

Т.В. Боцян, к.е.н., доц.

Житомирський державний університет ім. Івана Франка

## ТРАНСФОРМАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ЦІЛЕЙ СОЦІАЛЬНО-ВІДПОВІДАЛЬНОГО УПРАВЛІННЯ: ЕТИЧНИЙ ВИМІР

З метою визначення напрямків трансформації облікової інформації для забезпечення потреб соціально-відповідального управління в статті, зосередившись на управлінському аспекті, автор проаналізувала трисферну модель корпоративної соціальної відповідальності в частині мети прийняття рішень менеджером. В результаті цього зроблено висновок, що поняттю соціально-відповідального відповідає лише той вид бізнесу, де менеджер приймає рішення керуючись чинним законодавством та етичними нормами, максимізуючи при цьому прибуток. Це уособлює етичний або етично-універсальний бізнес. Мета облікової системи в такому бізнесі полягає в забезпеченні управлінського персоналу інформацією достатньою для ведення бізнесу відповідно до чинного законодавства, етичних норм, максимізуючи при цьому прибуток. Встановлено, що в умовах етичного ведення бізнесу, враховувати менеджерам інтереси більшості стейкхолдерів, в процесі прийняття управлінських рішень, та збалансовувати їх інтереси дозволяє варіативність облікової інформації. Автор визначає, що такий підхід до облікової інформації розширює перелік існуючих облікових парадигм.

**Ключові слова:** облікова інформація; варіативність облікової інформації; корпоративна соціальна відповідальність; трисферна модель корпоративної соціальної відповідальності; етика бізнесу.

**Постановка проблеми.** Орієнтація економічної системи України на концепцію сталого розвитку, що передбачає узгодження соціальної, екологічної та економічної складових з метою задоволення потреб сучасних і майбутніх поколінь зумовлює необхідність трансформацію системи управління підприємством, і як наслідок зміну однієї з основних його складових - системи бухгалтерського обліку. Остання забезпечує інформаційні потреби стейкхолдерів, які приймаються рішення на основі облікової інформації або впливають на діяльність підприємства. Безумовно, ці рішення можуть бути діаметрально полярними і викликати протиріччя (наприклад рішення щодо оплати праці, стосовно власників засобів виробництва та найманими працівниками), а інформація системи бухгалтерського обліку на сьогодні неспроможна забезпечити оптимум між їх економічними, соціальними, екологічними мотивами та інтересами. Особливо актуалізується дана проблема за умов, коли з одного боку є можливість впливати на систему бухгалтерського обліку, відстоюючи окремі інтереси, а з іншого – суспільство в цілому зацікавлене в тому, щоб кожне рішення прийняте на основі даних бухгалтерського обліку було орієнтоване на стійкий розвиток і забезпечення інтересів всіх груп стейкхолдерів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій** показав, що вчені з різних сторін підходять до проблем трансформації системи управління в цілому, і бухгалтерського обліку зокрема в контексті сталого розвитку. Найтипівішим є розгляд соціальної відповідальності бізнесу або корпоративної соціальної відповідальності (КСВ) як імплементований в управління тип зобов'язань, що забезпечує відповідальність підприємств за вплив їх рішень та дій на суспільство та навколишнє середовище шляхом прозорості та етичної поведінки, що нівелює суперечливі очікування зацікавлених сторін. Наступна категорія досліджень пов'язана з соціальним інвестуванням, як реалізацією бізнесом соціальних програм, що розроблені відповідно до потреб стейкхолдерів. Нефінансова звітність – наступний напрям досліджень, що передбачає відображення не лише економічних, але соціальних і екологічних аспектів бізнесу у звітності. Загальний висновок, який роблять вчені полягає в тому, що «на стійкий розвиток можуть розраховувати лише організації, які здатні і готові до виконання своїх морально-духовних обов'язків і правових норм в економічній, соціальній, екологічній та інших сферах, життєво важливих для розвитку економіки і суспільства» [3, с. 1–2].

