

**Т. В. Боцян**

кандидат економічних наук,
доцент кафедри менеджменту та адміністрування,
Житомирський державний університет імені Івана Франка, Україна
botsian.tetiana@gmail.com

ЕТИЧНІСТЬ БІЗНЕСУ В УКРАЇНІ КРИЗЬ ПРИЗМУ НЕФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Анотація. У статті визначено, що дедалі більше підприємств позиціонують себе як етичні, підтверджуючи це складанням нефінансової звітності. Проте аналіз якості звітів показав, що вони мають певні недоліки: 1) незрозумілість; 2) недостовірність; 3) приховування негативного досвіду; 4) нерівнюваність. На підставі проведеного дослідження у статті здійснено класифікацію вітчизняних підприємств за рівнем висвітлення етики бізнесу в нефінансовій звітності.

Ключові слова: етичність бізнесу, нефінансова звітність, корпоративна соціальна відповідальність.

Т. В. Боцян

кандидат экономических наук, доцент кафедры менеджмента и администрирования,
Житомирский государственный университет имени Ивана Франко, Украина

ЭТИЧНОСТЬ БИЗНЕСА В УКРАИНЕ СКВОЗЬ ПРИЗМУ НЕФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Аннотация. В статье определено, что все больше предприятий позиционируют себя как этические, подтверждая это составлением нефинансовой отчетности. Однако анализ качества отчетов показал, что они имеют следующие недостатки: 1) неясность, 2) недостоверность, 3) сокрытие негативного опыта, 4) несопоставимость. На основании проведенного исследования в статье осуществлена классификация отечественных предприятий по уровню освещения этики бизнеса в нефинансовой отчетности.

Ключевые слова: этичность бизнеса, нефинансовая отчетность, корпоративная социальная ответственность.

Tetyana Botsian

Ph.D. in Economics, Associate Professor, Zhytomyr State University named by Ivan Franko, Ukraine

ETHICS OF BUSINESS IN UKRAINE THROUGH THE PRISM OF NON-FINANCIAL REPORTING

Abstract. Introduction. The author made comprehensive consideration of business ethics in Ukraine from the philosophical and economic perspectives. The specifics of business ethics by examining the level of community awareness of non-financial reporting were generalized.

Results. The author states that more and more companies position themselves as ethical, confirming this by non-financial reports compilation. However, analysis of the reports quality showed that these reports have the following shortcomings: 1) non-clarity; 2) lack of credibility; 3) concealing of negative experiences; 4) non-comparison. It is found that in Ukraine only 19.35% of non-financial statements fully comply with the principles of information quality assurance.

The author **concludes** that all the firms by the coverage of business ethics in non-financial reporting can be divided into the following groups: amoral, conventionally moral, ethically relative and ethically universal. The first two groups of companies do not provide non-financial reporting, while the second two – provide. The companies searching the universal ethical approaches to business activity are the key force for sustainable development of the society, or the Aristotle's «polis autarky».

Key words: business ethics; non-financial statement; corporate social responsibility.

JEL Classification: A13, D83, M14

«Етика дозволяє пізнати, що належить робити, а від чого слід утриматися».
Аристотель

Постановка проблеми. Сьогодні зрозуміло, що лише впровадження ефективних у соціальному та моральному контекстах форм господарювання дозволить сформулювати сталі суспільство і забезпечити безперервну діяльність суб'єкта господарювання. Фактори економічної ефективності повинні істотно доповнюватися чинниками етичного, соціально та екологічного характеру.

Проте ставлення до етики бізнесу і методики її реалізації на практиці в сучасному суспільстві є неоднозначним. В Україні питання етичного бізнесу постало лише останнім часом, коли держава виявилася не в змозі виконати покладених на неї соціальних функцій. Відтак бізнес-структури, впроваджуючи у свою діяльність принципи етичного бізнесу, фактично почали переймати на себе повноваження держави. Саме тому, з одного боку, етична бізнес-діяльність сприяє вирішенню суспільних проблем і покращенню якості життя громад, але з другого боку, благодійні програми та акції можуть завальовувати справжні інтереси їх організаторів. Така неоднозначна ситуація й обумовлює актуальність нашого дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Роботи останніх років у сфері етичного бізнесу варто поділити на дві

групи: дослідження філософсько-соціологічного аспекту етичного бізнесу та дослідження економічних причин, процесів і наслідків етичного бізнесу.

