сімей поранених та загиблих в зоні АТО (на території ООС)
-Ризик недостатності цільового фінансування соціального проекту	+	-	+	-	+	+	
-Ризик малодоступності запроваджених проектів для військовослужбовців з місць військових конфліктів, сімей поранених та загиблих в зоні АТО (на території ООС)	+	+	+	-	+	+	У формі фінансового активу
-Фінансовий ризик	+	+	+	-	+	+	
-Ризик недостатності (в наявності) коштів при реалізації конкретної операційної чи грантової програми	+	-	+	-	+	+	
-Ризик нецільового використання коштів	+	+	+	-	-	+	
-Ризик низького соціального ефекту від фінансованого проекту	+	+	+	-	+	+	

Продовження таблиці 4.5

1	2	3	4	5	6	7	8
-Майновий ризик	+	+	+	+	+	+	У формі нефінансового активу / “in-kind giving” програми
-Ризик відсутності попиту на конкретний ТМЦ, наданий як благодійна допомога	+	-	+	-	+	+	
-Ризик порушення адресності “in-kind giving” програм	-	+	-	+	-	-	
-Ризик малодоступності для отримання бенефіціарами	+	+	+	-	-	+	
-Ризик низького соціального ефекту від “Pro-bono” послуг	+	+	+	-	+	+	У формі “Pro-bono” послуги
-Ризик відсутності попиту на конкретний вид послуг, робіт (ризик недоцільності)	+	+	+	-	+	+	
-Ризик надання послуг, виконання робіт низької якості	+	+	+	-	+	+	
-Ризик малодоступності для отримання адресатом	+	+	+	-	-	+	
-Ризик низького соціального ефекту від волонтерства	+	+	+	-	+	+	У формі корпоративного волонтерства
-Ризик відсутності попиту (недоцільності)	+	+	+	-	+	+	
-Ризик малодоступності для отримання адресатом	+	+	+	-	-	+	
-Податковий ризик (ризики оподаткування)	+	+	+	-	+	+	За набувачами / За отримувачами
-Ризик недоброчесності	+	+	-	-	-	+	
-Ризик нецільового використання допомоги	+	+	+	+	-	+	
-Ризик понесення значних операційних витрат у короткому періоді часу	+	+	+	-	+	+	Допомога, що надається за рахунок операційних витрат підприємства
- Ризик фінансової стійкості підприємства	+	+	-	-	-	+	
- Ризик ліквідності підприємства	+	+	-	-	-	+	
-Ризик недостатності джерел формування резерву	+	-	-	-	+	+	Допомога, що забезпечується сформований резервом підприємства
-Ризик недостатності самого резерву для надання благодійної допомоги	+	+	+	-	+	+	
-Ризик несвоєчасності формування резерву	+	+	+	-	+	-	

Отже, запропонована матриця (табл. 4.5) є базисом в управлінні ризиками надання благодійної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сімей поранених та загиблих в зоні АТО (на території проведення ООС) та виступає регламентом застосування того чи іншого методу мінімізації негативних наслідків ризиків. Проведене дослідження дозволило, поклавши в основу запропоновану матрицю, розробити алгоритм управління ризиками підприємств (рис. 4.10), які здійснюють благодійність для військовослужбовців з місць військових конфліктів, сімей поранених і загиблих в зоні АТО (на території ООС), задля мінімізації їх економічних та соціальних наслідків. Цей алгоритм сприятиме подальшому розвитку питання облікового забезпечення ризик орієнтованого управління соціально відповідального бізнесу, зокрема удосконалення організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку заходів щодо мінімізації негативних наслідків господарських ризиків.

Отже, бухгалтерський облік є обслуговуючою сферою, яка покликана представляти кількісну інформацію фінансового характеру про економічні явища та факти, що може бути корисною для прийняття обґрунтованих управлінських рішень при виборі альтернативних варіантів дій. Бухгалтерський облік є тією підсистемою управління діяльності підприємства, яка покликана не лише забезпечувати генерування управлінських рішень, але надавати можливість вибору альтернативних варіантів.

Таким чином, у ході дослідження було ідентифіковано господарські ризики бізнесу, який здійснюється в умовах гібридної війни, та окреслено їх ймовірні наслідки та їх вплив на підприємства та суспільство. До основних ризиків віднесено: репутаційний, стратегічний, інформаційний, територіальний, часовий, майновий, інфляційний, інвестиційний, моральний, юридичний, соціальний, ризик зниження прибутковості, неплатоспроможності, погіршення фінансової стійкості.

Досліджуючи питання соціальної відповідальності бізнесу в конфліктні часи задля підвищення добробуту суспільства, зупинення негативних демографічних процесів, створення сприятливих умов ведення господарських відносин, встановлено існування різноманітних напрямів, форм і джерел надання та бенефіціарів благодійної допомоги. Тому, задля ідентифікації та оцінки ризиків благодійної діяльності розроблено класифікацію операцій з надання благодійної допомоги з метою їх облікового відображення та розкриття у звітності.

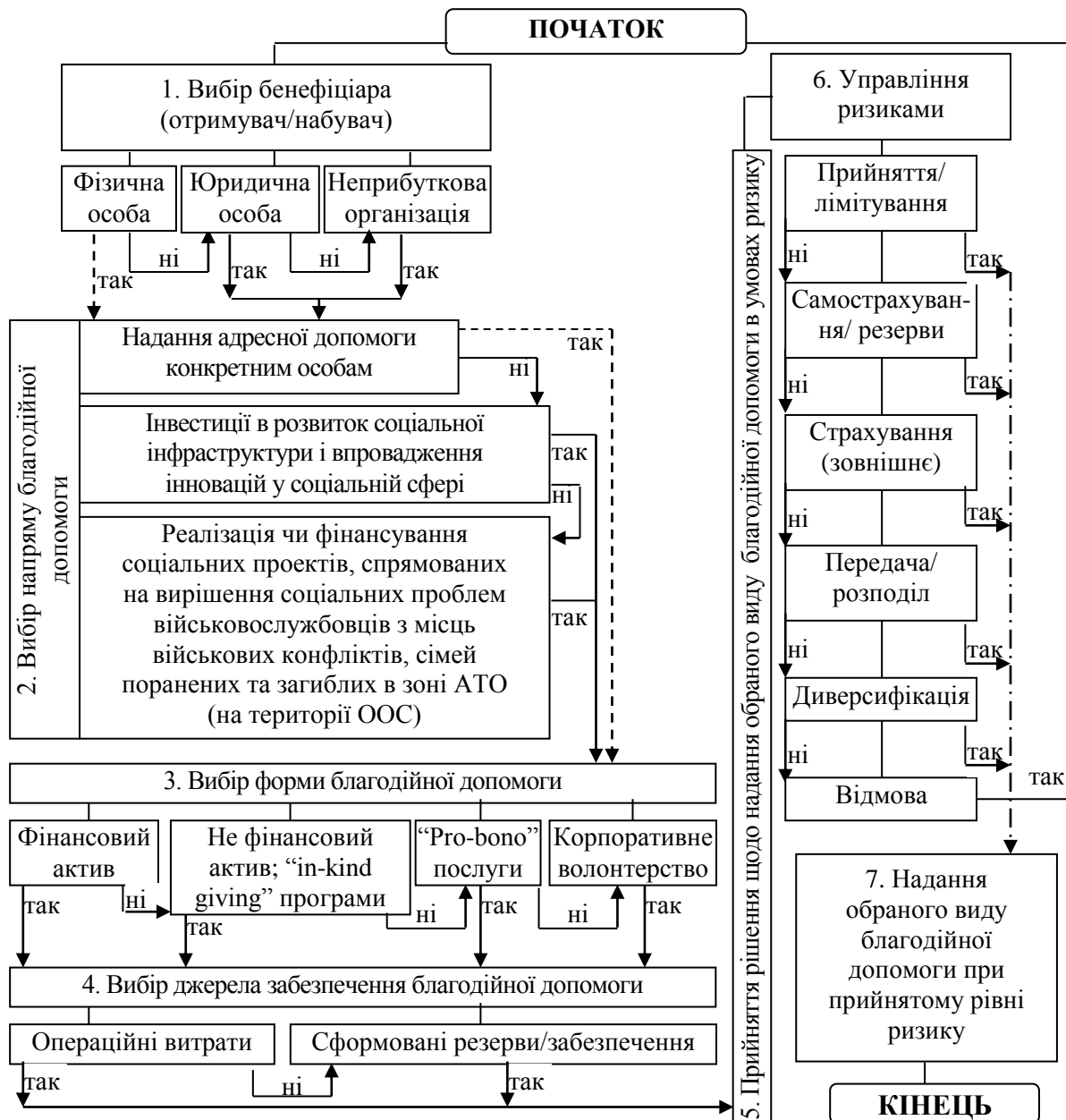


Рис. 4.10. Алгоритм управління ризиками підприємств, які здійснюють благодійність для військовослужбовців з місць військових конфліктів, сімей поранених і загиблих в зоні АТО (на території ООС)

Відповідно до запропонованого класифікаційного підходу виокремлено такі класифікаційні ознаки: за напрямками, за формою, за бенефіціарами, за джерелами забезпечення.