Виокремлення невирішених раніше частин загальної проблеми. Прагнення до сталого розвитку призвело до впровадження концепції соціальної відповідальності в бізнесі як категорії етики, яка уособлює ставлення до всіх категорій стейкхолдерів і суспільства в цілому. Проте, як ця категорія впливає на інформаційну складову системи управління залишається невизначеним.

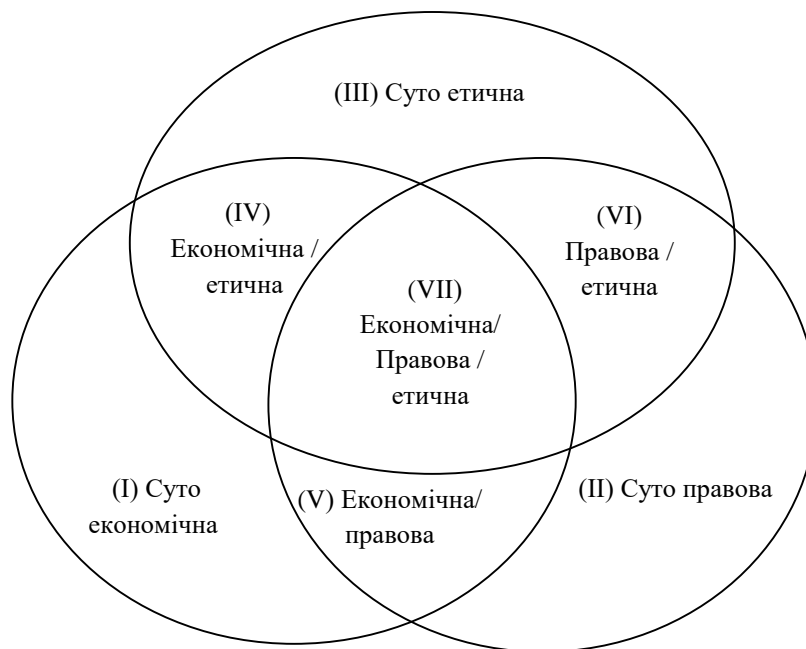
**Метою статті** є визначення напрямків трансформації облікової інформації для забезпечення потреб соціально-відповідального управління.

**Методика та обмеження даного дослідження.** В рамках даної статті ми відійдемо від загального поняття «корпоративна соціальна відповідальність», яка трактується ISO 26000:2010 «Настанова по соціальній відповідальності», а зосередимось лише на його управлінському аспекті. Це обумовлено тим,

що КСВ реалізується лише через управлінські рішення керівників підприємства, які мають бути соціально відповідальними. Реальні рішення в царині соціальної активності приймає бізнесмен, а інститут власників визначає лише культурні рамки, напрями діяльності і специфічні інтереси [11, с. 71]. Такий підхід використовують також окремі автори: Г. Боуен (Bowen H.) [9], пояснюючи сутність соціальної відповідальності бізнесу, А. Керрол (Carroll A.) [10] описуючи дискреційну відповідальність, як частину соціальної відповідальності і пов'язуючи її з індивідуальним добровільним вибором менеджера. Управлінський аспект дозволить нам шляхом абстрагування зосередитись лише на інформаційних основах конкретної поведінки в бізнесі та її етичній складовій.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Діяльність людини у будь-якій сфері, повинна базуватись на етичних правилах та нормах і ступінь виконання цих правил залежить від особистих моральних якостей людини. Якщо мова йде про прийняття управлінських соціально-відповідальних рішень, то тут мова йде про моральні якості менеджера. Процес прийняття рішень менеджером є процесом телеологічним, оскільки передбачає реалізацію наперед визначеної мети, визначеної власником. Здійснюючи діяльність у сфері соціально-відповідального бізнесу телеологічний процес зберігається, проте мета вже визначається не лише власником але й іншими зацікавленими сторонами.

