

В.М. МЕТЕЛИЦЯ

(Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», м. Київ, Україна)

Розширення функцій і прав бухгалтерів аграрної галузі та закріплення норм професійної етики і поведінки

В статті розглянуто заходи реалізації Стратегії розвитку бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки в рамках її функціонально-етичного напрямку. Обґрунтовано потребу в законодавчій регламентації прав головного бухгалтера або особи, на яку покладено обов'язок ведення бухгалтерського обліку підприємства. Доведено необхідність введення одноосібної відповідальності особи, на яку покладено завдання з організації бухгалтерського обліку на корпоративному рівні (власника, керівника підприємства) за протиправні розпорядження. Надано авторські пропозиції щодо розширення видів діяльності у Національному класифікаторі видів економічної діяльності ДК 009:2010. Запропоновано розширити завдання, обов'язки і вимоги до знань головних бухгалтерів у Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників. Приведено у відповідність бухгалтерські кваліфікації «Бухгалтер-практик» і «Професійний бухгалтер» за програмами професійної бухгалтерської освіти в аграрному секторі із кваліфікаційними вимогами до штатних бухгалтерів (фахівців, професіоналів, керівників). Розроблено норми Кодексу етики Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України.

Ключові слова: функції і права бухгалтера, професійна етика, моральні цінності, фундаментальні принципи, культурні стереотипи.

В.М. МЕТЕЛИЦЯ

(Национальный научный центр «Институт аграрной экономики», г. Киев, Украина)

Расширение функций и прав бухгалтеров аграрной отрасли и закрепление норм профессиональной этики и поведения

В статье рассмотрены меры реализации Стратегии развития бухгалтерской профессии в аграрном секторе экономики в рамках ее функционально-этического направления. Обоснована необходимость законодательной регламентации прав главного бухгалтера или лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета предприятия. Доказана необходимость введения единоличной ответственности лица, на которое возложена задача по организации бухгалтерского учета на корпоративном уровне (владельца, руководителя предприятия) за противоправные распоряжения. Предоставлено авторские предложения по расширению видов деятельности в Национальном классификаторе видов экономической деятельности ДК 009:2010. Предложено расширить задачи, обязанности и требования к знаниям главных бухгалтеров в Справочнике квалификационных характеристик профессий работников. Приведены в соответствие бухгалтерские квалификации «Бухгалтер-практик» и «Профессиональный бухгалтер» по программам профессионального бухгалтерского образования в аграрном секторе с квалификационными требованиями к штатным бухгалтерам (специалистам, профессионалам, руководителям). Разработаны нормы Кодекса этики Федерации аудиторів, бухгалтеров и финансистов АПК Украины.

Ключевые слова: функции и права бухгалтера, профессиональная этика, моральные ценности, фундаментальные принципы, культурные стереотипы.

Expansion of Functions and Rights of Accountants of Agricultural Sector and Consolidation of the Rules of Professional Ethics and Conduct

The article describes the implementation measures of the Development strategy of the accounting profession in the agricultural sector as part of its functional and ethical direction. It grounds the necessity of legislative regulation of the rights of the chief accountant or the person holding the duty of business bookkeeping. It is proved the necessity of introducing the sole responsibility of the person who is entrusted with the task of the organization of accounting at the corporate level (owner, head of the company) for illegal disposals. Given the author's proposals to expand the activities of the National Classification of Economic Activities DK 009: 2010. It is proposed to extend the tasks, duties and requirements for knowledge of chief accountants in the Handbook of qualifying characteristics of professions. Brought into line accounting qualification of "Practicing accountant" and "Professional accountant" according to the programs of professional accounting education in the agricultural sector with the qualification requirements for staff accountants (experts, professionals, managers). Worked out the norms of Code of Ethics of the Federation of auditors, accountants and financiers of agricultural sector of Ukraine.

Keywords: functions and powers of accountant, professional ethics, moral values, fundamental principles, cultural stereotypes.

