

В.М. Савченко, доц., канд. екон. наук, Л.В. Кононенко, доц., канд. екон. наук, А.П. Бегун, канд. тех. наук

Кіровоградський національний технічний університет

Проблеми формування та дотримання норм професійної етики бухгалтера

Стаття присвячена проблемам формуванню та механізму реалізації норм професійної етики бухгалтерів в Україні та закордоном. Досліджено сутність професійної етики бухгалтера, розглянуто правове поле формування норм професійної етики, досліджено взаємозв'язок категорій «місія – кодекс - вчинки».

професійна етика бухгалтера, Кодекс етики Міжнародної Федерації бухгалтерів, норми професійної етики, правове поле, філософські аспекти норм професійної етики

Будь-яка професія вимагає етичних норм поведінки, оскільки кожна людина, що займається тією або іншою діяльністю, значною мірою зацікавлена в довірі суспільства до результатів цієї діяльності і високій якості своїх послуг, а відповідно і високій оцінці суспільством результатів своєї діяльності.

На ринку праці стосовно фахівців з обліку та аудиту в Україні спостерігаються суперечливі тенденції: так, наявна значна кількість дипломованих фахівців, що зареєстровані як безробітні, одночасно із наявністю та зростанням попиту на фахівців - бухгалтерів (аудиторів) високого рівня кваліфікації, які здатні до адаптації у сучасному глобальному суспільстві та готові до рішень та вчинків з високим рівнем соціальної відповідальності.

Прищеплення норм професійної етики та контроль їх дотримання у сучасному розвиненому суспільстві традиційно покладено на професійні організації. Відповідно в Україні місією Федерації Професійних Бухгалтерів та Аудиторів України (ФПБАУ) декларовано захист інтересів її членів та сприяння росту довіри громадськості до високої якості їх професійних послуг; розробка і впровадження національних стандартів і практики бухгалтерського обліку і аудиту, що базуються на міжнародних стандартах; створення Кодексу професійної етики та здійснення контролю за його дотриманням; підвищення рівня професійної освіти.

Рада Федерації 26 березня 2004 року прийняла рішення, згідно якого Федерації Професійних Бухгалтерів та Аудиторів України (ФПБАУ) визнає та приєднується до Кодексу етики Міжнародної Федерації бухгалтерів (МФБ). Але, незважаючи на ці організаційні заходи проблема дотримання норм професійної етики фахівцями з обліку та аудиту в Україні залишається невирішеною, що обумовлено низкою об'єктивних (низький рівень культура бізнесу, високий рівень тіньової економіки, нестабільне правове поле, тощо) та суб'єктивних (недостатній рівень дослідження методології професійної етики та освітньої підготовки за цим напрямом) чинників. У цьому зв'язку, важливою компонентою підготовки фахівців з обліку і аудиту є прищеплення норм професійної етики, що обумовлює необхідність впровадження відповідних курсів до навчального процесу. Також потребує подальших досліджень проблематика сутності професійної етики бухгалтера з врахуванням філософського та прикладного аспектів, а

також організаційні і методичні складові формування норм професійної етики бухгалтера та аудитора та організаційного забезпечення їх дотримання.

Грунтовне дослідження філософських аспектів професійної етики проведено Баштановським В.І., Согомоновим Ю.В. та іншими науковцями [8] як виду прикладної етики. Дослідження проблематики історії розвитку професії бухгалтера з врахуванням етичного аспекту присвячені праці сучасних науковців, таких як Ф.Ф. Бутинець, С.Я. Зубілевич, М.Ю. Медведєв, А.Ю. Редько, Я.В. Соколов та інші; наукове та організаційно – методичне забезпечення сертифікації вітчизняних бухгалтерів (обов'язковою складовою якої є норми професійної етики) розробляють серед інших такі вітчизняні науковці як С.Ф. Голов, В.М. Жук. Ці дослідники здійснили значний доробок до вирішення проблем пов'язаних з теорією та впровадженням у практику норм професійної етики бухгалтера і аудитора.

Проте наявність низки проблем обумовлює необхідність подальших досліджень питання взаємозв'язку таких складових професійної етики як місія, кодекс та вчинки з врахуванням специфіки бухгалтерської професії, а також дослідження організаційних аспектів формування і реалізації норм професійної етики бухгалтерів.

Відповідно, за мету даної публікації поставлено з'ясування сутності професійної етики, дослідження взаємозв'язку таких категорій як місія, кодекс, вчинки відповідно до прикладних аспектів професійної етики бухгалтера, а також обґрунтування ролі та визначення доцільних форм прищеплення норм професійної етики в процесі підготовки фахівців з обліку та аудиту у вищій школі.

Дослідники сутності та чинників виникнення поняття професійна мораль (етика) визначають, що майже всі види людської діяльності регулюються визначеними моральними нормами, але професії, крім цього характеризуються ще й місією (призначенням). Нам імпонує розмежування трудової моралі, де механізм моральної регуляції формується лише на базі моралі індивідуума і професійної моралі, де моральні цінності ґрунтуються на базі формування професійної свідомості конкретних трудових груп. У цьому зв'язку професійна етика може мати місце якщо є професійні трудові групи. Професійна етика має відображати позицію людей саме цієї професії. Нам вважаються цікавими два з розглянутих науковцями, що досліджують філософський аспект професійної етики, варіантних підходи.