Прослідкуємо цю мету прийняття рішень менеджером у соціально-відповідальному бізнесі при допомозі схоластичної трисферної моделі корпоративної соціальної відповідальності, запропонованої в 2003 р. А.Карролом і М.Шварцем (M.Schwartz, A.Carroll), що включає економічну, правову й етичну відповідальність [12].



Джерело: [12, с. 509]

Рис. 1. Трисферна модель корпоративної соціальної відповідальності

У першій сфері КСВ, сфері економічної відповідальності, мета прийняття рішень менеджером – максимізація прибутку, у другій – дотримання правових норм, і лише в третій – дотримання етичних норм. Центральний сегмент – та ніша куди повинні йти всі компанії. Саме таке трактування даної схеми в управлінському аспекті, відповідає загальноприйнятим положенням.

Проаналізуємо цю схему розглядаючи кожен сферу окремо і виділяючи в ній функції менеджерів (управлінський аспект КСВ) та ймовірний вид бізнесу.

1. Суто економічна сфера – мета менеджера приймати рішення, які забезпечують максимізацію прибутку безвідносно до правових і етичних норм. По суті це є кримінальний бізнес, який ніяк не повинен відображатись в моделі корпоративної соціальної відповідальності.

2. Суто правова сфера - мета менеджера – дотримання правових норм, безвідносно до економічної і етичної складової. Бізнес який не є етичним, не орієнтований на отримання прибутку і при цьому відбувається відповідно до правових норм по суті своїй нікому не потрібен, адже він орієнтований ні процес, ні на результат. Тобто він теж не повинен відображатись в моделі корпоративної соціальної відповідальності.

3. Суто етична сфера – мета менеджера дотримання етичних норм і забезпечення корисності для суспільства. Мова йде про неприбуткові організації, третій сектор.

4. Економічна/етична сфера – менеджер виконуючи роль «Робін Гуда» забезпечує отримання прибутку, дотримуючись етичних норм, проте не в правовій сфері. Бізнес теж є кримінальним і не повинен відображатись в моделі КСВ.

5. Економічна/правова сфера – менеджер керуючись чинним законодавством орієнтований на максимізацію прибутку. Це звичайний бізнес, але не соціально-відповідальний.

6. Правова/етична сфера – менеджер керуючись чинним законодавством повинен діяти етично, проте не максимізувати прибуток. Даний бізнес довго існувати не зможе, адже він орієнтований на процес, а не на результат, обходячи інтереси власників, як однієї з груп стейкхолерів. Тобто він теж не повинен відображатись в моделі корпоративної соціальної відповідальності.

7. Економічна/правова/етична сфера - менеджер керуючись чинним законодавством повинен діяти етично, максимізуючи при цьому прибуток. Це власне і є соціально-відповідальний бізнес за своєю природою.

Отже, проаналізувавши дану схему можемо стверджувати, що поняттю соціально-відповідального відповідає лише той вид бізнесу, де менеджер приймає рішення керуючись чинним законодавством та етичними нормами, максимізуючи при цьому прибуток. Переведемо аналіз рисунку 1 в етичну площину. Лише сфера 7 уособлює етичний або етично-універсальний бізнес. Етичний універсалізм передбачає постійне дотримання етичних норм, пошук універсальних цінностей, незалежних від ситуацій, пропаганду етики бізнесу [1, с. 52].

Визначивши управлінський контекст КСВ визначимо, як дана категорія впливає на інформаційну складову системи управління і яким чином зінтегрована в системі бухгалтерського обліку інформація впливає на відповідальність в бізнесі. Про наявність таких змін свідчить історія розвитку бухгалтерського обліку. Як зазначає І.В. Малишев, в процесі історичного розвитку зміна соціально-економічних формацій призвела до змін у характері обліку, його цілях та завданнях. Проте, далі зазначає автор, які б зміни в історії не відбувались, в будь-якому класовому суспільстві, панівний клас використовує облік для закріплення свого стану. [6, с. 7]. Якщо припустити, що в умовах соціальної відповідальності «панівним класом» є стейкхолдери, то закріпитись має саме етичне ведення бізнесу, що дозволить враховувати їх інтереси. Мова йде в тому числі і про національний інтерес, що визначається системою цінностей, вироблених у даному суспільстві і державі, що зводяться до прагнення забезпечити самозбереження держави, стабільне, в тому числі і економічне зростання, високий життєвий рівень і якість життя населення.

