

УДК 657

**Петренко Н.І.**

доктор економічних наук,  
професор кафедри бухгалтерського обліку й аудиту  
Відокремленого підрозділу  
Національного університету біоресурсів і природокористування України  
«Бережанський агротехнічний інститут»

**Столяренко О.М.**

доктор економічних наук,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку  
Національної академії статистики, обліку й аудиту

## СОЦІАЛЬНО-ПСИХОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ПРОФЕСІЇ ЯК ОДИН ІЗ ФАКТОРІВ ВПЛИВУ НА РЕАЛІЗАЦІЮ ПРИНЦИПУ БЕЗПЕРЕРВНОСТІ

Розкрито вимоги, що висуваються до сучасного бухгалтера. Виділено соціально-психологічні аспекти у роботі бухгалтерської інформаційної системи суб'єкта господарювання. Доведено, що рівень професійної підготовки облікових кадрів, вміння застосовувати ними професійне судження та дотримання етичних норм бухгалтерської професії впливають на реалізацію принципу безперервності.

**Ключові слова:** принцип безперервності, фактор, бухгалтерська професія, соціально-психологічний аспект, професійне судження, етика.

### Петренко Н.И., Столяренко Е.Н. СОЦИАЛЬНО-ПСИХОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ПРОФЕССИИ КАК ОДИН ИЗ ФАКТОРОВ ВЛИЯНИЯ НА РЕАЛИЗАЦИЮ ПРИНЦИПА НЕПРЕРЫВНОСТИ

Раскрыты требования, выдвигаемые к современному бухгалтеру. Выделены социально-психологические аспекты в работе бухгалтерской информационной системы хозяйствующего субъекта. Доказано, что уровень профессиональной подготовки учетных кадров, умение применять ими профессиональное суждение и соблюдение этических норм бухгалтерской профессии влияют на реализацию принципа непрерывности.

**Ключевые слова:** принцип непрерывности, фактор, бухгалтерская профессия, социально-психологический аспект, профессиональное суждение, этика.

### Petrenko N.I., Stolyarenko O.M. SOCIALPSYCHOLOGICAL ASPECTS of ACCOUNTING PROFESSION AS ONE OF FACTORS of INFLUENCE are ON REALIZATION of PRINCIPLE of CONTINUITY

Requirements that is pulled out to the modern accountant are exposed. Socialpsychological aspects are distinguished in process accounting informative method of subject of menage. It is well-proven that level of the professional training of registration personnels, ability to apply by them professional judgement and observance of ethic norms of accounting profession influence on realization of principle of continuity.

**Keywords:** principle of continuity, factor, accounting profession, socialpsychological aspect, professional judgement, ethics.

**Постановка проблеми.** Ринкові перетворення в нашій країні спричинили за собою істотні зміни в організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Бухгалтерська служба стала брати активну участь у процесах управління підприємством, відповідно, стала зміна відношення бухгалтерів до процесу і результатів своєї праці.

Якщо в умовах соціалістичного обліку його основною метою була фіксація фактів господарського життя, то сьогодні головний бухгалтер (професійний бухгалтер) розглядається як активний учасник процесу управління суб'єктом господарювання. Це спричинило зміну змісту бухгалтерської професії, яка стала носити комплексний характер. Сучасний бухгалтер повинен володіти навичками аналітичної роботи, вміти вести контроль за якістю ведення бухгалтерського обліку, вміти вести облік в умовах комп'ютеризованого середовища, знати на високому рівні цивільне, господарське, трудове та податкове законодавство тощо.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Теоретичним обґрунтуванням питань, пов'язаних з розвитком методичного забезпечення бухгалтерського обліку в умовах порушення принципу безперервності, присвячені праці вітчизняних і зарубіжних вчених: Є.М. Андрущак, І.О. Астраханцевої, Р.Г. Афанасьєва, О.С. Бакаєва, Л.А. Бернштейна, І.М. Богатої, Н.О. Бреславцевої, Г.В. Булкот, Ф.Ф. Бутинця,

О.М. Галенко, В.Б. Івашкевича, Н.М. Карзаєвої, В.В. Ковальова, С.Л. Коротаєва, Т.О. Кубасової, І.Г. Кукукіної, Л.І. Кулікової, М.І. Кутера, Н.М. Литвина, Д. Мідлтона, О.М. Малигіної, О.М. Назаряна, В.Д. Новодворського, Ф. Обербрінкмана, В.В. Панкова, Б.М. Полякова, Я.Г. Рябцевої, Ж. Саварі, Я.В. Соколова, Н.В. Сухолитки, О.В. Терещенка, В.І. Ткача, К.Р. Ферріса, Є. Халферта, О.М. Хоріна, Дж.К. Ван Хорна.