До першої групи належать дослідження морального аспекту господарської діяльності, яким присвячені праці таких науковців, як Т. Глушко, А. Герасимчук, Е. Донченко, В. Пилипенко, З. Тимошенко, О. Цимбаленко, С. Шейко та ін. Наприклад, у контексті аналізу етичного бізнесу Н. О. Савранська виділяє дві моделі благодійності – «справжню» і «девіантну»: «Головною особливістю «справжньої» благодійності є те, що вона спрямована на благоотримувача (бенефіціарія), він так би мовити є її метою та центром. Натомість «девіантна» благодійність спрямована на самого благодійника, в такій ситуації вона виступає лише засобом для задоволення потреб самого благодійника («відкуп» від бідних, засобом розважитись та урізноманітнити своє життя, отримання суспільної поваги або певної психологічної користі)» [1, с. 5].

Друга група досліджень містить праці українських учених В. Вороб'я [2] і Р. Курінка [3]. Однак деякі автори звужують інформаційну наповнюваність нефінансової звітності, вказуючи на «необхідність розробки науково-об-

ґрунтованого методичного підходу до звітності про соціальну та екологічну відповідальність, що відповідає діючій практиці бухгалтерського обліку» [4, с. 65]. Ми не поділяємо такого підходу, адже чинна практика бухгалтерського обліку не враховує вимог менеджменту, на що вказують самі дослідники. Серед закордонних учених питаннями етики бізнесу займався Ф. Котлер (*Ph. Kotler*) [5], а безпосередньо проблемам етичності нефінансової звітності присвячено праці Е. Кохен (*E. Cohen*) [6], М. Бейкера (*M. Baker*) [7], С. А. Діпіази молодшого (*S. A DiPiazza Jr*), Р.Дж. Екклза (*R. J. Eccles*) [8].

Причина подібного поділу на групи полягає в тому, що вченими здебільшого не поєднувалися філософський та економічний підходи до етичного бізнесу, тож праці економічного і гуманітарного спрямування не перетиналися в цілях єдиного дослідження сучасного стану бізнесу в Україні.

Мета статті – комплексний розгляд питань етичного бізнесу в Україні з філософського та економічного ракурсів і визначення особливостей реалізації бізнес-етики на основі вивчення рівня інформування про неї спільноти за допомогою нефінансової звітності.

Об'єктом дослідження виступає система соціально й етично значущих принципів і нормативів діяльності в бізнесі. Оскільки рівень реалізації етичних принципів окремим суб'єктом господарювання найпростіше визначити шляхом порівняння з іншими суб'єктами, предметом дослідження виступає нефінансова звітність як засіб відображення етичних практик суб'єкта господарювання.

Інформаційною базою дослідження стали наукові праці вітчизняних та зарубіжних фахівців з питань філософії, етики, управління підприємствами, стратегічного управління економікою, матеріали науково-практичних конференцій, результати власних досліджень автора.

Основні результати дослідження. Свідомо абстрагуючись від філософського осмислення етики в рамках цієї статті, лише нагадаємо, що вперше термін «етика» з'являється у працях Аристотеля (*Aristotle*). Паралельно з етикою Аристотель досліджував і питання ведення господарювання. Саме ним було введено поняття «автаркія» – самодостатність при описі відносин між головою будинку й тими, хто там живе (членами родини та робітниками), які не є суто економічними, договірними, бо це відносини родинні, що передбачають заступництво, підпорядкування. Крім того, він говорив про автаркію поліса як аналога одночасно і біологічно самодостатньої живої істоти, і космосу, що вміщує все суще. Гармонійне об'єднання домогосподарств, на думку Аристотеля, повинно відповідати ідеалу автаркії. У такому сенсі поліс виступає також моральним цілим, а його самодостатність забезпечує моральна досконалість і здатність громадян до самореалізації. При цьому прагнення до примноження багатства, яке, за Аристотелем, не має природних меж, учений називав хрематистикою (*chremata*). У такому поєднанні мети та засобів, а також нескінченності потреб виражається протиприродний характер хрематистики, адже цілі господарювання не можуть бути необмеженими і безмірними, бо це суперечить упорядкованому автаркіїному полісу, підриває гармонію відносин.