З метою розвитку теорії бухгалтерського обліку в частині управління ризиками діяльності бізнес-одиниць досліджено сутність поняття “ризик” та визначено елементарні складові, що дозволило ідентифікувати ризик в системі обліку. Поряд з цим, нами розроблено алгоритм визнання в бухгалтерському обліку факту існування ризиків діяльності суб’єктів господарювання та їх ймовірних наслідків, що в подальшому дозволило скласти логічну схему порядку застосування

методів управління господарськими ризиками та встановити їх вплив на об'єкти бухгалтерського обліку.

Окрім цього, дослідження питання визнання та оцінки ризиків, порядку обрання методів управління ними та встановлення їх облікових складових (для облікового відображення) дозволило розробити матрицю ризиків та алгоритм управління ризиками підприємств, які здійснюють благодійність для військовослужбовців з місць військових конфліктів, сімей поранених і загиблих в зоні АТО (на території ООС) задля мінімізації їх економічних та соціальних наслідків. Наведені пропозиції сприятимуть подальшій розробці методології бухгалтерського обліку в цілях управління ризиками соціально відповідальних компаній.

4.4. ЗАХИСТ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ В УМОВАХ ГІБРИДНОЇ ВІЙНИ

Війни можуть приймати різні форми, близькі та віддалені від концепції класичної війни. Гібридна війна, як вже зазначалось в розділі 1, передбачає поруч з використанням військових сил також і кібератаки, і пропаганди. Для характеристики незаконної поведінки в кіберпросторі використовуються різні поняття, зокрема такі, як: хактивізм, кіберзлочинність, кібертероризм.

Одним з найбільш відомих випадків електронних маніпуляцій з серйозними економічними наслідками є взлам групою хакерів “Сирійська електронна армія” сторінки агентства Associated Press у Twitter, на якій вони розмістили фальшиве повідомлення про вибухи у Білому домі, при яких постраждав Барак Обама. До спростування агентством цього повідомлення індекс Dow Jones встиг обвалитися на 128 пунктів, що в грошовому еквіваленті зменшило ринкову вартість акцій на 136 млрд. дол.

На відміну від класичної війни, “центром тяжіння” в гібридній війні є населення цільової країни. Хоча військові фахівці вже кілька років обговорюють методи гібридної війни, російська агресія проти України у 2014 році підкреслила важливість інформаційної війни в новому поколінні воєн [324].

В умовах гібридної війни, що триває в Україні, на державному рівні вживаються заходи, спрямовані на забезпечення інформаційної безпеки (зокрема, обмеження доступу до шкідливих інтернет-ресурсів, заборона співпраці з суб'єктами господарювання, які становлять загрозу безпеці України). Проте,

³²⁴ Kudors, A. Hybrid War – A New Security Challenge for Europe. Retrieved from <http://www.parleu2015.lv/files/cfsp-csdp/wg3-hybrid-war-background-notes-en.pdf>

підприємства повинні також вживати заходи щодо захисту інформації, витік якої може завдати їм збитків. Значна частина такої інформації формується саме в системі бухгалтерського обліку, а враховуючи особливості його організації в сучасних умовах, це відбувається з використанням інформаційно-комп'ютерних технологій.

Основними цілями організації захисту облікової інформації в умовах гібридної війни є:

- забезпечення стійкого функціонування підприємства (бухгалтерський облік є основним джерелом інформації, необхідної для прийняття рішень в ході управління діяльністю суб'єктів господарювання);
- формування комплексного представлення про систему безпеки підприємства та всіх її елементів, що забезпечує необхідний рівень надійності захищеності інформаційних ресурсів [325];
- підвищення конкурентоспроможності підприємства за рахунок забезпечення безпеки майнових прав та інтересів контрагентів [326].

Питання захисту облікової інформації піднімалися в працях таких науковців, як, Г.І. Ляхович [327], В.М. Рожелюк [328], В.А. Шпак [329]. Окремі аспекти щодо даного питання в контексті кібербезпеки розкривають С.А. Вітер, І.І. Світлишин [330], А.С. Марков, В.Л. Цирлов [331].

Розкриваючи особливості захисту інформації в умовах гібридної війни, слід визначитися з такими поняттями, як інформаційна безпека та кібербезпека, які часто використовуються як синоніми. Вважаємо, що кібербезпека повинна розглядатися як розширення інформаційної безпеки, вона передбачає також захист підприємства, яке використовує ресурси в кіберсередовищі, та захист будь-яких інших активів, у тому числі тих, що належать підприємству, які зазнають ризику внаслідок використання інформаційно-комп'ютерних технологій. Інформаційна безпека та кібербезпека перетинаються саме в частині застосування інформаційно-комп'ютерних технологій (рис. 4.11).

³²⁵ Бедердинова, О.И., Коряковская, Н.В. (2013). Алгоритм разработки системы защиты информации. *Arctic Environmental Research*, 3, 139-146

³²⁶ Там само

³²⁷ Ляхович, Г.І. (2017). Захист облікової інформації в умовах аутсорсингу із використанням інформаційно-комп'ютерних технологій. *Бізнес Інформ*, 12, 408-412

³²⁸ Рожелюк, В.М. (2013). Заходи забезпечення захисту облікової інформації. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації: зб. наук. праць Національної акад. статистики, обліку та аудиту*, 2 (12), 335-340.

³²⁹ Шпак, В.А. (2015). Організація захисту облікової інформації. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*, 2, 181-187

³³⁰ Вітер, С.А., Світлишин, І.І. (2017). Захист облікової інформації та кібербезпека підприємства. *Економіка і суспільство: електронне фахове видання*, 11, 497-502. Retrieved from http://www.economyandsociety.in.ua/journal/11_ukr/80.pdf

³³¹ Марков, А.С., Цирлов, В.Л. (2013) Опыт выявления уязвимостей в зарубежных программных продуктах. *Вопросы кибербезопасности*, 1. Retrieved from <https://cyberleninka.ru/article/n/opyt-vyyavleniya-uyazvimostey-v-zarubezhnyh-programmnyh-produktaх>