За першим - професійна етика відображає позицію людей, які безпосередньо виконують професійні функції, а прикладна – позицію людей, що знаходяться поза професією, але торкається надпрофесійних інтересів. А саме, професійна етика – для професії, прикладна – для всіх, хто поза межею професії, але безпосередньо зацікавлений у результатах діяльності представників цієї професії. За цим підходом прикладна етика безпосередньо пов'язана з формою регулювання діяльності професії зовні.

За альтернативним підходом - прикладна етика безпосередньо пов'язана з професійною, але не тотожна їй. А саме професійна етика конкретизує загальні моральні вимоги відносно особливостей професії, її предметом є передусім правила поведінки, а предметом прикладної етики є конкретні моральні ситуації.

На нашу думку, професійна поведінка безпосередньо пов'язана з дотриманням професійної моралі. Саме відповідно з призначенням професії – місією - необхідно розглядати професійну етику.

Етичні моральні норми є загальними для членів суспільства поза професійною приналежністю, але професійна етика визначається у відповідності з потенційними етичними проблемами обумовленими функціонуванням професійного середовища в соціумі. Зокрема, неоднозначні і актуальні етичні проблеми в сучасному бізнесі пов'язані з тим, що з одного боку бухгалтер як посадова особа реалізує комунікаційні

функції (підприємство – держава; підприємство – власники, інвестори; адміністрація підприємства – наймані працівники тощо). Всі зазначені вище суб'єкти мають інтереси, здебільшого суперечливі.

Професійне призначення (місія професії) бухгалтера, в першу чергу, це інформаційне забезпечення всіх учасників господарської діяльності неупередженою об'єктивною та добросовісною інформацією про стан активів та капіталу, а також виробничого та фінансового менеджменту стосовно господарських процесів та їх результатів відповідно з інформаційними запитами.

Соколов Я.В. [4] при дослідженні проблематики достовірності та добросовісності інформації зазначає відмінність достовірності від істинності. Цей науковець зазначає, що інформація є достовірною, якщо більшість членів суспільства має ясне і свідоме її сприйняття, яке не викликає сумніву. Бухгалтерська інформація і її сприйняття є достатньо суб'єктивними.

Важливою економічною категорією є категорія «фінансовий результат». Квантифікація, тобто обчислення фінансового результату здійснюється в системі бухгалтерського обліку, що є його функціональним завданням. Боналумі Ф. А. (1832-1904) – представник тосканської школи бухгалтерського обліку. Цей науковець визначав бухгалтерський облік як сукупність протилежних інтересів, що утворюють господарську одиницю, обіймає категорії осіб з протилежними інтересами: господаря – з одного боку, третіх осіб – з іншого. Боналумі Ф. А. розглядав цільову спрямованість обліку як виявлення економічних та юридичних наслідків здійснених господарських операцій. У цьому зв'язку місією бухгалтерського обліку є встановлення норм управління господарством на підставі інформації про його діяльність. Цей видатний науковець зазначав зокрема, що категорія «фінансовий результат» - є категорією абстрактною, а його величина залежить безпосередньо від методології, що прийнята для обчислення. У цьому зв'язку, Соколов Я.В., щодо представлення бухгалтерської інформації зазначає можливість існування чотирьох варіантів.

Перший варіант – ідеальний. Як і всі ідеали є таким, якого мають прагнути, але досягти майже неможливо.

За другим варіантом – дані зібрані добросовісно, але вони не достовірні. За такої ситуації приймати дієве рішення неможливо, так як наслідки можуть бути негативні. Така інформація містить у собі елементи фальсифікації.

Третій варіант – дані складені не добросовісно, але вони достовірні. Це випадок коли бухгалтер впевнений, що вимоги нормативних документів не дозволяють правильно відобразити економічну інформацію в звітності (за сучасними підходами це є вуалізацією).

Четвертий варіант – приведені дані не достовірні і не добросовісні (мають місце як вуалізація, так і фальсифікація). У цьому випадку результати будуть також недостовірними.

Потенційна можливість отримання інформації за різними варіантами зумовлює необхідність користувачам бухгалтерської інформації ідентифікувати отримані дані про факти господарського життя, з одним із наведених варіантів.

Таким чином, за Соколовим Я.В., з позицією якого ми абсолютно згодні, добросовісною та достовірною інформація є, якщо вона наближається до рівня, що є необхідним і достатнім для свідомого прийняття рішення. У цьому зв'язку, сучасне правове поле спрямоване на мінімізацію ризиків представлення недобросовісної та суб'єктивної інформації, що забезпечується шляхом стандартизації ведення обліку та формування звітності, одночасно регламентація облікових процедур має обмежений характер і припускає можливість на рівні суб'єкта господарювання приймати альтернативні рішення в межах облікової політики.

