

*Бабаева Зоя Шапиулаховна,
к.э.н., доцент кафедры «АХД и аудит»,
ГАОУ ВО «Дагестанский государственный институт народного
хозяйства»*

Развитие профессиональной этики бухгалтера

Бухгалтерский учет становится наукой. Успешно развивалась практическая доктрина учета (счетоводство), возникла и наука о нем (счетоведение). Создатель философской теории учета Д. Росси (1845–1921) указывал, что счетоведение и счетоводство выступают хранителями экономических интересов общества, указывают опасности и способы их устранения, разоблачают злоупотребления, диктуют средства их предупреждения и пресечения. Повышение значимости бухгалтерской профессии в обществе требовало от бухгалтеров соблюдения определенных правил поведения. Но в то время профессия бухгалтеров формировалась случайно, бухгалтерами становились лица, по каким-то причинам «забредшие в сады учета» (прежде всего математики, врачи, школьные учителя и юристы, такие как Пачоли, Ван Стевин, Кардано и другие, для кого занятие бухгалтерией было вынужденным время препровождением) или сугубые практики, для которых вся наука сводилась к тому, что сверху или внизу текста надо ставить дату.

Развитие хозяйственной деятельности требовало и развития определенных форм контроля за качеством учетной информации. С середины XIX в. распространение акционерных обществ и изменения в налогообложении привели к резкому усилению налогового законодательства и повышению роли аудиторов. Следствием этого было появление в 1854 г. в Англии (г. Эдинбург) института контролеров (аудиторов). Для английских ревизоров подлинная бухгалтерия предполагала изучение психологии людей, работающих в бухгалтерии и на предприятии. По мнению А.Т. Ватсона, для выявления фальсификации учета необходимо в числе прочих такое условие, как анализ взаимоотношений сотрудников проверяемого предприятия. Например, если бухгалтер покупает товары в том магазине, в котором работает, то это неизбежно ставит его «в обязательные отношения с материально ответственными лицами, и, следовательно, на данном предприятии сила бухгалтерского контроля слабеет». До сегодняшнего времени независимость бухгалтеров от работодателей является объектом исследования аудитора в ходе выявления фактов мошенничества в деятельности предприятия. По примеру английских аудиторов 14 августа 1884 г. в Германии возникает институт бухгалтеров-ревизоров¹ (подобные институты не без влияния немецкой традиции были организованы в Христиании (Осло), Вене, Будапеште, Цюрихе, Риге, Гельсингфорсе). Институт существовал на средства банков и отражал интересы крупного финансового капитала. Бухгалтера-ревизора называли *трейгендер*. Институт ревизоров способствовал формулированию этических требований к лицам

этой профессии: «Ревизор должен избегать всего того, что производит впечатление, как будто его мнение и система единственно правильны; он не должен превращать мелкие ошибки в государственные преступления, если в общем в работе была проявлена требуемая тщательность и добросовестность; он должен спокойно выслушать взгляды и мнения других, даже если они противоречат его собственному мнению, так как не всегда бывает, что вычитанное и изобретенное в кабинетах или одобренное на других предприятиях может считаться необходимым и правильным для введения в собственном предприятии. Не всегда благополучие предприятия и гарантия его правильного ведения зависят от составления и применения новых формуляров». Наиболее активно моральные принципы в бухгалтерском учете начали развиваться с конца XIX в., когда на предприятиях появились крупные бухгалтерские службы и образовалась сеть аудиторских фирм. Отношения между бухгалтерами, аудиторами, административными органами, клиентами приобретали широкий размах. Развитие таких отношений привело к необходимости обобщить моральные принципы учетных работников и, как следствие, создать этический кодекс бухгалтера.