Мета облікової системи при цьому полягає в забезпеченні управлінського персоналу інформацією достатньою для ведення бізнесу відповідно до чинного законодавства, відповідно до етичних норм, максимізуючи при цьому прибуток. При цьому нівелюється поняття асиметрії інформації між керівниками та підлеглими, на яких наголошували вчені радянської доби, описуючи облікову систему капіталістичних країн О. Мухін [7, с. 10], О. Левитська [5], К. Ізотов [2, с. 53], адже етична складова передбачає, що підлеглі (рівно як і інші стейкхолдери) не будуть введені в оману. Більша ж кількість інформації у управлінця пояснюється більшим рівнем відповідальності в порівнянні з підлеглими.

В даному контексті нам видається цікавим аналіз позиції О.А. Лаговської, яка визначила кількість можливих варіацій величини фінансового результату підприємства [4, с. 28–32]. Для розрахунку даного показника автор побудувала матрицю варіативності величини витрат діяльності і доходів бізнес-одиниць та структурних підрозділів як її елементів, визначивши з елементів облікової політики ті, які мають альтернативні варіанти розрахунку. Таких елементів було виділено 16, кожен з яких має кілька альтернативних варіантів розрахунку:

- 1) визнання доходу від реалізації готової продукції – 2 варіанти;
- 2) визнання доходу в частині нарахування амортизації на необоротний актив одержаний безоплатно – 6 варіантів;
- 3) методи нарахування амортизації необоротних активів – 6 варіанти;
- 4) методи нарахування амортизації на малоцінні необоротні матеріальні активи – 2 варіанти;
- 5) методи оцінки запасів при їх вибутті – 5 варіантів;
- 6) порядок створення резерву сумнівних боргів – 5 варіантів;
- 7) створення забезпечення виплат відпусток – 2 варіанти;
- 8) додаткове пенсійне забезпечення – 2 варіанти;
- 9) забезпечення гарантійних зобов'язань – 3 варіанти;
- 10) забезпечення матеріального заохочення – 2 варіанти;
- 11) критерій віднесення необоротних активів до складу основних засобів – 2 варіанти;
- 12) оцінка внесків учасників до статутного капіталу в частині необоротних та оборотних активів за вирахуванням грошових коштів та їх еквівалентів – 3 варіанти;
- 13) оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг – 3 варіанти;
- 14) база розподілу загальноновиробничих витрат – 6 варіанти;
- 15) метод трансфертного ціноутворення – 4 варіанти;
- 16) метод розподілу загальних витрат – 4 варіанти.

У результаті розрахунку було отримано результат у розмірі 47 044 800 варіантів [4, с. 32].

Не зменшуючи важливості отриманих результатів, хотіли б відмітити, що автор у висновках вказує лише факт варіювання та підвищення асиметричності облікової інформації, не даючи їм якісної оцінки. Ми вважаємо, що в умовах КСВ саме варіативність облікової інформації дозволяє менеджерам враховувати інтереси більшості стейкхолдерів, приймаючи управлінські рішення, збалансовувати їх інтереси. Тобто виконується те завдання, яке ставив перед обліком Я.В. Соколов «рахунковедення повинно висвітити інтереси різних груп» [8, с. 29]. Тобто дану варіативність ми оцінюємо як позитивне явище, проте лише в тому випадку коли рішення приймаються етичні.