У той же час проблеми дослідження факторів впливу на реалізацію принципу безперервності, зокрема соціально-психологічного аспекту бухгалтерської професії, вченими не досліджувалися, що посилює актуальність дослідження за цією проблематикою.

**Постановка завдання.** Цілі, що висувалися та були досягнуті при написанні статті, полягають у виявленні соціально-психологічних аспектів бухгалтерської діяльності та визначенні характеру їх впливу на порушення принципу безперервності з метою забезпечення достовірності, повноти та оперативності бухгалтерської інформації.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В ринкових умовах професійний бухгалтер почав розглядатися як безпосередній та активний учасник процесу управління економічним суб'єктом, що зумовило відповідну зміну відношення бухгалтерів до процесу і результатів своєї праці. З метою інформаційного за-

безпечення безперервності діяльності підприємства від сучасного бухгалтера вимагається:

- достовірно відображати фінансово-господарський стан підприємства, користуючись наданою бухгалтерськими стандартами свободою вибору методів та прийомів ведення бухгалтерського обліку;

- задовольняти інформаційні потреби заінтересованих користувачів, використовуючи надану Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку свободу у виборі варіантів складання і подання звітності залежно від конкретних особливостей підприємства.

З переходом до ринкової економіки одночасно зі зміною змісту бухгалтерської професії змінилися вимоги до особистих якостей бухгалтера. Сучасна організація бухгалтерського обліку на підприємстві передбачає, що у процесі виконання роботи бухгалтер повинен широко застосовувати професійне судження, на зміст якого суттєвий вплив мають особисті якості бухгалтера.

Питанням психологічного дослідження особливостей бухгалтерської професії на сьогодні приділено мало уваги. У цих умовах виникає необхідність враховувати такі, найбільш значимі з точки зору безперервності діяльності економічного суб'єкта, соціально-психологічні аспекти у роботі бухгалтерської інформаційної системи підприємства:

- рівень професійної підготовки облікових кадрів і вміння застосовувати ними професійне судження;

- дотримання етичних норм бухгалтерської професії;

- використання поведінкових методів у роботі із зовнішніми користувачами.

*1. Рівень професійної підготовки облікових кадрів і вміння застосовувати ними професійне судження.*

В умовах директивної економіки бухгалтерському обліку був властивий великий ступінь урегульованості, як щодо порядку ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, так і складання та подання бухгалтерської звітності. Це проявлялося у тому, що робота бухгалтера регулювалася інструкціями, що видавалися у великій кількості не лише Міністерством фінансів, але й різними галузевими відомствами. При цьому, як правило, бухгалтеру задавалися типові бухгалтерські записи для фіксації конкретних господарських операцій. У таких умовах головним завданням бухгалтера було чітко дотримання норм бухгалтерських інструкцій. Загальноприйнятою була точка зору, що при належному виконанні інструкцій автоматично забезпечується достовірність бухгалтерської звітності для держави, яка була практично єдиним зовнішнім користувачем інформації, що надається бухгалтерським обліком про діяльність підприємства.

З точки зору психології, в умовах соціалістичної економіки до професії бухгалтера не висувалися особливі вимоги, оскільки робота бухгалтера носила переважно реєстраційний характер. З професійної точки зору від бухгалтера вимагалися звичайні характеристики працівника, так як уважність та сумлінність під час відображення фактів господарського життя щодо норм законодавства. В умовах наявності лише одного зовнішнього користувача – держави і, відповідно, відсутності будь-яких інших зовнішніх користувачів інформації, у підприємства не виникало завдань, пов'язаних із задоволенням їх специфічних інформаційних потреб. Це виключало необхідність орієнтації бухгалтерської звітності на конкретних користувачів інформації з їх індивідуальними особливостями інтелектуального та психологічного характеру.

Перехід економіки України у світову економічну спільноту неможливий без інтеграції української бухгалтерської професії у світову професійну спільноту. У роботі бухгалтера з'явилася творча складова, зумовлена можливістю самостійного вибору і закріплення в обліковій політиці підприємства тих способів обліку, які найбільш достовірно описують його фінансовий і майновий стан.