Первый бухгалтерский кодекс был принят в начале XX в. В 1905 г. Американская ассоциация публичных бухгалтеров (*American Association of Public Accountants*, *AAPA*)¹ приняла этические правила. В 1906 г. Американская ассоциация бухгалтеров образовала Комитет по этике, в функции которого входил разбор жалоб, поступающих на членов ассоциации. Первые пять правил профессиональной этики, разработанные этим комитетом, уже в 1907 г. вошли в свод моральных законов ассоциации. Впоследствии этический кодекс неоднократно уточнялся, дополнялся и систематизировался. Впервые предложение о разработке кодекса профессионального поведения лиц счетной профессии выдвинул Роберт Хайстер Монтгомери (1872–1953) – американский бухгалтер, создатель современного аудита. Однако основоположником современной профессиональной бухгалтерской этики можно считать Джона Ленсинга Кэрри (1900–1984) – активного деятеля Американского института сертифицированных публичных бухгалтеров (*AICPA*). Его основные труды: «Профессиональная бухгалтерская этика» (*Professional Ethics of Public Accounting*) (1946), «Профессиональная этика присяжного бухгалтера» (*Professional Ethics of Certified Public Accountants*) (1956), «Этические стандарты бухгалтерской профессии» (*Ethical Standards of the Accounting Profession*) (1966). Все эти книги посвящены моральному аспекту бухгалтерской профессии, проблемам разрешения сложных этических вопросов, с которыми приходится сталкиваться современному бухгалтеру. Основным смыслом этой этики связан с известным требованием Гиппократ (460–377 до н.э.): «Не навреди». Моральные правила по этому принципу образовывали Кодекс. Нравственные принципы деятельности бухгалтеров и аудиторов Д. Кэрри сформулировал следующим образом:

1. Бухгалтер должен действовать открыто и честно.
2. Бухгалтер должен быть объективным, т.е. проводить в жизнь свое мнение, а не мнение людей, стоящих над ним.

3. Бухгалтер должен представлять свои профессиональные услуги с надлежащей тщательностью, компетентностью и старанием. Поэтому в его непосредственные обязанности входит постоянное поддержание своих профессиональных знаний и навыков на высоком уровне. В 1916 г. преобразована в Американский институт сертифицированных публичных бухгалтеров.

4. Бухгалтер и работодатель должны нести солидарную ответственность за искажение отчетности. Бухгалтер не имеет права советовать работодателю, как совершить правонарушение и скрыть их следы.

5. Бухгалтер не должен получать премию или доплату за полученные финансовые результаты деятельности компании.

6. Бухгалтер должен хранить профессиональную тайну о делах работодателя. Уход с работы не освобождает бухгалтера от этой обязанности.

7. Все действия бухгалтера должны поддерживать безупречную репутацию его профессии и не дискредитировать ее. Интерес к этическим проблемам не случаен с точки зрения как науки, так и практики. Научная трактовка бухгалтерского учета привела многих американских исследователей к убеждению, что учетные данные отражают интересы лиц, занятых в хозяйственных процессах, и, следовательно, учетная информация раскрывает психологию агентов и корреспондентов предприятия. Р.Л. Уаттс и Л.Д. Циммерман сделали еще один шаг в этом направлении: они выдвинули идею о том, что все теоретические концепции в области бухгалтерского учета преследуют только одну цель – оправдать интересы власть имущих. Возражая им, К.В. Пеанселла и Д.Д. Вильямс (Австралия) подчеркивали, что, если подобное утверждение было бы правильным, то власть имущие финансировали бы и оплачивали тех бухгалтеров, которые изобретают сложные теоретические конструкции. Но жизнь это не подтверждает, а следовательно, по крайней мере теоретические конструкции носят бескорыстный характер. И хотя в бухгалтерских журналах печатают чистую науку, непонятную бухгалтерам-практикам, это связано не с оправданием политики предпринимателей, а только с тем, что университеты предпочитают фундаментальные исследования, так называемую свободную науку, и их библиотеки выписывают журналы академического, а не прикладного характера. Несмотря на то, что отчуждение между теоретиками и практиками становится все больше, теряется взаимопонимание, теоретиков нельзя обвинять в корыстных наклонностях. Более существенно то, что и те, кто был занят счетоводением, и те, кто работал в области счетоводства, все время сталкивались с какими-то моральными коллизиями. Не случайно Вильям Рипли обращал внимание бухгалтеров на то, что собственники и администраторы должны действовать согласно требованиям закона и морали. При этом, подчеркивал Колер, бухгалтер должен проводить в жизнь свое мнение, а не мнение людей, стоящих над ним и около него. Все это привело к созданию Кодекса профессиональной этики, принятого Американской ассоциацией бухгалтеров (ААА) в 1987 г. В основу кодекса легли разработанные Д. Кэрри моральные принципы для бухгалтеров. Введение