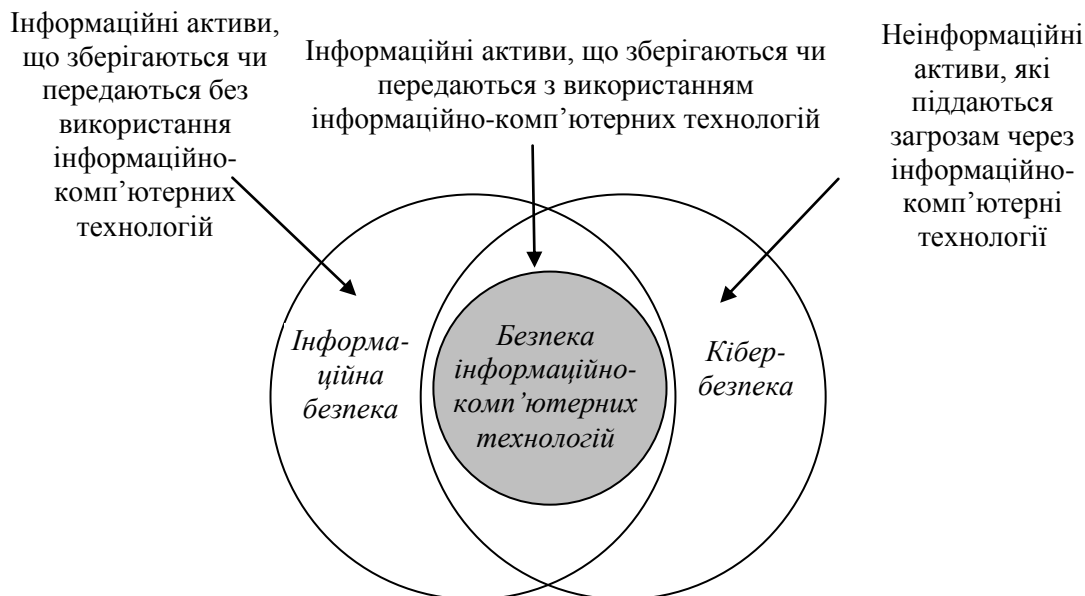


Рис. 4.11. Зв'язок між інформаційною безпекою, кібербезпекою та безпекою інформаційно-комп'ютерних технологій [332]

Під загрозою кібератаки можуть опинитися інформація, технології, репутація, що фактично розкривається через такі об'єкти, як:

- особиста інформація,
- фінансові документи,
- бізнес-плани,
- нові бізнес-ідеї,
- маркетингові плани,
- дизайн продукту тощо.

В межах нашого дослідження будемо приділяти увагу саме тій частині, яка пов'язана із захистом інформації, що зберігається чи передається з використанням інформаційно-комп'ютерних технологій. Адже саме така інформація на сьогодні характеризує облікову та відповідає специфіці ведення гібридної війни.

Одним із найпоширеніших видів інформаційних загроз з використанням інформаційно-комп'ютерних технологій є вірусні атаки, що пошкоджують не тільки програмне забезпечення комп'ютерів, але і призводять до їх поломок та несправностей. Вірусні атаки прирівнюються до кібернетичних атак (кібератак).

Об'єктом кібератаки можуть бути:

- комп'ютерні системи в цілому (їх нормальне функціонування),
- такі компоненти комп'ютерних систем, як: інформаційні ресурси; дані, що передаються каналами зв'язку; програмні та технічні засоби тощо [333].

³³² von Solms, R., van Niekerk, J. (2013). From information security to cyber security. *Computers & Security*, 38, 97-102, p. 101

Яскравим прикладом кібернетичної атаки в Україні стала подія із вірусом “Pety.A”. 27 червня 2017 року вранці відбулася цілеспрямована вірусна атака на різні установи, серед яких були “Укренерго”, ДТЕК, “Нова пошта”, секретаріат КМУ, “Ощадбанк”, аеропорт “Бориспіль”, “Укрпошта” і київський метрополітен. Через несправність систем перестали працювати банки, державні установи, приватні підприємства. Як повідомляє Microsoft у блозі компанії, хакерська атака почалася з України, а потім відбулася і в 64 інших країнах. Весь процес був запущений о 10.30 ранку 27 червня і до обіду загроза поширилася по всій Україні; всього було інфіковано 12,5 тисяч комп’ютерів [334].

Ця кібератака спровокувала зупинення роботи систем електронного документообігу та прийняття електронної звітності контролюючими органами. Після проведення низки досліджень та розслідувань, встановлено, що вірус “Pety.A” був поширений через бухгалтерське програмне забезпечення з формування та подання звітності “М.Е.Дос”. Вірусний код був вбудований в одне із останніх оновлень даного програмного забезпечення, яке встановили більшість користувачів. Оскільки такі оновлення зазвичай містять нові форми звітності та нові бланки документів, то їх необхідно встановлювати у програмному забезпеченні “М.Е.Дос”. При оновленні користувачем дається згода на доступ програми до змін налаштувань комп’ютера, що і є джерелом появи інформаційної загрози.

Запобігти кібератакам технічно не є можливим, незалежно від складності систем захисту. Проте, своєчасне виявлення та швидке адекватне реагування на кібератаки дозволяє значно мінімізувати наслідки від таких атак. Крім того, лише здійсненням кібернетичної атаки можна виявити сильні та слабкі сторони системи захисту певних комп’ютерних систем, їх уразливості, встановити елементи захисту, що потребують удосконалення [335].

Слід враховувати, що цілеспрямована кібератака може тривати протягом декількох місяців, а іноді навіть років, і вона може включати в себе широкий спектр різних каналів атаки.

Кібератака вірусом “Pety.A” показала слабкі сторони систем та програмного забезпечення. Так, слабкість захисту файлів оновлень програмного забезпечення “М.Е.Дос” вказала на необхідність покращення систем захисту

³³³ Шеломенцев, В.П. (2011). Поняття та сутність кібернетичної атаки. *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*, 25-26, 337-344. Retrieved from http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=boz_2011_25-26_39

³³⁴ Кібератака, вірус Pety.A і до чого тут М.Е.Дос: усе, що нам відомо на ранок 29 червня (оновлено). *Електронний журнал “Дебет-Кредит”*. Retrieved from <https://news.dtk.ua/state/other/44158>

³³⁵ Кібератака, вірус Pety.A і до чого тут М.Е.Дос: усе, що нам відомо на ранок 29 червня (оновлено). *Електронний журнал “Дебет-Кредит”*. Retrieved from <https://news.dtk.ua/state/other/44158>

інформації на комп'ютерах та розробки алгоритмів дій при реалізації схожих інформаційних загроз.

Все це вимагає застосування ряду заходів захисту як на державному рівні, так і на рівні конкретного суб'єкта господарювання.

Узагальнюючи дослідження науковців [336], на державному рівні до основних завдань, які дозволяють знизити загрози, пов'язані з використанням програмного забезпечення, слід віднести:

1) підвищення контролю захищеності систем шляхом впровадження технологій аналізу захищеності, в першу чергу, тестування на проникнення;

2) підвищення контролю безпеки програмних продуктів шляхом впровадження технологій аудиту безпеки коду;

3) розробка технологій функціонування систем в умовах наявності загроз, пов'язаних з використанням недовірених програмних продуктів.

Виконання наведених завдань дозволяє виявити шкідливі програмні продукти з подальшим їх внесенням до санкційного списку, що є важливим превентивним заходом з попередження кібератак в умовах ведення гібридної війни.

В той же час, отримання розробниками експертного висновку про підтвердження відповідності комплексу засобів захисту інформації від несанкціонованого доступу програмного продукту вимогам нормативних документів з технічного захисту інформації, є своєрідною гарантією безпеки використання даної програми та одним з критеріїв її вибору серед суб'єктів господарювання. Так, в 2018 р. технічний захист програми "М.Е.Дос" визнано на державному рівні, що підтверджено експертизою Державної служби спеціального зв'язку та захисту інформації України, рівня гарантій Г-3. Це, в свою чергу, був необхідний крок для заспокоєння клієнтів даного програмного забезпечення.

В контексті вибору програмного забезпечення для ведення бухгалтерського обліку та подання звітності зазначимо наслідках кібератак та складності їх усунення. Так, для підприємств, які обрали для подачі звітності веб-сервіс "СОТА", представлений розробниками програми "М.Е.Дос", наслідки кібератаки з використанням вірусу "Pety.A" були набагато складнішими, ніж для тих, хто надав перевагу власне програмі "М.Е.Дос". Адже якщо на підприємстві використовувалося офф-лайн програмне забезпечення, то за умови відключення

³³⁶ Марков, А.С., Цирлов, В.Л. (2013) Опыт выявления уязвимостей в зарубежных программных продуктах. *Вопросы кибербезопасности*, 1. Retrieved from <https://cyberleninka.ru/article/n/opyt-vyyavleniya-uyazvimostey-v-zarubezhnyh-programmnyh-produktah>

від мережі Інтернет була можливість працювати в програмному забезпеченні на основі створених попередньо архівів. Якщо ж використовувалося он-лайн програмне забезпечення, то можливість подальшої роботи в програмі до тих пір, поки не будуть усунуті наслідки кібератаки, неможливе. За такої ситуації в умовах підвищеного рівня кібератак використання веб-сервісів в Україні не є виправданим. Такі програмні продукти можуть використовуватися лише суб'єктами господарювання, які подають обмежений перелік звітності, втрата доступу до яких не нанесе значних збитків.