Практичне втілення у життя цих положень пов'язане з великими труднощами, які зумовлені дією людського фактора. На сьогодні вимагається корінна перебудова мислення бухгалтерів, перед якими встає проблема, викликана, з одного боку, необхідністю робити усвідомлений вибір того або іншого методу оцінки або способу обліку, з іншого боку – обов'язком нести відповідальність за зроблений вибір. Це вимагає від бухгалтера певних ділових якостей, оскільки «набагато легше наслідувати приписи, ніж брати на себе хоч би мінімальну відповідальність, наприклад, щодо вибору того або іншого методу оцінки або обліку» [3, с. 164].

Великий вибір відображення економічної дійсності вимагає створення нових підходів як до формування, так і до сприйняття положень (стандартів) бухгалтерського обліку, оскільки багато з них носить описовий характер. Відсутність чітких і однозначних рекомендацій змушує бухгалтера мати власну обґрунтовану думку про доцільність використання на підприємстві того чи іншого варіанту бухгалтерського обліку. Від того, як він трактуватиме факти господарського життя, залежать фінансові показники звітності, стан підприємства і результати його діяльності, а отже, реакція зовнішніх зацікавлених користувачів. Бухгалтер повинен вміти формувати і використовувати в практичних цілях обґрунтоване професійне судження.

Формування якісного професійного судження передбачає серйозну підготовку спеціаліста, яка можлива лише при високому рівні бухгалтерської освіти. З одного боку, завдання полягає у підготовці достатньої кількості спеціалістів, які розуміються на концепціях та правилах формування інформації в бухгалтерському обліку і звітності, що володіють сучасними навичками ведення бухгалтерського обліку, підготовки й аудиту бухгалтерської звітності.

З іншого боку, якісна система бухгалтерського обліку і звітності передбачає наявність достатньої кількості користувачів інформації, що формується у бухгалтерському обліку і звітності, що мають потребу та навички її використання при прийнятті економічних рішень, зокрема під час визначення напрямів інвестування капіталу і аналізу ризиків, пов'язаних з ним. Наявність таких зацікавлених користувачів, здатних ефективно та своєчасно використовувати інформацію, що накопичується у бухгалтерському обліку, є однією із найважливіших передумов розвитку бухгалтерського обліку і звітності.

У статті Я.В. Соколова і Т.О. Терентьевої «Професійне судження бухгалтера: підсумки минулого століття» професійне судження визначене як думка, сумлінно висловлена професійним бухгалтером щодо господарської ситуації, яка є корисною як для її характеристики, так і для прийняття дієвих управлінських рішень [8]. Ключовим словом з точки зору бухгалтерської професії тут є «сумлінно». Згідно з «Тлумачним словником» С.І. Ожегова, «сумлінний» – це той, хто чесно виконує свої зобов'язання, обов'язки [6, с. 165], тобто бухгалтеру під час прийняття рішень необхідно бути об'єктивним, він не повинен орієнтуватися на власну вигоду або на інтереси будь-яких учасників господарського процесу.

Л.З. Шнейдман визначає професійне судження як думку, висновок, що є основою для прийняття рішення в умовах невизначеності і базується на знаннях, досвіді та кваліфікації відповідних спеціалістів [1, с. 55]. М.Є. Ліанський під професійним судженням розуміє обґрунтовану думку професійного бухгалтера щодо способів кваліфікації та розкриття інформації про фінансовий стан, фінансові результати підприємства та їх зміну [5, с. 72].

На нашу думку, під професійним судженням слід розуміти обґрунтоване, незалежне судження спеціаліста у сфері бухгалтерського обліку, щодо способів формування звітності, об'єктів обліку, що базується на спеціальних знаннях, кваліфікації, досвіді спеціалістів, практиці відображення господарських операцій в умовах невизначеності.