Накладаючи філософію Аристотеля на сучасність, ми схилиємося до думки, що автаркію полісу варто розглядати як концепцію сталого розвитку суспільства у цілому та суб'єкта господарювання зокрема (рис.).

На розвиток суспільства впливає як етична поведінка одних суб'єктів господарювання, так і неетична поведінка інших (етика бізнесу та хрематистика). Хрематистика при цьому виражається в отриманні прибутку шляхом необмеженого споживання ресурсів. Етика в такому аспекті санкціонує мету бізнесу, визначає дію добра і корисності, тобто слугує засобом ведення бізнесу, а не навпаки.

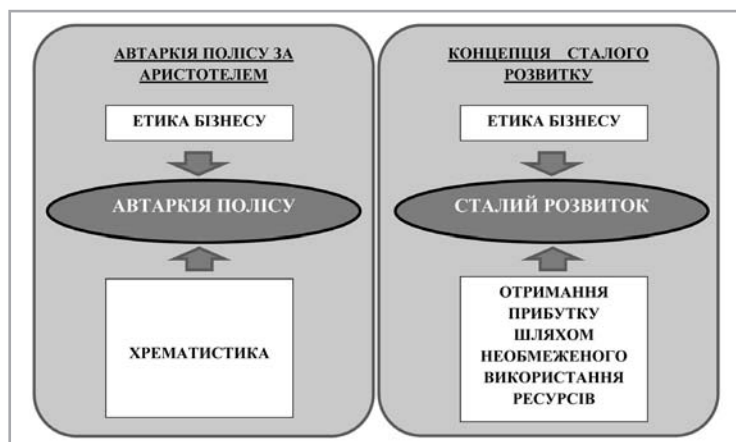


Рис. Порівняння автаркії полісу та концепції сталого розвитку

Джерело: Власна розробка автора

Нефінансова звітність є проекцією етичної діяльності підприємства, що обумовлює її інші назви: звіт про корпоративну соціальну відповідальність, звіт зі стійкого розвитку, звіт про корпоративне громадянство, звіт про вплив компанії на навколишнє середовище, звіт *EHS* (навколишнє середовище, здоров'я і безпека), соціальний звіт. У 2010 р. виникла концепція «інтегрованого звіту». Відповідно до неї у Південній Африці, наприклад, усі 450 компаній, акції яких котуються на біржі, повинні подавати щорічно інтегрований звіт або, подаючи фінансову звітність, пояснювати, чому вони цього не роблять. Подібний принцип діє і в Данії. Законодавчі вимоги до нефінансової звітності мають такі країни, як Голландія, Норвегія, Швеція, Великобританія, Німеччина. Проте в більшості країн відсутнє законодавче регулювання порядку складання нефінансової звітності.

Вітчизняні підприємства використовують різні назви для своїх звітів, оскільки нормативно це не регулюється.

Нефінансових звітів готується кожного року дедалі більше. І це не лише вітчизняна, а й глобальна тенденція. «За даними *KPMG*, – зазначає Ф. Котлер (*Ph. Kotler*), – опитування 250 найкращих глобальних компаній за версією «*Fortune*», проведене у 2002 році, показало, що кількість американських компаній, які звітують про корпоративну відповідальність, зростає» [5, с. 5].

Проте чи справді нефінансові звіти описують етичний бізнес і чи є вони самі етичними? Закордонні вчені говорять, що не завжди. Наприклад, Е. Кохен (*E. Cohen*), яка професійно займається аналізом нефінансової звітності, розмістила у своєму блозі дослідження «Фальшиві заяви у сталих звітах» [6]. У журналі «Етична корпорація» навіть вийшла стаття М. Бейкера (*M. Baker*) під назвою «Стала звітність – собака, який не кусається», де автор запитує: «Те, що компанії роблять фальшиві заяви про сталий розвиток, чи це не скандал? Чи цього ніхто не помічає?» [7]. Понад те, М. Бейкер зазначає, «що 50% інформації, яка міститься у стандартних звітах зі стійкого розвитку, нікого не цікавить. Це правда, від якої ми ховаємося. Але наявність цієї інформації робить неможливою спробу дістатися до речей, які люди дійсно вважають актуальними і цікавими» [7].

Отже, звіти, які публікуються за кордоном, назвати етичними досить важко, до того ж невідомо, чи є насправді етичним бізнес, що висвітлюється в неетичних звітах.