Постановка проблеми. Функціонально-етичний напрям розбудови бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки є невід'ємною частиною Стратегії її розвитку. В рамках цього напрямку доцільно привести у відповідність застарілі положення нормативно-правових актів, якими закріплюються сфери функціональної відповідальності та права бухгалтерів, до сучасних вимог, сформованих практикою професійної діяльності (знання інформаційних технологій, стресостійкість, робота в команді, здатність вирішувати конфлікти). Крім того, сьогоденні вимоги до бухгалтерської професії в аграрному секторі обумовлюють актуальність розробки норм професійної етики та поведінки фахівців у сфері галузевого бухгалтерського, обліку, аудиту та фінансів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Огляд наукових досліджень вітчизняних вчених [6, 11, 8], дає підстави для обґрунтування положення про появу в бухгалтерській професії нового функціонального тренду, який характеризується збільшенням кількості функціональних обов'язків бухгалтерів (соціально-орієнтований, інтелектуальний, трансакційний облік), підвищенням вимог до компетентності (кваліфікація, досвід роботи, особисті якості) та інтенсивності їхньої роботи. Проте, підвищення вимог до бухгалтерських кадрів не супроводжується ні паритетним розширенням їхніх посадових прав, ні регламентацією норм професійної етики.

Метою статті є розробка пропозицій щодо нормативно-професійного врегулювання проблем закріплення професійної відповідальності, функціональних прав і професійної етики бухгалтерів аграрного сектору.

Виклад основного матеріалу дослідження. Існуючий функціональний тренд (збільшення функцій і обов'язків бухгалтерів без паритетного збільшення їхніх прав) доповнюється пасивним

запозиченням вітчизняними бухгалтерськими організаціями міжнародних норм професійної етики без належної їх імплементації і без врахування національного менталітету та специфіки роботи галузей економіки. Для того, щоб відповідати на постійно змінювані запити користувачів (держава, суспільство, фінансово-кредитні установи, менеджери і власники) суб'єктам бухгалтерській професії в аграрному секторі слід напрацювати і здійснити низку заходів у рамках Стратегії її розвитку (табл. 1). Ініціатором виконання цих заходів повинно стати громадське професійне об'єднання – Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (ФАБФ АПКУ), а їх співвиконавцем з боку держави, – в першу чергу, Мінекономіки та Мінсоцполітики України.

Ключове місце серед заходів функціонально-етичного напрямку виконання Стратегії розвитку бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки займає вирішення проблеми збільшення професійних прав головних бухгалтерів і фахівців, на яких покладено завдання ведення бухгалтерського обліку підприємства.

Першочерговим правом бухгалтерів, яке підлягає закріпленню в Законі про бухгалтерський облік, повинне стати право на незалежну професійну діяльність і захист від протиправних розпоряджень осіб, відповідальних за організацію бухгалтерського обліку (власників, керівників підприємства). Окремі зрушення цього питання знаходимо в Типовому положенні про бухгалтерську службу бюджетної установи. Тобто, посадові права бухгалтерів запроваджені лише у сфері державних фінансів, проте потребують поширення на всі сектори господарювання. Саме тому пропонується на рівні Закону про бухгалтерський облік закріпити право бухгалтерів на захист від протиправних розпоряджень (рис. 1).

**Заходи Стратегії розвитку бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки за напрямом
«Розширення функцій і прав бухгалтерів аграрної галузі та закріплення норм професійної
етики і поведінки»**