Необхідність застосування професійного судження виникає у тих випадках, коли перед бухгалтером виникають ситуації невизначеності такого характеру:

1) у нормативних документах містяться суперечливі положення, тому бухгалтер одночасно, виконуючи вимоги одних документів, порушує вимоги інших;

2) порядок бухгалтерського обліку господарських операцій не встановлений, тому бухгалтер вимушений приймати рішення на основі загальноприйнятих принципів та правил бухгалтерського обліку;

3) вимоги до змісту Положення про бухгалтерську службу носять узагальнюючий характер, конкретні критерії вибору відсутні, тим самим бухгалтеру, надається повна свобода вибору рішень і їх обґрунтування;

4) неефективне використання бухгалтерської інформації на більшості підприємствах;

5) занадто великий обсяг та висока інтенсивність праці бухгалтера (через значну трудомісткість робіт щодо виконання вимог податкового законодавства; затримки на роботі, робота у вихідні та святкові дні, особливо у періоди звітності та податкових перевірок; небажання керівництва здійснювати додаткові витрати щодо прийому додаткових працівників тощо);

6) нервові перенавантаження, викликані значним обсягом відповідальності бухгалтера, що передбачена законодавством, в тому числі податковим, а також особисті проблеми, пов'язані із завантаженістю на роботі протягом тривалого часу тощо.

Застосування професійного судження вимагає формування у бухгалтера нового світобачення, перебудови його мислення. Про те, що цей процес відбувається досить складно, можна судити з того, що сьогодні на практиці часто не затребувані не лише окремі положення деяких бухгалтерських стандартів, але і ряд самих стандартів. Слід звернути увагу на те, що при проведенні семінарів для професійних бухгалтерів більша частина часу, як правило, приділяється технічним питанням обліку й оподаткування, і практично залишаються осторонь актуальні проблеми методології бухгалтерського обліку, а саме володіння методологією обліку і є базою формування обґрунтованого професійного судження, спрямованого на дотримання принципу безперервності.

2. *Дотримання етичних норм бухгалтерської професії.*

На сьогодні професія бухгалтера набула громадського значення, що накладає особливу моральну відповідальність на представників цієї професії за суворе дотримання громадських інтересів. Необхідність дотримання моральних норм визнана світовою професійною спільнотою бухгалтерів. Міжнародною федерацією бухгалтерів розроблений Кодекс етики професійних бухгалтерів, основним завданням якого є підвищення однорідності норм професійної етики бухгалтерів у різних країнах світу [4]. Кодексом розкриті основні принципи етики професійного бухгалтера, зміст яких наведено у таблиці 1.

Дотримання етичних норм можливе лише при масовій зміні самосвідомості бухгалтерів, представники бухгалтерської професії повинні переосмислити свою роль і місце в структурі управління суб'єкта господарювання, а управлінський персонал – усвідомити значення бухгалтера в розвитку підприємства. Велике значення має організація процесу підготовки і підвищення кваліфікації бухгалтерських кадрів, ори-

Таблиця 1

Основні фундаментальні принципи етики професійного бухгалтера

Принцип	Зміст
Чесність	Професійний бухгалтер повинен бути відвертим та чесним при наданні професійних послуг.
Об'єктивність	Професійному бухгалтеру слід бути справедливим і не дозволяти собі необ'єктивності або упередженості, конфлікту інтересів та впливу інших осіб, які шкодитимуть його об'єктивності.
Професійна компетентність та належна ретельність	Професійний бухгалтер має надавати професійні послуги з належною ретельністю, компетентністю та старанністю; він зобов'язаний постійно підтримувати високий рівень своїх професійних знань і вмінь, щоб забезпечити отримання клієнтом чи роботодавцем переваг професійних послуг, наданих компетентною особою, яка спирається на сучасні тенденції у практиці, законодавстві та методах роботи.
Конфіденційність	Професійний бухгалтер повинен зберігати конфіденційність інформації, одержаної в процесі надання професійних послуг, і не повинен використовувати чи розголошувати таку інформацію без належних та визначених повноважень, окрім випадків, коли є юридичне чи професійне право або обов'язок розкрити цю інформацію.
Професійна поведінка	Професійний бухгалтер повинен діяти так, щоб це відповідало добрій репутації професії, і утримуватися від будь-якої поведінки, яка могла б дискредитувати професію. Обов'язок утримуватися від будь-якої поведінки, яка могла б дискредитувати професію, вимагає, щоб організації – члени МФБ, розробляючи стандарти етики, враховували відповідальність професійного бухгалтера перед клієнтами, третіми сторонами, іншими бухгалтерами, працівниками, роботодавцями та громадськістю в цілому.
Технічні стандарти	Професійний бухгалтер повинен надавати професійні послуги згідно з відповідними технічними і професійними стандартами. Професійні бухгалтери зобов'язані ретельно і кваліфіковано виконувати інструкції клієнта або роботодавця тією мірою, якою вони сумісні з вимогами чесності, об'єктивності, а у випадку професійних бухгалтерів-практиків – незалежності.