Не претендуючи на створення нової облікової парадигми, зазначимо той факт, що такий підхід до облікової інформації розширює перелік існуючих, виділених М. Уеллсом (Wells M.) [13] парадигм, в основі змін яких лежить суб'єктний характер, що визначається зміною інтересів суб'єктів обліку. Пояснимо наше бачення. Бухгалтерський облік не лише спрямований на оцінку інформації про факти господарського життя (передостатня, виділена М. Уеллсом (Wells M.), інформаційна парадигма) та вивчення поведінки суб'єктів господарського життя, що приймають управлінські рішення (остатня виділена М.К. Уеллсом (Wells M.), біхверистична парадигма), але і вивчає (враховує) інтереси всіх груп стейкхолдерів, на яких може вплинути прийняте управлінське рішення.

Проте чи рівнозначно враховуються в системі обліку інтереси всіх груп стейкхолдерів? Відповідь на це питання можемо отримати визначивши чи забезпечується обліковою системою етичність інформації на підставі якої приймаються управлінські рішення. Це і має стати напрямком подальших наших досліджень.

**Висновки.** В рамках даної статті ми відійшли від загального поняття «корпоративна соціальна відповідальність» визначеної ISO 26000:2010, оскільки КСВ реалізується лише через управлінські рішення керівників підприємства, які мають бути соціально відповідальними. Проаналізувавши при допомозі трисферної моделі корпоративної соціальної відповідальності мету рішень, які приймають менеджери можемо стверджувати, що поняттю соціально-відповідального відповідає лише той вид бізнесу, де менеджер приймає рішення керуючись чинним законодавством та етичними нормами, максимізуючи при цьому прибуток. Лише це є етичним або етично-універсальним бізнесом, що передбачає постійне дотримання етичних норм, пошук універсальних цінностей, незалежних від ситуацій, пропаганду етики бізнесу.

Мета облікової системи в етичному бізнесі полягає в забезпеченні управлінського персоналу інформацією достатньою для ведення бізнесу відповідно до чинного законодавства, відповідно до етичних норм, максимізуючи при цьому прибуток. Ми вважаємо, що в умовах соціально-відповідального бізнесу саме варіативність облікової інформації дозволяє менеджерам враховувати інтереси більшості стейкхолдерів та збалансовувати їх інтереси, приймаючи управлінські рішення. Тобто варіативність облікової інформації ми оцінюємо як позитивне явище, проте лише в тому випадку коли рішення приймаються етичні.

Не претендуючи на створення нової облікової парадигми, зазначимо той факт, що такий підхід до облікової інформації розширює перелік існуючих, облікових парадигм, оскільки вивчає (враховує) інтереси всіх груп стейкхолдерів, на яких може вплинути прийняте управлінське рішення.

Проте чи рівнозначно враховуються в системі обліку інтереси всіх груп стейкхолдерів? Відповідь на це питання можемо отримати визначивши чи забезпечується обліковою системою етичність інформації на підставі якої приймаються управлінські рішення.

#### Список використаної літератури:

1. *Боцян Т.В.* Етичність бізнесу в Україні крізь призму нефінансової звітності / *Т.В. Боцян* // Економічний часопис-XXI. – 2013. – № 3–4 (1). – С. 50–53. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado\\_2013\\_3-4\(1\)\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2013_3-4(1)_15).
2. *Изотов К.* По страницам английского журнала «Бухгалтерский учет для управления» / *К.Изотов* // Бухгалтерский учет. – 1969. – № 1. – С. 52–56.
3. *Колот А.М.* Корпоративна соціальна відповідальність: еволюція та розвиток теоретичних поглядів / *А.М. Колот* // Економічна теорія. – 2013. – № 4. – С. 5–26. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecte\\_2013\\_4\\_2](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecte_2013_4_2).
4. *Лаговська О.А.* Бухгалтерський облік для управління: гносеологічний та епістеміологічний конфлікти : монографія / *О.А. Лаговська*; за ред. *Ф.Ф. Бутинець* / Житомир. держ. технол. ун-т. – Житомир, 2011. – 344 с.
5. *Левитская Е.Н.* Роль бухгалтера в системе управления капиталистическим предприятием / *Е.Н. Левитская* // Бухгалтерский учет. – 1975. – № 10. – С. 68–71.
6. *Мальшев И.В.* Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / *И.В. Мальшев*. – М. : Финансы и статистика, 1981. – 263 с.
7. *Мухин А.Ф.* Бухгалтерский учет в промышленности США / *А.Ф. Мухин*. – М. : Финансы, 1965. – 276 с.
8. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета / *Я.В. Соколов*. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
9. *Bowen H.* Social responsibilities of the businessman / *H.Bowen* // Harper & Row. – N.Y, 1953.