В той же час значна кількість дослідників, розкриваючи переваги використання хмарних технологій та сервісів (забезпечення доступу на вимогу користувача до загальних джерел обчислювальних ресурсів в автономному, динамічно масштабованому режимі; швидкість, оперативність та ефективність роботи з інформацією), вказує на безпеку як однієї з найбільш важливих проблем при використанні даних сервісів [337].

Для кожної “хмари” захист будується персонально, адже немає можливості стверджувати, що всі ресурси в ній розраховані, не запущені зайві відсотки та не порушена взаємодія відсотків. Крім того, при організації захисту хмарних середовищ існує цілий ряд проблем.

У віртуальному середовищі слід застосовувати нові засоби захисту, здатні забезпечити її інформаційну безпеку. Далеко не всі апаратні засоби захисту будуть працювати у віртуальному середовищі. Наприклад, апаратні брандмауери не можуть розмежувати доступ до різних серверів, що знаходяться всередині одного хоста.

Застосування технологій віртуалізації привносить в мережеву архітектуру нові елементи, наприклад, гіпервизор і засоби управління віртуальною інфраструктурою, які також потрібно захищати, так як зміна інфраструктури відкриває можливості для нових методів атак. Комплексну і багаторівневий захист можуть забезпечити тільки спеціалізовані засоби [338].

Традиційні міжмережеві екрани не контролюють трафік усередині сервера віртуалізації, де можуть перебувати десятки гостьових машин, взаємодіючих між собою по мережі. Однак цей мережевий трафік не залишає сервери віртуалізації і не проходить через фізичні міжмережеві екрани і інша фізична мережеве обладнання.

³³⁷ Котяшичев, И.А., Бырылов, Е. А. (2015). Защита информации в “Облачных технологиях” как предмет национальной безопасности. *Молодой ученый*, 6.4, 30-34. Retrieved from <https://moluch.ru/archive/86/16357/>

³³⁸ Кожемяка, Е. Обеспечение безопасности данных при использовании облачных технологий. *Первая миля*, 2013, 4. Retrieved from <http://www.lastmile.su/journal/article/3823>

Одноосібна відповідальність за мережу і за інформаційну безпеку виникає через недооцінку керівництвом інформаційних ризиків підприємства та призводить до того, що адміністратор мережі – особа, що є потенційним порушником, – має безконтрольний доступ до всіх ресурсів.

Отже, в умовах ведення гібридної війни вважаємо недоцільним використання хмарного програмного забезпечення для ведення обліку та подання звітності для великих та середніх підприємств. Такі програми можуть бути використані тільки малими підприємствами, для яких суттєвим є зниження рівня витрат на технічне та програмне забезпечення.

Крім наведеного критерію щодо вибору програмних продуктів, на рівнів суб'єктів господарювання дослідники визначають ряд заходів щодо захисту облікової інформації. Так, В.А. Шпак виділяє чотири групи таких заходів: правові, технічні, програмні та організаційні [339]. Науковець конкретизує наведені заходи, проте в частині кібербезпеки розкриває їх тільки для технічних та програмних; всі інші групи заходів захисту відносяться до будь-якого виду інформації (не тільки облікової), яка може формуватися не тільки в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій.

В.М. Рожелюк, навпаки, розкриваючи заходи мінімізації загроз бухгалтерській інформації, наводить їх виключно щодо дій, які повинен забезпечити обліковий персонал. Зокрема, науковець наголошує на необхідності архівації даних, підтримці рівня професіоналізму бухгалтера, організації системи комунікації, забезпеченні умов праці бухгалтера та приділення уваги фінансуванню заходів інформаційної безпеки [340]. Погоджуємося з тим, що дотримання розроблених В.М. Рожелюк заходів є важливим для захисту облікових даних, проте в сучасних умовах необхідно також враховувати і рівень розвитку інформаційно-комп'ютерних технологій та загрози, які він в собі несе.

В окремих дослідженнях науковці зосереджують свою увагу виключно на заходах захисту програмного забезпечення, в якому зберігається облікова інформація. Так, Д.А. Мурзагулова [341] визначає типові засоби захисту бухгалтерських програм (на базі найбільш розповсюдженого програмного продукту 1С: Підприємство):

³³⁹ Шпак, В.А. (2015). Організація захисту облікової інформації. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*, 2, 181-187, с. 182-184

³⁴⁰ Рожелюк, В.М. (2013). Заходи забезпечення захисту облікової інформації. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*: зб. наук. праць Національної акад. статистики, обліку та аудиту, 2 (12), 335-340, с. 137

³⁴¹ Мурзагулова, Д.А. (2008). Защита бухгалтерских программ и баз данных. Retrieved from <http://e-lib.gasu.ru/vmu/arhive/2008/01/21.pdf>

1. Створення резервних копій, архівування та відновлення баз даних з архіву.
2. Використання ключа апаратного захисту бухгалтерських програм для USB-порту (і для LPT-порту).
3. Активне застосування електронного цифрового підпису в роботі облікових працівників:
4. Використання спеціальних системи захисту.

Наведений перелік заходів може активно використовуватися на практиці, проте він не враховує принципу комплексності при побудові системи захисту облікової інформації та обмежений за рахунок його розкриття щодо конкретного програмного продукту, адже, не зважаючи на значне поширення розглянутого продукту, він не є єдиним, а тому і універсальним.

В контексті кібербезпеки С.А. Вітер та І.І. Світличин визначає три групи заходів, серед яких:

- 1) організаційні (обмеження несанкціонованого доступу до конфіденційної облікової інформації);
- 2) технічні (попередження навмисного пошкодження облікової інформації за допомогою спеціально спровокованих порушень працездатності технічних засобів або програмного забезпечення);
- 3) кадрова робота (підвищення компетентності працівників та їх відповідальності у застосуванні новітніх інформаційних технологій) [342].

Проте виділена авторами остання група заходів по суті належить до організаційних, як це і розкривають більшість науковців. Так, Г.І. Ляхович [343] класифікує заходи захисту облікової інформації залежно від користувачів даних в умовах аутсорсингу та виділяє:

- організаційні (нормативні, кадрові, структурні);
- технічні (фізичні, програмні).

Про це також наголошують зарубіжні дослідники [344], вказуючи на такій основній тенденції в сфері безпеки, як об'єднання фізичної та логічної безпеки суб'єкта господарювання. Причому фізична безпека включає будь-які заходи, які використовує підприємство чи установа для захисту своїх об'єктів, ресурсів або власних даних, які зберігаються на фізичних носіях. А логічна безпека

³⁴² Вітер, С.А., Світличин, І.І. (2017). Захист облікової інформації та кібербезпека підприємства. *Економіка і суспільство: електронне фахове видання*, 11, 497-502, с. 500. Retrieved from http://www.economyandsociety.in.ua/journal/11_ukr/80.pdf

³⁴³ Ляхович, Г.І. (2017). Захист облікової інформації в умовах аутсорсингу із використанням інформаційно-комп'ютерних технологій. *Бізнес Інформ*, 12, 408-412, с. 410-411

³⁴⁴ Bawaneh Shamsi, S. (2014). Information Security for Organizations and Accounting Information Systems. A Jordan Banking Sector Case. *International Review of Management and Business Research*, 3, Issue 2, 1174-1188, p. 1177

використовує технологію, яка обмежує доступ до систем та інформації суб'єкта господарювання лише для уповноважених осіб.