У зв'язку з такою ситуацією у світі нами було здійснено спробу проаналізувати нефінансову звітність вітчизняних підприємств. Центр розвитку КСВ в Україні опублікував на своєму сайті [9] нефінансові звіти українських компаній. Нами проведено дослідження якості цих звітів. Підприємства належать до різних галузей економіки та мають різний розмір. Вибірку можна вважати репрезентативною в рамках підприємств, що оприлюднюють нефінансову звітність.

Проаналізовану нефінансову звітність ми поділили на три види:

1. Звіт вільного формату (складається підприємством за самостійно розробленою структурою).

2. Комунікація про прогрес щодо виконання принципів Глобального договору ООН (готується членами Глобального договору ООН і вказує на виконання принципів цього документа).

3. *GRI* звіт (складається відповідно до Глобальної ініціативи зі звітності);

Оскільки представлена для аналізу звітність складена із дотриманням різних принципів, базою порівняння (об'єктом аналізу) стала якість поданих звітів.

Під якістю ми розуміємо сукупність властивостей нефінансового звіту, які визначають ступінь придатності його для використання за призначенням. Оскільки основне призначення нефінансової звітності – надання інформації стейкхолерам про компанію для прийняття ними рішень щодо подальшої діяльності, вважаємо, що якість нефінансової звітності визначається можливістю оцінки діяльності компанії на підставі інформації, яка представлена в нефінансовій звітності, та використання її для прийняття відповідних рішень щодо розвитку компанії.

Таким чином, якість звітності має визначатись якістю інформації, яка відображається в ній. Під якістю інформації (англ. *information/data quality*) ми розуміємо сукупність властивостей, що відображають ступінь придатності конкретної інформації або даних про об'єкти та їх взаємозв'язок, що відповідають потребам користувачів інформації. Для того щоб мінімізувати інформаційне навантаження на споживачів, інформація, яка міститься у нефінансовій звітності, повинна бути якісною.

Якість інформації – це фундаментальна умова прийняття правильних управлінських рішень і запорука якісного звіту. Якісна інформація повинна відповідати трьом основним критеріям: 1) цінність (орієнтація на користувача); 2) змістовність (орієнтація на прийняття оптимального управлінського рішення); 3) адекватність та належний формат (узгодженість з іншою інформацією про підприємство).

Найбільш повно вимоги до звітної інформації визначені Глобальною ініціативою зі звітності. Зазначимо, що вимоги до нефінансової звітності називають також «принципами складання звітності» або «принципами забезпечення якості представленої інформації». Суть цих принципів відповідає вимогам до інформації:

1. Зрозумілість (ясність) – інформація повинна надаватися таким чином, щоб бути зрозумілою і доступною для зацікавлених сторін.

2. Достовірність (надійність) – інформація має бути зібрана та систематизована таким чином, щоб можна було підтвердити її достовірність.

3. Баланс (превалювання сутності над формою) – інформація, відображена у звітності, повинна містити позитивні й негативні аспекти діяльності.

4. Зіставність (порівнюваність) – інформація мусить збиратися і повідомлятися систематично, щоб зацікавлені сторони мали можливість проводити аналіз змін у діяльності підприємства та у його відносинах з іншими підприємствами.

Саме ті вимоги, які забезпечують прозорість нефінансової звітності, аналізувалися нами у ході дослідження.

Додаткові дві ознаки – «точність» і «прив'язка до термінів» – ми визначали візуально, виходячи із наявності цифрової інформації. Такий метод аналізу обумовлений обмеженим обсягом даних та неможливістю їх зіставлення.

У ході дослідження нами використовувався порівняльний аналіз запропонованих звітів. Базою для порівняння стала інформація стейкхолдерів компанії, зокрема споживачів, засобів масової інформації, співробітників, та самої компанії. Окремі негативні випадки онлайн-критики до розгляду не бралися.

У результаті проведеного нами дослідження нефінансової звітності було виявлено основні порушення вимог щодо якості інформації, серед яких:

1. Незрозумілість. Наприклад, у двох звітах (або 6,5%) інформація викладена у вигляді посилання на сайти, що викликає питання відносно доцільності складання подібних звітів.

2. Недостовірність даних. Наприклад, ілюстрації у багатьох звітах не відповідають їх змісту, а окремі з них містять як релевантний, так і нерелевантний ілюстративний матеріал.