10. Carroll A.B. A three-dimensional conceptual model of corporate performance / A.B. Carroll // *Academy of Management Review*. – 1979. – Vol. 4 (4). – P. 500.
11. Davis K. Can business afford to ignore social responsibilities? / K.Davis // *California Management Review*. – 1960. – Vol. 2 (3). – P. 71.
12. Schwartz M. Corporate social responsibility: a three-domain approach / M.Schwartz, A.Carroll // *Business Ethics Quarterly*. – 2003. – Vol. 13 (4). – P. 503–530.
13. Wells M.C. A revolution in accounting thought / M.C. Wells // *The Accounting Review*. – 1976, July. – Pp. 471–482.

**References:**

1. Bocjan, T.V. (2013), «Etychnist' biznesu v Ukraini kriz' pryzmu nefinansovoi' zvitnosti», *Ekonomichnyj chasopys-XXI*, No. 3–4 (1), pp. 50–53, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado\\_2013\\_3-4\(1\)\\_15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecchado_2013_3-4(1)_15)
2. Izotov, K. (1969), «Po stranicam anglijskogo zhurnala «Buhgalterskij uchet dlja upravlenija»», *Buhgalterskij uchet*, No. 1, pp. 52–56.
3. Kolot, A.M. (2013), «Korporatyvna social'na vidpovidal'nist': evolucija ta rozvytok teoretychnyh pogljadiv», *Ekonomichna teorija*, No. 4, pp. 5–26, available at: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecte\\_2013\\_4\\_2](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecte_2013_4_2)
4. Lagovs'ka, O.A. (2011), *Buhgalters'kyj oblik dlja upravlinnja: gnoseologichnyj ta epistemologichnyj konflikty*, monografija, in Butynec', F.F. (ed.), Zhytomyr. derzh. tehnol. un-t, Zhytomyr, 344 p.
5. Levitskaja, E.N. (1975), «Rol' buhgaltera v sisteme upravlenija kapitalisticheskim predprijatiem», *Buhgalterskij uchet*, No. 10, pp. 68–71.
6. Malyshev, I.V. (1981), *Teorija buhgalterskogo ucheta*, Finansy i statistika, Moskva, 263 p.
7. Muhin, A.F. (1965), *Buhgalterskij uchet v promyshlennosti SShA*, Finansy, Moskva, 276 p.
8. Sokolov, Ja.V. (2000), *Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta*, Finansy i statistika, Moskva, 496 p.
9. Bowen, H. (1953), *Social responsibilities of the businessman*, Harper & Row, N.Y.
10. Carroll, A.B. (1979), «A three-dimensional conceptual model of corporate performance», *Academy of Management Review*, Vol. 4 (4), pp. 500.
11. Davis, K. (1960), «Can business afford to ignore social responsibilities? », *California Management Review*, Vol. 2 (3), Pp. 71.
12. Schwartz, M. and Carroll, A. (2003), «Corporate social responsibility: a three-domain approach», *Business Ethics Quarterly*, Vol. 13 (4), pp. 503–530.
13. Wells, M.C. (1976), «A revolution in accounting thought», *The Accounting Review*, July, pp. 471–482.

БОЦЯН Тетяна Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри менеджменту і адміністрування Житомирського державного університету ім. Івана Франка.

Наукові інтереси:

- корпоративна соціальна відповідальність;
- нефінансова звітність;
- теорія ігор;
- етика бізнесу.

Тел.: (096) 931–89–29.

E-mail: botsian.tetiana@gmail.com.

Стаття надійшла до редакції 22.05.2017.