Останній підхід, на нашу точку зору, є найбільш виправданим в застосуванні на практиці, дозволяючи тим самим виділити найбільш важливі моменти, що потребують посиленої уваги в умовах використання інформаційно-комп'ютерних технологій. Саме тому вважаємо, що захист облікової інформації, значна частка якої на сьогоднішній день зберігається в електронному вигляді, повинен відбуватися з використанням таких заходів:

1) логічної безпеки:

– ідентифікація ризиків. Захист облікової інформації повинен починатися з визначення слабких сторін діяльності підприємства, які проявляються при кібератаках;

– розгляд забезпечення інформаційної безпеки підприємства як частини корпоративної культури. Працівники підприємства повинні бути проінформовані про потенційні загрози витоку інформації через доступ до їх особистих сторінок в соціальних мережах, поштових скриньок тощо. Слід ознайомити працівників з інтернет-ресурсами, які можна використовувати на робочому місці, типами електронних листів та вкладень до них, які можна відкривати. Здійснити це доцільно у вигляді спеціально підготовленого за залученням ІТ-спеціаліста розпорядчого документу. Слід враховувати, що робоче місце, яке добре охороняється, є одним з найкращих способів захисту;

2) фізичної безпеки:

– шифрування даних. Найбільш важлива інформація, зокрема і облікового характеру, повинна зберігатися в зашифрованому вигляді, представлення в якому можливе завдяки інструментарію більшості операційних систем;

– фізичний захист технічного забезпечення. Загрозою для витоку чи пошкодження облікової інформації може стати не тільки програмне забезпечення, а й викрадення носіїв, на яких зберігається інформація (флеш-накопичувачі, ноутбуки тощо). На підприємстві повинні повною мірою використовуватися фізичні засоби щодо перешкодження доступу сторонніх.

– Керівництво рідко приділяє значну увагу захисту облікової інформації від кібератак. Проте останні події, які відбулися в Україні в умовах ведення гібридної війни, засвідчили високий рівень інформаційних загроз, знизити який на рівні підприємства можливо завдяки впровадження наведених заходів.

ВИСНОВКИ

Особливістю сучасних міжнародних відносин є стійка тенденція до посилення конфліктогенного потенціалу через ускладнення та збільшення кількості міжнародних, локальних та регіональних конфліктів. У ХХ-му та на початку ХХІ-го ст. різко прискорилося динаміка радикального переосмислення сутності війни, форм, методів та інструментів досягнення її цілей. Особливе місце серед них належить так званим гібридним війнам. Хоча на сьогодні саме поняття “гібридна війна” не має однозначного і усталеного трактування як на рівні офіційних міжнародно-правових документів, так і на рівні наукового співтовариства внаслідок відсутності єдиного бачення щодо змістовних і формальних аспектів даного явища, проте дослідниками піднімається значна кількість проблем соціально-політичного та економічного характеру, які є наслідками гібридної агресії в Україні та потребують негайного вирішення.

Враховуючи актуальність даної теми, дослідження проводяться у різних галузях науки: військові науки, політика, філософія, технічні науки, філологія та ін., а наслідки таких конфліктів є предметом дослідження суспільних наук в таких галузях знань, як соціальні та поведінкові науки; педагогіка, управління та адміністрування тощо. Останній зріз якраз і представлено в даній монографії, основні результати якої викладено нижче.

Наразі дослідники відзначають, що зміст поняття “гібридна війна” зазнає змін порівняно з початковим вживанням. У ході дослідження встановлено, що поняття “гібридна війна” є не суто військовим. Кожна конкретна “гібридна війна” має свої специфічні особливості та геополітичний контекст. У випадку Росії та України кожен конкретний компонент цієї “гібридної війни” не новий по суті і використовувався майже в усіх війнах минулого, однак унікальними є узгодженість і взаємозв’язок цих компонентів, динамічність та гнучкість їх застосування, а також зростання ваги інформаційного чинника. Причому, інформаційний чинник в окремих випадках стає самостійним складником і виявляється не менш важливим, ніж військовий. Співвідношення та міра впливу цих компонентів на загальний результат, їх роль та місце у конкретному протистоянні визначається рівнем розвитку суспільства. Отже, “гібридна війна” – це форма міжнародного конфлікту, яка поєднує принципово різні типи і способи ведення війн, які скоординовані для досягнення спільних цілей. Основними особливостями перебігу гібридної війни в Україні є дестабілізація країни через загострення внутрішнього конфлікту, намагання знищити державу через катастрофічне руйнування економіки та інфраструктури.

В дослідженні окреслено проблемні питання ключових економічних та соціальних перетворень у країні, в контексті цього було запропоновано власне бачення підходів до комплексного реформування національної економіки в контурі протистояння негативним проявам гібридної війни. Наведено аргументи щодо важливості впровадження інструменту “зелена картка для ведення бізнесу” в Україні. Обґрунтовано позитивний вплив імплементації запропонованих положень в частині митної, монетарної, земельної, медичної, бухгалтерської та фіскальної реформ на умови ведення бізнесу, інвестиційний клімат і купівельну спроможність населення, що дозволяє забезпечити суттєве зростання індексу щастя країни та посилити імунітет населення від пропаганди агресора.

З метою зменшення соціальної напруги серед населення запропоновано ряд заходів, спрямованих на вирішення проблем соціальної політики щодо членів сімей загиблих військовослужбовців в зоні АТО/ООС. Зокрема, проаналізована практика свідчить про недостатній рівень розробленості механізму отримання статусу члена сім’ї загиблого військовослужбовця в зоні АТО/ООС. Запропоновано перелік та порядок подання документів для отримання статусу члена сім’ї померлого, загиблого (того, що пропав безвісті) при участі в АТО/ООС. Наведено рекомендації щодо внесення змін до нормативно-правових документів для врахування розкритих пропозицій.

Для підвищення ефективності існуючої системи пільг та компенсацій для членів сімей загиблих військовослужбовців запропоновано закріпити чіткий порядок позаконкурсного зарахування в навчальні заклади дітей загиблих військовослужбовців, забезпечити надання для них психологічної допомоги на місцевому рівні.

Для посилення контролю за реалізацією соціальних пільг, зокрема і членам сімей загиблих військовослужбовців, обґрунтовано доцільність введення електронної реєстрації пільг та компенсацій.

Враховуючи політичні, економічні і соціальні зміни в Україні особливо актуальними є питання побудови соціально відповідальної стратегії підприємства у конфліктні часи. Ця концепція передбачає розширення соціально відповідального підходу за рамки рішення короткострокових, внутрішніх для підприємства виробничих і соціальних завдань. Вона спрямована на діяльність з вирішення внутрішніх і зовнішніх проблем соціального, екологічного та економічного характеру, що безпосередньо впливають на основну діяльність підприємства відповідно до його стратегічних інтересів, з метою довгострокового підвищення стійкості бізнесу. Авторами запропоновано основні етапи розробки та реалізації соціально відповідальної стратегії підприємств в

умовах гібридної війни в частині надання благодійної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих. Запропоновані етапи передбачають: 1) визначення пріоритетної проблеми та цільової групи, на вирішення якої буде спрямована стратегія підприємства, географії стратегії, форми та джерела реалізації стратегії (підготовчий етап); 2) визначення принципів, мети та завдань стратегії, зокрема розробляється робочий план та бюджет, здійснюється аналіз альтернативних заходів для досягнення цілей, складання календарного плану, розробка системи моніторингу (етап розробки стратегії); 3) безпосереднє впровадження стратегії та контроль результатів (етап впровадження стратегії).

В дослідженні розроблено альтернативну модель симпліфікації адміністрування єдиного соціального внеску, податку на доходи фізичних осіб і військового збору для фізичних осіб-підприємців на 2-й групі спрощеної системи оподаткування під час працевлаштування ветеранів АТО/ООС. Квінтесенція нової моделі передбачає існування спеціального офіційного державного сайту, через який підприємці матимуть змогу вносити дані про найнятого працівника та отримувати рахунки на сплату ПДФО, військового збору та ЄСВ. Підтвердженням оплаченого рахунку буде універсальний чек, який виступатиме в ролі єдиного необхідного доказу офіційного працевлаштування працівника та буде заміником усіх інших документів, в тому числі податкової звітності, що суттєво збільшить рівень економічної свободи та сприятиме процесу детінізації виплати заробітних плат.