№ з/п	Заходи Стратегії
1.	Введення норми про право головного бухгалтера або особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, утриматись від виконання розпоряджень особи, відповідальної за організацію бухгалтерського обліку, щодо відображення господарських операцій, які суперечать чинному законодавству
2.	Введення одноосібної відповідальності власника чи керівника підприємства за інформацію, відображення якої на думку головного бухгалтера чи особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, є правопорушенням
3.	Регламентация прав головного бухгалтера або особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, щодо участі в управлінні діяльністю підприємства та бухгалтерською службою, представлення інтересів підприємства, підвищення рівня професійних знань та членства в професійних організаціях, посиленні професійного статусу та іміджу; наданні власнику (керівнику) пропозицій по впровадженню не фінансової звітності (соціальної, екологічної, про інтелектуальну власність і людський капітал), методик обліку трансакційних витрат
4.	Розширення видів діяльності за двома видами економічної діяльності: діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування (клас 69.20) та оброблення даних, розміщення інформації на веб-вузлах і пов'язана з ними діяльність (клас 63.11)
5.	Розширення завдань, обов'язків і вимог до знань головних бухгалтерів, або осіб, на яких покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, у сфері застосування інноваційних технологій, удосконалення професійних знань та дотримання норм професійної етики і поведінки
6.	Приведення у відповідність бухгалтерських кваліфікацій «Бухгалтер-практик» і «Професійний бухгалтер» за програмами CPAA/CPAPS із кваліфікаційними вимогами до штатних бухгалтерів (фахівців, професіоналів, керівників)
7.	Затвердження і введення в дію запропонованого Кодексу етики ФАБФ АПКУ

Джерело: розроблено автором.

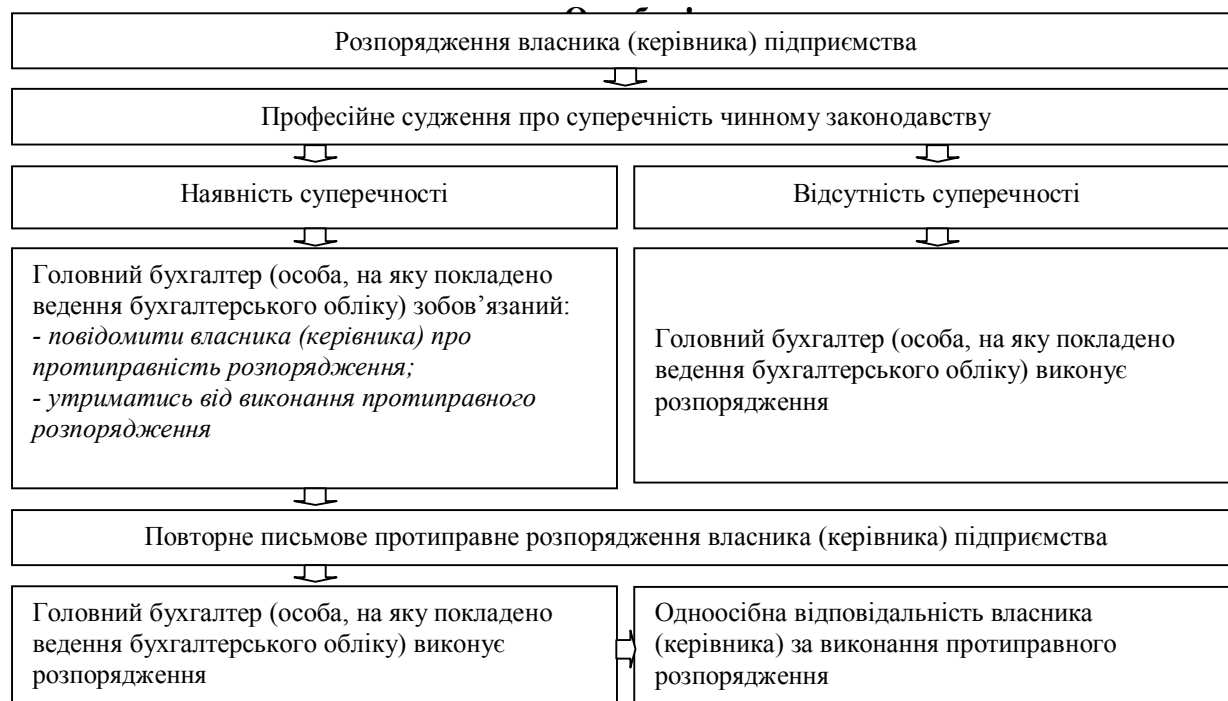


Рис. 1. Запропонований алгоритм реалізації права бухгалтерів на захист від протиправних розпоряджень

Джерело: розроблено автором.