У сучасному світі з розширенням завдань бухгалтерського обліку (забезпечення інформацією процесу перерозподілу ресурсів на макрорівні) місія представників професії «Облік та аудит» стає більш вагомюю.

В умовах впровадження Податкового кодексу в Україні посилюється зв'язок між фінансовим обліком та формуванням податкових наслідків, що також підвищує вимоги до поєднання фахових і морально – етичних норм представників професії напряму «Облік і аудит».

Таким чином, саме дотримання норм професійної етики спрямоване на забезпечення реалізації професійної місії – представлення користувачам добросовісної та достовірної інформації за умови наявності суперечливості інтересів суб'єктів господарської діяльності.

У сучасних умовах бізнесового середовища України (не виважена фіскальна політика держави, низький рівень податкової культури, нерозвинений фондовий ринок, соціальні проблеми, зокрема надмірна диференціація доходів населення та розшарування суспільства, поряд з тенденціями глобалізації облікових норм та процедур) посилюється різноспрямованість інтересів членів суспільства – зокрема і користувачів облікової інформації, суттєво зростає необхідність відпрацювання та формалізації норм професійної етики.

Кодекси професійної етики прийняті в багатьох країнах як далекого так і близького зарубіжжя. Етичний кодекс (атрибут професії, який сприяє перетворенню професійної спільноти в автономну професійну корпорацію, що є одним з інструментом її самоврядуванню. В зв'язку з цим дискутується проблематика сутності професійних кодексів. Основним питанням є «що є кодекс?», або правила «добра», або «інструкція з техніки безпеки» [6]. Також спрямування зусиль професійних суспільних організацій на захист тих представників професії, які постраждали в наслідок неправомірних дій адміністрації саме при дотриманні ними норм професійної етики.

Є певна суперечливість в нормах професійної етики та вимог етики міжособистих стосунків, що є актуальним для співвідношення професійної етики бухгалтера та менталітету міжособистих стосунків населення пострадянського простору.

Таким чином, своєчасним та доцільним є той факт, що 30 червня 2006 року набрав чинності Кодекс Етики Професійних Бухгалтерів, але само по собі прийняття Кодексу не стало рішенням проблеми. В умовах правового нігілізму, низької культури бізнесу, підготовка бухгалтерів високої кваліфікації потребує прищеплення норм професійної етики на всіх етапах навчання.

Більшість фахівців, що досліджують дану проблематику [7] визначають необхідність впровадження до програм підготовки фахівців з «Обліку та аудиту» вищої кваліфікації компоненти «Професійна етика». Так, доцільним є включення до Освітньої Кваліфікаційної Характеристики Магістра відповідного розділу, а до навчальних планів - курсу «Професійна та прикладна етика»; включати проблематику, пов'язану з професійною етикою в завдання на курсові та дипломні роботи з фахових дисциплін з метою підготовки майбутніх фахівців до рішення етичних проблем в професійному житті, культивування ідей та цінностей професійної прикладної етики бухгалтера та аудитора.

Список літератури

1. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку : [навч. посібн. для студентів ВНЗ спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» в 2-х частинах. Частина 1; 2-е вид., доп. і перероб.] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: Рута, 2001. – 512 с.
2. Голов С.Ф. Про сертифікацію бухгалтерів / С.Ф. Голов // Баланс. – 2002. – № 43. – С. 26.
3. Медведєв М.Ю. Бухгалтерський учет для починаючих. – СПб.: Питер, 2004. – 107 с.
4. Соколов Я.В. Достоверность и добросовестность составления бухгалтерской отчетности / "Бухгалтерский учет", N 12, 1999.
5. Соколов Я.В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века / "Бухгалтерский учет", N 12, 2001.
6. Баштановський В.И., Согомонов Ю.В. Этика профессии: миссия, кодекс, поступок / Монография / Тюмень: НИИ прикладной этики ТюмГНГУ, 2005. -378 с.
7. Кодекс Етики Професійних Бухгалтерів 2006. Міжнародної Федерації Бухгалтерів/ Перекл. З англ. за ред. С.Я. Зубілевич/ - К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2007 – 104 с.
8. Кодекс етики професійних бухгалтерів: досвід, реалії, перспективи К 67. Доповіді на Міжнародній конференції 31 травня – 1 червня 2007 р. – К.:ФПБАУ, 2007. – 168с.

В. Савченко, Л. Кононенко, А. Бегун

Проблемы формирования и соблюдения норм профессиональной этики бухгалтера

Статья посвящена проблемам формированию и механизму реализации норм профессиональной этики бухгалтеров в Украине и за границей. Исследована сущность профессиональной этики бухгалтера, рассмотрено правовое поле формирования норм профессиональной этики, исследована взаимосвязь категорий «миссия - кодекс - поступки»

V. Savchenko, L. Kononenko, A. Begun

Problems of formation and adherence to professional ethics of accountants

Paper is devoted to problems of formation and the mechanism for implementation of the norms of professional ethics of accountants in Ukraine and abroad. Investigated the nature of professional ethics accountant, reviewed the legal field of formation of professional ethics, investigated the relationship of the categories "mission - Code - deeds".

Одержано 14.10.11