В межах пілотного проекту така модель могла би стосуватися виключно найнятих працівників – ветеранів АТО/ООС. В подальшому запропонована спрощена процедура може охоплювати всіх без винятку працівників, роботодавцями яких є підприємці на 2-й групі спрощеної системи оподаткування. Причиною особливого акценту в дослідженні на спрощеній системі оподаткування в межах 2-ої групи стало те, що дана категорія підприємців відіграє надважливу роль в економічних процесах країни, до того ж, самостійно працевлаштовуючи себе та до десяти інших осіб, наповнюють бюджет та не звертаються за державною допомогою по безробіттю.

В дослідженні не залишені поза увагою також проблемні питання продуктивного взаємозв'язку між державним, комерційним та некомерційним секторами економіки. Як наслідок, обґрунтовано власне бачення розстановки пріоритетів міжсекторного партнерства для відповідності концепції соціальної відповідальності, а також запропоновано конкретні законодавчі зміни, зокрема в Податковий кодекс України, що забезпечують зменшення рівня безробіття серед

ветеранів АТО/ООС та усувають перепони для надання благодійної допомоги ветеранам, їх сім'ям та переселенцям.

Важливою складовою в процесі прийняття будь-якого управлінського рішення є інформація, відображена в системі бухгалтерського обліку. Проаналізувавши базові положення концепції варіантності бухгалтерського обліку, вважаємо, що подальший розвиток НСБО слід розглядати в контексті наступних аспектів:

1) на рівні підприємства здійснюється вибір представлених в облікових стандартах альтернатив ведення обліку, що відбувається під впливом значної кількості об'єктивних та суб'єктивних факторів. Існування можливості здійснення бухгалтерського вибору пов'язано із застосуванням багатоваріантної моделі в якості основи НСБО. В світлі цього одним із найбільш актуальних напрямів бухгалтерських наукових досліджень є теоретичне обґрунтування місця і ролі бухгалтерського вибору в функціонуванні системи бухгалтерського обліку, пошук аналітичних моделей, які б дозволили користувачам при прийнятті рішень враховувати можливість впливу бухгалтерського вибору на показники фінансової звітності, розробка рекомендацій по удосконаленню процедури здійснення бухгалтерського вибору з метою усунення зловживань суб'єктів його здійснення та підвищення релевантності і справедливого представлення фінансової звітності. Особливо актуальним даний напрям наукових досліджень є в умовах гібридної війни, коли відбувається розрив між власниками підприємств та їх менеджментом, внаслідок чого суб'єкти організації бухгалтерського обліку можуть здійснювати опортуністичну поведінку щодо показників діяльності підприємства з метою досягнення власних егоїстичних інтересів, які вступають у протиріччя із інтересами власників;

2) представлені в МСФЗ та в національних П(С)БО імперативи та альтернативи ведення бухгалтерського обліку не є певними теоретичними догмами, що не можуть бути змінені або удосконалені, а є закріпленими в стандартах інформаційними моделями ведення обліку, що вибрані регулятором (розробником облікових стандартів) із множини найбільш поширених світових облікових практик і на даний момент часу задовольняють потребам користувачів облікової інформації. Подальший розвиток облікової методології зумовлює необхідність удосконалення прийнятих імперативів та альтернатив на основі виключення із них певних складових (наприклад, як це відбулось із методом LIFO) у випадку зміни потреб користувачів облікової інформації, або навпаки – шляхом їх розширення, через включення нових складових із зони 3. Одним із сучасних прикладів, який підтверджує дану тезу, є звернення на початку 2018

року створеної Європейською комісією групи експертів з “стійких” фінансів (High-Level Expert Group on Sustainable Finance) щодо можливості представникам Євросоюзу вносити зміни в МСФЗ перед їх запровадженням, оскільки в існуючому вигляді вони не завжди забезпечують врахування стійкості та цілей довгострокових інвестицій.

Одним з ключових аспектів бухгалтерського обліку є питання оцінки його об'єктів. Особливо воно актуалізується зі зміною умов господарювання (зокрема, ведення гібридної війни) та появою специфічних активів (зокрема тих, на які підприємство має право власності, але не може їх контролювати та використовувати внаслідок окупації території, на якій вони знаходяться). На основі аналізу праць вітчизняних дослідників і вчених, що вивчають питання розвитку облікової оцінки, встановлено відсутність пропозицій щодо її удосконалення на основі використання інституційної економічної теорії. Оскільки основною проблемою впровадження концепції специфічних активів в систему бухгалтерського обліку є необхідність трансформації існуючої системи їх оцінки, обґрунтовано необхідність її удосконалення в контексті застосування вимог МСФЗ 36 “Зменшення корисності активів” та П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів”, що, зокрема, зумовлено особливостями господарювання суб'єктів в умовах гібридної війни. Встановлено, що концепція справедливої вартості вступає в протиріччя з концепцією специфічних активів, що зумовлює необхідність при оцінці зменшення корисності специфічних активів використовувати змішану модель.

В результаті дослідження порядку визначення і бухгалтерського відображення процесу зменшення корисності активів та сутності специфічних активів запропоновано удосконалити механізм визначення вартості відшкодування для специфічних активів на основі визначення ступеню їх специфічності (для розрахунку вартості відшкодування малоспецифічних активів слід використовувати справедливую вартість або вартість при використанні, а для високоспецифічних – вартість при використанні). Обґрунтовано необхідність доповнення МСФЗ 36 “Зменшення корисності активів” та П(С)БО 28 “Зменшення корисності активів” положенням, що передбачає включення до складу ознак, які вказують на можливість зменшення корисності специфічних активів, “припинення дії або розірвання договору щодо використання специфічного активу”, що сприятиме підвищенню рівня прозорості облікової інформації про специфічні активи підприємства.

В конфліктних умовах господарювання надзвичайно важливою є репутація підприємства, а також мережа партнерів, з якими воно співпрацює на

довірчих підставах. В дослідженнях різних науковців такі взаємовідносини розглядаються як джерело формування соціального капіталу. В результаті дослідження наукових праць, які присвячені соціальному капіталу, визначено його значення для розвитку як окремих підприємств, так і економіки в цілому. Окремі елементи соціального капіталу, а саме: довіра, соціальні мережі, соціальні норми, здатні до зменшення ризиків, які спричинені гібридною війною. В ході дослідження категорії “соціальний капітал” виділено три головних його функції: економічна, функція соціалізації і інституціоналізації. Його формування та накопичення має прямий вплив на зменшення бойового конфлікту та стає початком для встановлення миру.

Формування соціального капіталу пов'язано з тим, який рівень довіри існує між підприємством та його стейкхолдерами. Однією з ключових груп стейкхолдерів для підприємств, які не є монополістами на ринку, є контрагенти. Показники фінансової стійкості та ліквідності і рівень соціального капіталу мають значення при виборі контрагента. Надійність підприємства як контрагента є суттєвим, але не визначальним фактором у визначенні стійкості соціальної мережі, тому потрібно аналізувати співпрацю підприємств з іншими стейкхолдерами з метою визначення їх впливу на формування соціального капіталу підприємства.

За теперішніх економічних та політичних умов в Україні і наявності реального військового конфлікту на сході країни все більшої актуальності набувають питання фінансування соціальних проектів в частині надання благодійної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих. В даному аспекті надзвичайно актуальним є питання щодо пошуку нових інноваційних механізмів фінансування зазначених проектів, зокрема на засадах венчурної філантропії, яка поєднує у собі економічну ефективність бізнесу і прагнення вирішення важливих соціальних проблем, які сьогодні існують у суспільстві. Встановлено, що венчурна філантропія передбачає, крім фінансової підтримки, впровадження принципів і технологій менеджменту в діяльність організацій некомерційного сектору для отримання максимального соціального ефекту. Основними принципами такого підходу до фінансування соціальних проектів є: орієнтація на довгострокові форми підтримки, партнерську взаємодію між донором і реципієнтом, високий ступінь залученості благодійника, цільове витрачання коштів, націленість на результат і ефективність вкладень.