Зважаючи на широку участь бухгалтерів в управлінні та представленні діяльності економічних суб'єктів, потребу в реалізації саморегулювального

потенціалу та загальносвітові тенденції у запровадженні нефінансової соціальної звітності, яка розкриває економічні, екологічні та соціальні

результати господарської діяльності, в Законі про бухгалтерський облік доцільно також чітко закріпити і функціональні права бухгалтерів у сфері професійної діяльності:

- участь у розробці стратегії підприємства, управлінні ним;
- представництво в держорганах, науково-професійних колах;
- контроль організації обліку та дотримання норм професійної етики;
- впровадження форм нефінансової звітності та обліку трансакційних витрат;
- членство в саморегулювальних професійних об'єднаннях;
- постійне удосконалення професійних знань;
- захист ділової репутації, іміджу, посилення професійного статусу.

Право бухгалтерів на захист від протиправних розпоряджень та їхні функціональні права у сфері

професійної діяльності потребують закріплення у статті 8 Закону про бухгалтерський облік (табл. 2). При цьому за сферою поширення ці права можна досить умовно розподілити на внутрішні (в межах підприємства) і зовнішні (за межами підприємства). Звичайно, реалізація прав бухгалтерів у межах підприємства (таких як участь у розробці підприємницької стратегії, прийнятті управлінських рішень, організація документообігу, запровадження обліку трансакційних витрат і складання нефінансової звітності) стосуються здебільшого тих фахівців, які працюють на посадах штатних бухгалтерів. У той же час, реалізація прав бухгалтерів поза межами підприємства (представлення інтересів підприємства, членство в професійній організації, удосконалення професійних знань, юридичний захист, популяризація бухгалтерської професії) відноситься, як до штатних бухгалтерів, так і до бухгалтерів суспільної практики.

Таблиця 2

Запропоновані зміни в Закон про бухгалтерський облік щодо регламентації прав бухгалтерів

№ з/п	Запропонована редакція
1.	Стаття 8. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві <i>Доповнення до п. 3</i> Якщо особа, відповідальна за організацію бухгалтерського обліку (власник або керівник підприємства) дає розпорядження, яке суперечить чинному законодавству, головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, зобов'язана повідомити власника або керівника підприємства про протиправність розпорядження і утриматись від його виконання. Якщо особа, відповідальна за організацію бухгалтерського обліку дає повторне письмове розпорядження, головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, зобов'язана провести реєстрацію господарської операції в первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності. При цьому особа, яка подала повторне письмове розпорядження, несе одноособову відповідальність за достовірність і відповідність чинному законодавству інформації, пов'язаної з реєстрацією такої господарської операції.
2.	<i>Включення п. 7¹</i> Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства (бухгалтер) має право: – приймати безпосередню участь у розробці стратегії розвитку підприємства, проведенні робочих зустрічей і розробці проектів договорів, прийнятті поточних управлінських рішень; – розробляти внутрішні розпорядчі документи щодо роботи бухгалтерської служби та вимагати від підлеглих дотримання правил документообігу, слідування загальнолюдським і етичним нормам професійної діяльності та поведінки; – виступати від імені підприємства в органах державної влади та науково-професійних колах; – набувати членства в професійних організаціях і отримувати громадський і юридичний захист ділової репутації та професійного іміджу; – постійно підвищувати рівень професійних знань з частковою або повною компенсацією понесених витрат підприємством; – посилювати професійний статус шляхом популяризації бухгалтерської професії на публічних заходах (конгресах, симпозіумах, конференціях); – надавати власнику (керівнику) пропозиції щодо: – розробки і впровадження форм нефінансової соціальної звітності про умови роботи персоналу (програми навчання і розвитку працівників, інтегровані системи оплати праці, соціальні пільги і гарантії); екологічної звітності про здійснені екологічні заходи (введені екологічні технології, програми зі зменшення обсягів шкідливих викидів, схеми утилізації відходів, закріплені договорами екологічні зобов'язання); звітності про інтелектуальну власність (торговельні марки, комерційні найменування, винаходи, корисні моделі, промислові зразки, сорти рослин і породи тварин, ноу-хау, авторські і суміжні з ним права); – розробки і запровадження механізмів оцінки працівників, методик обліку та відображення у нефінансовій звітності інформації про людський капітал (творчі здібності, креативний спосіб мислення, культурні цінності, кваліфікація і досвід працівників); – впровадження методик обліку трансакційних витрат (тобто витрат, пов'язаних із веденням переговорів, оформленням контрактів і укладанням угод, контролем за їх виконанням і юридичним захистом прав власності).