Кодекса профессиональной этики укрепило статус бухгалтера и увеличило спрос на его услуги. В настоящее время он является наиболее распространенным в США. В настоящее время этические стандарты продолжают совершенствоваться и переоцениваться с учетом возрастающих потребностей общества в достоверной и объективной бухгалтерской информации. Вслед за США этические кодексы бухгалтера стали выпускаться во многих странах. Эти документы различаются степенью детализации и интерпретации отдельных положений: возможность совмещения учетной и аудиторской работы у одного и того же клиента, допустимая глубина семейных отношений, понятие косвенных финансовых интересов бухгалтерской фирмы и клиента и т.п.

Следует отметить, что и становление аудиторской профессии выдвинуло много вопросов, связанных с профессиональными обязанностями и правилами поведения аудиторов. Наиболее актуальные этические проблемы были впервые сформулированы в постулатах аудита. Первые постулаты были выдвинуты в 1961 г. двумя видными исследователями – Р.К. Маутцем и Х.А. Шарафом. Они утверждали, что мнение аудитора зависит только от его компетенции. Однако очевидность данного постулата часто ставится под сомнение. Главное возражение сводится к тому, что аудитор, получая деньги от проверяемого, уже не может быть независимым. Противопоставляя свою точку зрения западным ученым, Я.В. Соколов сформулировал другой постулат: «Мнение аудитора зависит от его интересов. Аудитор – человек, и у него всегда есть свои профессиональные, моральные и материальные интересы. Более того, именно потому, что аудитор человек, его интересы иногда могут приобретать иррациональный характер. Во всяком случае, профессиональные и моральные интересы требуют от аудитора полной объективности в выводах и независимости в суждениях. Напротив, материальные интересы и иррациональные мотивы могут заставить аудитора отклониться от этических принципов, например, соблазнить аудитора на выбивание слишком большого гонорара, получение подарков, каких-то иных знаков внимания со стороны заинтересованных лиц, правда, можно надеяться и на совесть аудитора. Однако пробуждение совести случается намного реже, чем хорошая аудиторская проверка». *Каковы предпосылки развития моральных норм в бухгалтерской профессии?*

Политика в области учета и аудита в международном контексте в значительной степени определяется Международной федерацией бухгалтеров (МФБ). В настоящее время МФБ объединяет профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов из 118 стран мира. Миссия МФБ, изложенная в ее Конституции, заключается во «всемирном развитии и усилении позиций бухгалтерской профессии, руководствующейся гармонизированными стандартами с целью предоставления высококачественных услуг в интересах общества». В рамках МФБ решением проблем, связанных с профессиональной этикой и унификацией норм профессионального поведения, занимается Комитет по этике². В сферу его деятельности входят разработка профессиональных этических норм, выпуск этических публикаций и

руководств, активное продвижение этических принципов профессиональной деятельности среди членов МФБ и профессионального сообщества в целом. Большое место в деятельности МФБ занимает также борьба с коррупцией как одной из главных международных проблем наших дней путем повышения прозрачности бухгалтерской информации.