Серед ресурсів, які надаються в ході здійснення венчурної філантропії, в сучасних умовах окремо слід виділити об'єкти інформаційно-комунікаційних

технологій (наприклад, уроки з вивчення іноземної мови), які слід відображати в обліку як окрему категорію – нематеріальні товари. Вони є дієвим інструментом при здійсненні дигітальної благодійності, оскільки не підвищують рівень витрат підприємства під час їх безоплатної передачі та подальшого використання. Запропоновані зміни до чинного законодавства, що забезпечать можливість відображення в обліку нематеріальних товарів, виходячи із їхнього економічного змісту, дозволять більш точно відображати господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку та накопичувати повну та достовірну інформацію для управління. При проведенні благодійних заходів, що включають передачу права на використання нематеріальних товарів третім особам на безоплатній основі, додаткових витрат у підприємства не виникає. Водночас, забезпечується значний соціальний ефект та підвищення рівня лояльності клієнтів до підприємства, що надає благодійну допомогу.

У процесі дослідження встановлено, що венчурна філантропія сприяє тому, щоб потенційні інвестори мали змогу з використанням інноваційних методів розміщення капіталу здійснювати фінансування актуальних на сьогодні для України соціальних проєктів. Головним результатом венчурної філантропії є, передусім, соціальний ефект, а вже згодом можливим є одержання прибутку, що може виникнути внаслідок реалізації задуманих проєктів. З'ясовано, що серед основних принципів фінансування благодійної діяльності на засадах венчурної філантропії, які мають безпосередній вплив на систему бухгалтерського обліку, зокрема спосіб формування інформаційних потоків про вкладення інвесторів, є: 1) тісний зв'язок інвестора та підприємства-реципієнта; 2) довгостроковий характер співпраці з інвестором; 3) цільовий характер вкладення інвестицій; 4) нефінансова підтримка інвестора задля розвитку суб'єкта господарювання.

Одним з проблемних наслідків соціального характеру є надання та реалізація соціальних пільг і гарантій для учасників бойових дій, а саме отримання ними на законних підставах земельних ділянок у користування. Тому перспективними напрямками подальших пошуків в контексті досліджуваної проблематики буде створення інформаційного забезпечення щодо формування достовірного облікового відображення операцій з земельними ділянками, що надаються учасникам АТО/ООС відповідно до діючого законодавства, а саме усунення за допомогою облікового інструментарію правових протиріч, що виникають при здійсненні цих операцій.

Діяльність будь-якого підприємства в сучасному світі повинна бути спрямована на досягнення Глобальних цілей сталого розвитку, прийнятих ООН.

Дослідження стану розкриття економічними суб'єктами інформації про виконання адаптованих для України Цілей сталого розвитку в умовах гібридної війни дозволило розглянути основні завдання щодо їх виконання відповідно до встановлених стратегічних напрямів національного розвитку України на період до 2030 року на засадах принципу “Нікого не залишити осторонь”.

В результаті вивчення існуючих проблем на території України за умов гібридної війни, які вплинули на адаптацію Цілей сталого розвитку для України, визначено ряд суб'єктів господарювання, зобов'язаних розкривати для заінтересованих користувачів інформацію про досягнення Цілей сталого розвитку та завдань, визначених для їх досягнення. На основі аналізу нефінансових звітів українських суб'єктів господарювання, які входять до десятки підприємств з найвищим показником прозорості інформації про корпоративну соціальну відповідальність встановлено особливості розкриття інформації про соціальну відповідальність у розрізі виділених завдань щодо виконання цілей сталого розвитку в умовах збройного конфлікту на території України. Зокрема, встановлено, що інформація про здійснені соціально відповідальні заходи розкривається в недостатній мірі, що, в свою чергу, свідчить про незацікавленість суб'єктів господарювання у досягненні Цілей сталого розвитку, адаптованих для України в умовах протидії наслідкам гібридної війни. Дані, представлені у нефінансовій звітності, не дозволяють здійснити оцінку внеску для потреб суспільства щодо реалізації Цілей сталого розвитку вітчизняними суб'єктами господарювання. Основні напрями розкриття інформації у нефінансових звітах можна представити наступним чином: 1) інвестиції / гуманітарна допомога для потреб: відновлення інфраструктури; здійснення соціально-культурних проєктів; реалізації освітніх проєктів; закладів охорони здоров'я з метою реабілітації учасників АТО/ООС; здійснення допомоги державним органам (міністерствам, відомствам) та військовим частинам; 2) корпоративне волонтерство з метою: матеріально-технічного та продовольчого забезпечення учасників АТО/ООС, підняття морального та бойового духу, психологічної підтримки учасників АТО/ООС та надання іншої благодійної або матеріальної персональної допомоги учасникам АТО/ООС та / або членам їх сімей.

Важливим є не лише дотримання принципів корпоративної соціальної відповідальності, їх інтеграція у внутрішні системи управління корпорацій, що забезпечує дотримання високих стандартів власної діяльності, дотримання гідних та безпечних умов праці та професійної реалізації персоналу, підтримку ветеранів праці, доступ до якісних медичних послуг, мінімізацію шкідливого

впливу на навколишнє середовище тощо, а й висвітлення результатів такої діяльності з метою надання інформації стейкхолдерам. В цьому контексті важливого значення набуває трансформація показників інтегрованої звітності про соціально відповідальні заходи за умов гібридної війни, оприлюднення яких підкреслює участь суб'єктів господарювання в подоланні наслідків наявності збройних конфліктів. Жорсткість в світовій практиці вимог інвесторів щодо інформаційної прозорості корпоративної звітності та підзвітності бізнесу, обумовлена більш глибоким розумінням стратегії компанії та інструментів її реалізації, пояснює трансформацію підходів до формування корпоративної звітності. Досліджуючи корпоративну звітність українських підприємств, встановлено, що рівень прозорості українських компаній поволі зростає найбільше підприємства розкривають інформацію у сфері трудових відносин та охорони довкілля. В свою чергу, найменше представлена інформація про політику заробітної плати, програми впровадження корпоративної соціальної відповідальності, волонтерську допомогу, гуманітарну допомогу або її характер надання та адресність, допомогу військовослужбовцям, а також політику відповідального маркетингу тощо. Дослідження показало, що якість звітів українських підприємств є досить низькою в своїй більшості, попри те, що спостерігається позитивна тенденція. Інтерес до фінансової звітності серед українських підприємств є значно вищим, ніж інтерес до нефінансової звітності. Але фінансова звітність за своєю структурою та формами представлення інформації не дозволяє суб'єкту господарювання розкривати конкретні Цілі сталого розвитку, які ним досягнуто у звітному періоді. Дана звітність не надає розгорнутого за змістом підтвердження здійснення соціально відповідальних заходів в цілому, так і за умов гібридної війни, таких як адресність здійсненої гуманітарної допомоги, характер здійснюваної волонтерської діяльності у зону АТО/ООС; безпосередньо фінансової допомоги чи допомоги на оздоровлення та реабілітацію особисто пораненим військовослужбовцям тощо. За таких умов надзвичайно важливим науковим завданням стає розробка теоретичних і практичних рекомендацій формування показників звітності про соціально відповідальні заходи за умов гібридної війни.

Гібридна війна здійснює деструктивний вплив на всі сфери суспільного життя. Дослідження питання ведення бізнесу в умовах гібридної війни дозволили ідентифікувати ризики діяльності бізнес-структур, до яких віднесено репутаційний, стратегічний, інформаційний, територіальний, часовий, майновий, інфляційний, інвестиційний, моральний, юридичний та соціальний ризики, а також ризик зниження прибутковості, неплатоспроможності, погіршення

фінансової стійкості. Визначення вказаних ризиків господарювання в умовах гібридної війни дозволяє керівництву підприємства розробити власну індивідуальну ефективну систему управління, зокрема систему ризик-менеджменту, а також створити необхідну інформаційну систему компанії (включаючи відповідне облікове забезпечення) задля уникнення вищезгаданих ризиків та/або мінімізації впливу їх негативних наслідків на фінансовий стан суб'єкта господарювання і соціально-економічний стан зони конфлікту в цілому.