Джерело: узагальнено на основі [4]

ентованого на формування глибокого розуміння норм професійної етики.

Проблеми дотримання етичних норм виникають на етапі прийняття управлінських рішень. Їх поява зумовлена тим, що далеко не всі рішення, що забезпечують максимально високий результат, можуть відповідати нормам законів, загальнолюдській моралі і громадським інтересам. Ці розходження неминуче приводять до виникнення конфліктів між приватними та громадськими інтересами. Проблема вибору між ними є складною, оскільки наслідування громадським інтересам не завжди може бути вигідним для осіб, що приймають рішення на підприємстві. Пріоритет приватних інтересів призводить до порушення етичних норм. Суттєве порушення етики підриває громадську довіру до професії бухгалтера і може призвести не лише до зменшення її престижу, але й до зникнення.

На практиці зустрічаються конфлікти між бухгалтером і керівництвом підприємства, зумовлені різницею в їх економічних інтересах. Бухгалтер нерідко відчуває тиск з боку керівництва, що примушує його навмисно порушувати бухгалтерські принципи і викривляти звітність. При цьому збиток, що завдається суспільству, може бути значним.

Звісно, що ні правила, ні норми самі по собі не можуть забезпечити якісні показники, що вимагаються до звітності. Це можна зробити «лише тоді, коли є порядні та чесні люди, які намагаються «зробити правильні речі», а не те, що вигідно або просто дозволено» [2, с. 26]. Тому, з одного боку, ідучи на компроміс, бухгалтер нібито робить добру справу, сприяючи підвищенню вартості підприємства, проте насправді обманює власників. Очевидно, що дотримання у бухгалтерській професії таких етичних норм, як чесність, порядність і безкомпромісність, що виключають обман і зловживання, дозволять забезпечити на високому рівні довіру суспільства до професії бухгалтера.

В умовах сучасної України бухгалтерам непросто дотриматись етичних норм професійної поведінки. Це пояснюється передусім недосконалістю бухгалтерського та трудового законодавства, що роблять бухгалтерів практично беззахисними перед роботодавцями. Окрім того, громадські організації бухгалтерів, що діють на сьогодні, також практично не займаються захистом інтересів своїх членів. Без вирішення цих проблем неможливе підвищення престижу українського бухгалтера, як у нашій країні, так і за кордоном.

**Висновки з проведеного дослідження та перспективи подальших досліджень.** Процес накопичення та споживання облікової інформації є необхідним елементом управлінської ланки, що знаходиться у певній залежності від психологічних особливостей осіб, які беруть участь в управлінні юридичною особою. Проведене дослідження дозволило визначити соціально-психологічні аспекти бухгалтерської професії в умовах порушення принципу безперервності (рівень професійної підготовки та вміння застосувати професійне судження, дотримання етичних норм бухгалтерської професії, використання поведінкових методів у роботі із зовнішніми користувачами), що сприяє зміні ролі бухгалтера в процесах управління діяльністю неплатоспроможного підприємства. Вважаємо, що окремого дослідження потребує один із запропонованих нами соціально-психологічних аспектів бухгалтерської професії, а саме використання поведінкових методів у роботі із зовнішніми користувачами. Саме тому подальші дослідження будуть присвячені використанню методів біхевіоризму бухгалтерами в діяльності підприємства, що функціонує в умовах порушення принципу безперервності.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Генералова Н.В. Профессиональное суждение и его применение при формировании отчетности, составленной по МСФО // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 23. – С. 54-62.
2. Дипиаза С. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / С. Дипиаза (младший), Р. Экклз. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 212 с. – С. 183.
3. Ковалев В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В.В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
4. Кодекс етики професійних бухгалтерів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/document/81073/D6.pdf>.
5. Лианский М.Е. Профессиональное суждение и бухгалтерская отчетность организации // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 24. – С. 71-72.
6. Ожегов С.И. Толковый словарь русского языка / С.И. Ожегов, Н.Ю. Шведова. – М.: АЗЪ, 1996. – 928 с.
7. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебн. пособие для вузов / Ярослав Вячеславович Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
8. Соколов Я.В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века / Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 12. – С. 53-57.
9. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика. – 496 с.
10. Шер И.Ф. Бухгалтерия и баланс / И.Ф. Шер. – 4-е изд.: Пер. с нем. / Под ред. проф. Н.С. Лунского. – М.: Экономическая жизнь, 1926. – 574 с.