3. У звітах зазвичай не розміщується (не спростовується або не підтверджується) негативна інформація, яка існує в мережі Інтернет (4 звіти, або 13%, містять таку інформацію, 1 – умовно містить, оскільки інформація не стосується самого підприємства, 4 звіти такої інформації взагалі не містять, щодо решти негативна інформація в мережі відсутня).

4. Непорівнюваність. Дані, наведені у нефінансових звітах, є непорівнюваними, а отже, висновувати про те, краще чи гірше спрацювало підприємство в поточному році порівняно із попереднім, неможливо (22 звіти, або 71%).

Таким чином, лише 19,35% нефінансових звітів повною мірою відповідають принципам забезпечення якості представленої інформації (шість випадків). У решті звітів спостерігається недотримання одного із чотирьох вказаних принципів.

Проте той факт, що підприємства висвітлюють свій бізнес у нефінансовій звітності, вже є позитивним. Їх, з точки зору етичності бізнесу, можна назвати етично-універсальними або етично-релятивними.

Етичний універсалізм передбачає постійне дотримання етичних норм, пошук універсальних, незалежних від ситуації цінностей, пропаганду етики бізнесу. За результатами проведеного аналізу, до таких підприємств варто віднести аудиторську фірму «Ернст енд Янг», компанії «Тетра Пак», «АрселорМіттал», «Галнафтогаз», «*Carlsberg Ukraine*», страхову компанію «Оранта».

Етичний релятивізм – виправдання дій економічної ситуацією, ототожнення моральності й аморальності. Серед підприємств, які відносяться до цієї групи, перш за все, слід назвати ті, які у своїх у нефінансових звітах уникають негативної інформації, що міститься в мережі Інтернет.

Підприємства, які не подають нефінансову звітність, своєю чергою, можна поділити на аморальні (намагаються отримати прибуток лише в короткостроковому періоді, порушують законодавчі акти) та умовно моральні, що ігнорують етичні засади, дотримуючись утилітарних цінностей. За шкалою дотримання рівня етичності ведення бізнесу від 0 до 1 (0 – недотримання етики бізнесу, 1 – абсолютне її дотримання), підприємства можна класифікувати від аморальних до етично-універсальних.

Висновки. Таким чином, підприємства у частині висвітлення етики бізнесу в нефінансовій звітності, на нашу думку, варто поділяти на такі групи:

1) аморальні (намагаються отримати прибуток лише в короткостроковому періоді, порушують законодавчі акти);

2) умовно моральні (дотримуються утилітарних цінностей, діючи в межах законодавчих актів);

3) етично-релятивні (виправдовують свої дії економічною ситуацією, ототожнюють моральність та аморальність);

4) етично-універсальні (постійно дотримуються етичних норм, здійснюють пошук універсальних цінностей, незалежні від ситуації, пропагують етику бізнесу).

Перші дві групи підприємств не подають нефінансової звітності, тоді як другі дві – подають.

Як показує проведене дослідження, лише 19,35% підприємств України постійно дотримуються етичних норм, здійснюють пошук універсальних цінностей, пропагуючи етику бізнесу, і саме вони є запорукою сталого розвитку суспільства, або «автаркції полісу» – за Аристотелем.

Подальші дослідження у цьому напрямі, на нашу думку, мають бути пов'язані із вивченням питання щодо обов'язковості верифікації нефінансової звітності з метою забезпечення її якості.

Література

1. Етико-філософський аналіз благодійності : автореф. дис. ... канд. філософ. наук / Н. О. Савранська ; Київ. нац. ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2008. – 15 с.
2. Воробей В. Нефінансова звітність: інструмент соціально відповідального бізнесу / В. Воробей, І. Журовська. – К. : ФОП Костюченко О. М., 2010. – 77 с.
3. Курицько Р. Н. Осваиваем КСО: просто о сложном / Р. Н. Курицько – К. : Издательство «Журнал «Радуга», 2011. – 204 с.
4. Грицишен Д. О. Соціальна та екологічна діяльність підприємств: напрями розкриття бухгалтерської інформації [Електронний ресурс] / Д. О. Грицишен, А. П. Дикий // Вісник Житомирського державного технологічного університету: Серія «Економічні науки». – 2011. – № 1. – С. 63–68 – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdu_econ/
5. Котлер Ф. Корпоративна соціальна відповідальність. Як зробити якомога більше добра для вашої компанії та суспільства / Ф. Котлер, Н. Лі ; пер. з англ. С. Яринич. – К. : Стандарт, 2005. – С. 302.
6. Cohen E. False Claims in Sustainability Reports [Electronic recourse] / E. Cohen. – Accessed mode : <http://csr-reporting.blogspot.com/2012/11/false-claims-in-sustainability-reports.html>
7. Baker M. Sustainability reporting – the dog that didn't bark [Electronic recourse] / M. Baker. – Accessed mode : <http://www.ethicalcorp.com/users/mallen-baker>
8. DiPiazza S. A, Jr. and Eccles R. G. Building Public Trust. The Future of Corporate Reporting / Samuel A DiPiazza, Jr. and Robert G. Eccles. – John Wiley & Sons, 2002. – 192 p.
9. Офіційний сайт Громадської організації «Центр розвитку