В июле 1996 г. Комитет по этике опубликовал Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и комментарии к нему. Кодекс представляет собой свод правил поведения для профессиональных бухгалтеров. В дальнейшем Кодекс этики неоднократно уточнялся и пересматривался. Однако до настоящего времени Международный кодекс служит моделью для национальных кодексов этики.

При разработке основных положений Кодекса этики Комитет по этике МФБ исходил из того, что за исключением специально оговоренных случаев цели и фундаментальные принципы действительны для всех профессиональных бухгалтеров. Независимо от того, работает ли он в промышленности, сфере торговли и образования, или в государственном секторе, бухгалтер должен владеть определенными профессиональными навыками, соблюдать приверженность общему кодексу ценностей и принципам поведения, осознавать свой долг не только перед конкретной организацией, но и перед обществом в целом.

1 XI Международный конгресс бухгалтеров, проходивший в Мюнхене под девизом «Учет и ревизия в едином мире».

2 Переименован в последующем в Совет по международным стандартам этики для бухгалтеров (СМСЭБ) – *International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)*.

11 октября 2005 г. в Брюсселе по инициативе Комитета по этике МФБ состоялся Международный форум, на котором был поднят вопрос о независимости аудиторов. Участники форума (руководители бухгалтерских организаций и другие представители бухгалтерской профессии) поддержали предложенный подход к независимости, который установлен в Кодексе этики для профессиональных бухгалтеров, а также одобрили направления совершенствования кодекса с целью придания ему большей четкости в вопросах независимости. Участники Форума подчеркнули, что обучение в сфере аудиторской независимости необходимо не только представителям профессии, но и представителям профессиональных регулирующих организаций, менеджмента, советов и комитетов по аудиту.

В 2006 г. важным мероприятием в международной практике стало принятие Европейским союзом (ЕС) и вступление в силу 8-й Директивы ЕС – правового акта, устанавливающего обязательные

положения в вопросах контроля качества работы аудиторов, занятых обязательным аудитом. В этих условиях работа Комитета по этике МФБ по унификации принципов независимости в аудиторской профессии приобрела особое значение. Соблюдение аудиторами правил независимости является основой для создания доверия к финансовой информации, развития рынков ценных бумаг и защиты общества от необъективной информации. В 2006 г.

МФБ приняла очередную уточненную редакцию Кодекса этики, в которой был усилен акцент на принципах независимости. «Независимость аудитора является краеугольным камнем финансовой отчетности», – заявил Ричард Джордж, председатель Совета по международным стандартам этики для бухгалтеров (СМСЭБ). – Мы полагаем, что предлагаемые изменения к Кодексу содержат важнейшие положения, которые помогут защитить интересы общества». Пересмотренный кодекс устанавливает концептуальную основу для всех профессиональных бухгалтеров с целью обеспечения соответствия пяти фундаментальным принципам профессиональной этики: честность, объективность, профессиональная компетентность и осторожность, конфиденциальность и профессиональное поведение.

В соответствии с внесенными изменениями ко всем профессиональным бухгалтерам предъявляется требование определять существование угрозы фундаментальным принципам. В случае наличия угрозы профессиональные бухгалтеры должны предпринять меры для предотвращения угрозы нарушения принципов. Наиболее существенные изменения, внесенные в кодекс, сводятся к следующему: ужесточение требований к ротации партнеров, занятых в проверке листинговых компаний; разработка дополнительных положений по оказанию налоговых услуг клиентам; распространение требований независимости на профессиональных бухгалтеров общественно значимых организаций; предъявление требования о соблюдении независимости всеми, связанными с профессиональной организацией, компаниями от клиента по проверке. Тенденции усиления позиций бухгалтерской профессии в области корпоративного управления способствовали тому, что в ноябре 2006 г. Комитет профессиональных бухгалтеров в бизнесе (*PAIB*) МФБ предложил к рассмотрению проект нового руководства «Пособие по разработке кодекса корпоративного поведения». В пособии выявлены преимущества эффективного кодекса поведения как жизненно важного компонента системы контроля организации и определена роль профессиональных бухгалтеров в разработке, мониторинге, укреплении и составлении отчетности по кодексу в подобных организациях. Пособие содержит информацию по представлению, содержанию, применению кодекса, а также по организационным и управленческим вопросам. Целью данного руководства является развитие корпоративной культуры, поощряющей сотрудников «совершать правильные поступки» и позволяющей им принимать правильные решения. В работе над формированием профессиональной этики бухгалтеров активно реализует свои проекты Совет по международным стандартам образования (*IAESB*), независимая организация по разработке стандартов, действующая в рамках МФБ.