В умовах гібридної війни та військового конфлікту мало захищені верстви населення держави відчують тиск. Одним із проявів соціальної діяльності, яку здійснюють суб'єкти господарювання, є благодійність. Соціальна відповідальність підприємства перед суспільством здійснюється шляхом надання підприємствами благодійної допомоги. У розрізі вирішення вищеописаної проблеми, а також для можливості ідентифікації та оцінки ризиків благодійної діяльності, розроблено класифікацію операцій з надання благодійної допомоги (за спрямуванням, формами надання, отримувачами та джерелами забезпечення) з метою їх облікового відображення та розкриття у звітності.

Для можливості теоретичного обґрунтування напрямів розвитку облікового забезпечення управління ризиками соціально відповідальних підприємств у конфліктні часи досліджено питання визнання та оцінки ризиків, ідентифікації облікових складових ризику та методів управління ним, що дозволило розробити матрицю ризиків надання благодійної допомоги військовослужбовцям з місць військових конфліктів, сім'ям поранених та загиблих в зоні АТО/ООС. Розроблена матриця дозволяє обрати найбільш оптимальний метод управління ризиком залежно від виду благодійної допомоги з урахуванням можливих ризиків, що будуть її супроводжувати. Проведене дослідження дозволило, поклавши в основу запропоновану матрицю, розробити алгоритм управління ризиками підприємств, які здійснюють благодійність для військовослужбовців з місць військових конфліктів, сімей поранених і загиблих в зоні АТО/ООС, задля мінімізації їх економічних та соціальних наслідків.

На основі дослідження праць науковців та враховуючи ситуацію, в якій сьогодні ведуть свою діяльність суб'єкти господарювання, оцінено загрози кібератак в контексті наслідків для ведення бухгалтерського обліку та подання звітності. Запропоновано заходи для їх мінімізації в частині логічної (ідентифікація ризиків, розгляд забезпечення інформаційної безпеки підприємства як частини корпоративної культури) та фізичної (шифрування даних, фізичний захист технічного забезпечення) безпеки. Врахування даних заходів дозволить значно мінімізувати наслідки кібератак.

Аналіз вищезазначених особливостей ведення гібридної війни в Україні дає підстави констатувати наявність негативного впливу на бізнес не лише на території ведення активних бойових дій, а й на всій території України, а також ставить перед бізнесом нові завдання в контексті 16 Глобальної цілі сталого розвитку “Забезпечення миру та справедливості”. Зокрема, можна виділити наступні негативні наслідки ведення гібридної війни в Україні:

1) спад економіки. Після початку агресії проти територіальної цілісності України в 2014 році падіння реального ВВП склало 6,5 %, в 2015 році показник падіння становив вже 9,7 %. В наступних роках відслідковувалась позитивна динаміка приросту, але компенсувати всі негативні наслідки від попереднього падіння (зокрема, пошкодження та руйнування об’єктів інфраструктури, порушення діяльності систем життєзабезпечення, виникнення осередків ураження від вторинних факторів застосування зброї (руйнування АЕС, хімічно небезпечних об’єктів, гідротехнічних споруд), нанесення збитків навколишньому середовищу) досі повністю не вдалося;

2) невід’ємним наслідком спаду економіки країни стало зниження купівельної спроможності та загального рівня добробуту населення, зниження рівня життя та соціального захисту, що, в свою чергу, часто веде до ризику послаблення імунітету проти пропагандистських ударів окупанта. Окрім того, слід враховувати прямі втрати серед мирного населення, значна кількість пораних та травмованих осіб; збільшення інтенсивності міграційних процесів, зростання кількості біженців, внутрішньо переміщених та евакуйованих осіб. Потерпаючи від проявів гібридної війни та перебуваючи в умовах пріоритетності спрямування бюджетних видатків на оборонні цілі, пошук шляхів вирішення проблеми соціального захисту громадян набуває особливого загострення. В той же час традиційні підходи до фінансування соціальних проектів за теперішнього політичного становища в Україні не виправдовують своїх очікувань, які покладені на них інвесторами та реципієнтами фінансових вкладень. Тому виникає необхідність пошуку нових інструментів вкладення капіталу в соціальну сферу. Таким нетрадиційним підходом до фінансування соціальних проектів є використання засад венчурної філантропії, що передбачає партнерство між інвестором та підприємством-реципієнтом, оскільки інвестор не тільки допомагає фінансово у розвитку того чи іншого соціального проекту, а й має на меті використати весь свій досвід в управлінні та супроводі проекту під час його реалізації і досягненні соціального ефекту від вкладеного капіталу;

3) дії агресора через засоби гібридної війни викликають беззаперечний негативний вплив на соціально-економічний розвиток нашої країни. Дослідження соціальної відповідальності бізнесу в конфліктні часи та ідентифікація ризиків їх діяльності сприяли розробці алгоритму управління ризиками підприємств, які надають благодійну допомогу для військовослужбовців з місць військових конфліктів, сімей поранених і загиблих в зоні АТО/ООС. Застосування запропонованих розробок при удосконаленні облікового забезпечення управління ризиками діяльності соціально відповідальних компаній сприятимуть мінімізації ризиків, викликаних явищем гібридної війни, і забезпеченню миру та соціально-економічної рівноваги.

Бізнес активно бере участь у забезпеченні миру та справедливості в українському суспільстві в таких складних конфліктних умовах. Нефінансова інформація інтегрованої звітності дозволяє розкривати характер участі українських підприємств у подоланні наслідків гібридної війни в Україні, оцінити внесок кожного суб'єкта господарювання у розвиток українського суспільства, особливо в частині допомоги тій частині населення України, яка постраждала від руйнівної дії гібридної війни. Однією з проблем публічного оприлюднення інформації про соціально відповідальні заходи в Україні є те, що така інформація не розкривається достатньою мірою у інтегрованій звітності, а також існує незаінтересованість та відсутність мотивації українських підприємств здійснювати свою господарську діяльність або окремі господарські операції в напрямі протидії наслідкам гібридної війни. Корпоративна звітність українських компаній найменше розкриває інформацію про політику заробітної плати, програми впровадження корпоративної соціальної відповідальності, волонтерську допомогу, гуманітарну допомогу або її характер надання та адресність, допомогу військовослужбовцям, а також політику відповідального маркетингу тощо. Якість звітів українських підприємств є досить низькою в своїй більшості, попри те, що спостерігається позитивна тенденція. За таких умов надзвичайно важливим науковим завданням стає розробка теоретичних і практичних рекомендацій формування показників звітності про соціально відповідальні заходи за умов гібридної війни.

Наведені пропозиції та розробки є суб'єктивним баченням авторів питання соціальної відповідальності бізнесу та можуть бути матеріалом для обговорення і подальшої наукової дискусії щодо пошуку найоптимальніших шляхів розвитку концепції бухгалтерського обліку та оподаткування в умовах гібридної агресії проти України.

Наукове видання

**Бухгалтерські наукові
дослідження в ЖДТУ
Том 5: Розвиток концепції
бухгалтерського обліку і оподаткування
в умовах гібридної війни**

МОНОГРАФІЯ

Відповідальний та технічний редактор *д.е.н., проф. І.В. Жиглей*

Коректор *Очередько В.Р.*

Художник обкладинки *Д.М. Захаров*

Фото обкладинки: <http://cyborgs.tsn.ua/>

Підп. до друку 30.10.2018 р. Папір офс. Формат 60x84 1/16

Гарнітура “Таймс”. Друк офс. Ум. др. арк. 12,45.

Наклад 300 пр. Зам. № 364.

Друк та палітурні роботи ФОП О.О. Євенок
м. Житомир, вул. Мала Бердичівська, 17а
тел.: (0412) 422-106, e-mail: book_druk@i.ua

Свідоцтво про внесення до
Державного реєстру суб'єктів видавничої справи України
серія ДК № 3544 від 05.08.2009 р.