корпоративної соціальної відповідальності в Україні». – <http://www.csrinfo.org.ua>

Стаття надійшла до редакції 08.02.2013

References

1. Savranska, N. O. (2008). *Ethical and Philosophical Analysis of Charity (Ph.D. dis. thesis)*. Kyiv National University named by Taras Shevchenko, Kyiv, Ukraine (in Ukr.).
2. Vorobey, V., & Zhurovska, I. (2010). *Non-financial statement as an instrument of social responsible business*. Kyiv: Kostyuchenko O.M. Publish. (in Ukr.).
3. Kurinko, R. (2011). *Studying CSR: simply about the sophisticated*. Kyiv: Magazine «Rainbow» Publisher (in Rus.).
4. Grytsyshen, D., & Dykyi, A. (2011). Social and environmental activities of enterprises: disclosure of accounting information trends. *Herald of the Zhytomyr State Technological University, 1*, 63-68 (in Ukr.).
5. Kotler, Ph., & Lee, N. (2005). *Corporate Social Responsibility: Doing the Most Good for Your Company and Society* (S. Yarynych, Trans.). Kyiv: Standart (in Ukr.).
6. Cohen, E. (2012). *False Claims in Sustainability Reports*. Retrieved from <http://csr-reporting.blogspot.com/2012/11/false-claims-in-sustainability-reports.html>
7. Baker, M. *Sustainability reporting – the dog that didn't bark*. Retrieved from <http://www.ethicalcorp.com/users/mallen-baker>
8. DiPiazza, Samuel A, & Jr. and Eccles, Robert G. *Building Public Trust. The Future of Corporate Reporting*. John Wiley & Sons.
9. *Centre for Corporate Social Responsibility Development: official web-page*. Accessed at <http://www.csrinfo.org.ua>

Received 08.02.2013

**Dear Sirs, we offer You to publish Your articles in
The Economic Annals–XXI Journal!**

Let us introduce You the leading Ukrainian Research Journal The Economic Annals-XXI.
The Journal was founded in 1996.

Founders of the Journal: **Institute of Society Transformation &
Institute of World Economy and International Relations of the NAS of Ukraine**

The Economic Annals-XXI Journal is recognized in Ukraine and abroad research edition. Research articles of leading Ukrainian, Russian and other foreign scientists, postgraduate students and doctorates, heads of state and local authorities, materials of research conferences and seminars, reviews on research monographs, etc. are regularly published in this Journal.

The Economic Annals–XXI Journal is included into international indexation databases:

- 1) Index Copernicus, Poland;
- 2) Ulrich's Periodicals Directory, Great Britain, the USA;
- 3) EBSCOhost, the USA;
- 4) Central and Eastern European Online Library (C.E.E.O.L.), Germany;
- 5) Russian Index of Science Citation (RISC), Russia;
- 6) GESIS Knowledge Base of Social Sciences in Eastern Europe, Germany.

Your research articles on economic and political issues could be published in The Economic Annals–XXI Journal in Ukrainian, Russian, English or Polish languages.

Detailed information about the Journal, Editorial Board and also Requirements to the research articles
You could find at our web-site:

<http://soskin.info/en/material/1/about-journal.html> (in English)

If You have any questions, please, don't hesitate to contact
Dr Antonina Matviychuk, Editor-in-Chief of The Economic Annals-XXI Journal,
Executive Director of Institute of Society Transformation
via e-mail: antonina_matviychuk@i.ua