В октябре 2003 г. МФБ одобрила международный стандарт по образованию, посвященный вопросам этического воспитания бухгалтеров – *IES 4* «Профессиональные ценности, этика и отношения». Стандарт предусматривает, что программы профессионального бухгалтерского образования помогут кандидатам осуществлять этические действия, что послужит интересам всего общества и профессии.

В сентябре 2006 г. Совет по международным стандартам бухгалтерского образования МФБ подготовил документ в области международного образования (*IEPS*) «Подходы к развитию и поддержанию профессиональных ценностей, этики, отношений». Это руководство предназначено для оказания практической помощи членам МФБ в разработке программ обучения и повышения квалификации для своих членов в области этики. В документе содержатся рекомендации по обучению бухгалтеров в соответствии с международным стандартом образования *IES* 4 «Профессиональные ценности, этика и отношения», ключевым моментом которых является необходимость обучения бухгалтеров на рабочем месте.

В августе 2006 г. Совет по международным стандартам бухгалтерского образования МФБ выпустил для ознакомления новый документ – «Подходы к развитию и поддержанию профессиональных ценностей, этики и отношений в бухгалтерских образовательных программах». В документе изложены принципы обучения профессиональной этике настоящих и будущих бухгалтеров в процессе образовательных программ, при совершенствовании профессиональных ценностей, этики и отношений как на стадии предквалификационной подготовки, так и на стадии повышения квалификации.

Кроме того, выпущена Методика обучения профессиональной этике, содержащая модели принципов поведения, правила обучения, ситуационные исследования, видеоклипы, рассматривающие этические дилеммы, а также информацию о материалах, исследующих вопросы профессиональной бухгалтерской этики.

В настоящее время вопросы профессиональной этики являются одной из центральных тем, обсуждаемых в обществе. Многими профессиональными институтами разработаны детальные кодексы профессионального поведения. В таких кодексах профессиональные задачи бухгалтеров и бухгалтерских общественных организаций сводятся, как правило, к оказанию методологической и организационной помощи в области бухгалтерского учета коллегам из развивающихся стран; борьбе с коррупцией; усилению работы, направленной на повышение статуса профессии в глазах общественного мнения, и т.д. Но при всем при этом смысл этических кодексов можно свести к следующему: экономика и профессиональная этика должны находиться в неразрывном единстве, вне морали нет бухгалтерии. Профессиональная мораль требует, чтобы бухгалтер всегда исповедовал великое кредо своей профессии – *достоверность и добросовестность*. Это значит, что для бухгалтера нет выше закона, чем его совесть, и принципы, лежащие в основе его профессии.

Список использованной литературы:

1. Бухгалтерское дело / Под ред. проф. Шахбанова Р.Б. – М.: Магистр, 2011. -394 с.
2. Бабаева З.Ш. Вопросы организации бухгалтерского учета в России и в зарубежной практике // Актуальные вопросы современной экономики - 2016г. №1.

3. Герасимова, Л. Н. Г37 Профессиональная этика и ценности бухгалтеров и аудиторов : учебник для бакалавриата и магистратуры / Л. Н. Герасимова. — М. : Издательство Юрайт, 2014.
4. Рабаданова Ж.Б., Шахбанова С.Р. Реформирование бухгалтерского учета в соответствии с МСФО // Актуальные вопросы современной экономики - 2016г. №3.