Джерело: розроблено автором.

Бухгалтерський облік

Регламентация окреслених вище прав бухгалтерів на захист від протиправних розпоряджень та функціональних прав у сфері професійної діяльності потребує відповідного закріплення на рівні підзаконних нормативних актів, таких як Національний класифікатор України «Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010» (далі – Класифікатор КВЕД) та Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників (далі – Довідник характеристик).

Діяльність бухгалтерів в Україні визначена секціями J «Інформація та телекомунікації» (клас 63.11 «Оброблення даних, розміщення інформації на веб-вузлах і пов'язана з ними діяльність») та M «Професійна, наукова та технічна діяльність» (клас 69.20 «Діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування») Класифікатора КВЕД.

У відповідності до Класифікатора КВЕД види діяльності за класом 63.11 зводять функції бухгалтерів лише до сервісного введення даних, їх обробки та підготовки спеціалізованих звітів. З метою приведення цього класу у відповідність

сучасним інформаційним запитам клас потребує розширення сервісної діяльності можливостями широкого впровадження інноваційних технологій. Окремо визначеним видом діяльності в межах цього класу повинен стати такий вид, як форматування звітності та забезпечення віддаленого доступу до інформації за допомогою Internet ресурсів.

Розширення потребують і види діяльності за класом 69.20, адже цей клас включає лише окремі сервісні бухгалтерські послуги з обліку операцій, перевірки рахунків, підготовки податкових декларацій, консалтингу та податкового представництва. Зважаючи на окреслені вище функціональні права бухгалтерів у сфері професійної діяльності, доцільно в межах цього класу регламентувати додаткові види діяльності, такі як участь в управлінні підприємницькою діяльністю, широке представництво (в держорганах, серед представників професії), подання нефінансової звітності, облік трансакційних витрат, участь у саморегулювальних організаціях, удосконалення професійних знань і дотримання норм професійної етики (табл. 3).

Таблиця 3

Запропоновані зміни в Національний класифікатор України «Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010»

№ з/п	Запропонована редакція
1.	63.11. Оброблення даних, розміщення інформації на веб-вузлах і пов'язана з ними діяльність <i>Цей клас включає:</i> оброблення даних із застосуванням інноваційних технологій: – повне оброблення даних, отриманих від клієнта; – складання спеціалізованих звітів на основі даних, отриманих від клієнта; – формування звітності та забезпечення віддаленого доступу до інформації за допомогою Internet ресурсів; – надання послуг з уведення даних. ...
2.	69.20 Діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування <i>Цей клас включає:</i> – облік комерційних операцій компаній та фізичних осіб; – облік трансакційних витрат; – підготовку або аудит фінансових рахунків; – перевірку рахунків та підтвердження їх точності; – складання податкових декларацій для приватних осіб або підприємств; – складання і подання звітності (в тому числі нефінансової); – консультаційні послуги та послуги з представництва клієнтів у податкових органах; – участь в управлінні діяльністю та широке представництво; – саморегулювання професійної діяльності; – постійне підвищення професійних знань і дотримання норм професійної етики. ...

Джерело: розроблено автором (зміни виділені напівжирним шрифтом).

Не відповідають сучасним інформаційним запитам до бухгалтерів і вимоги, встановлені до бухгалтерської професії у Довіднику характеристик, адже вони не встановлюють низки назрілих обов'язків та вимог до знань працівників керівного складу. Саме тому Довідник характеристик потребує доповнення завдань та обов'язків головних бухгалтерів у тій же мірі, як цього потребують вимоги до їхніх знань.

Завдання та обов'язки головних бухгалтерів доцільно розширити обов'язками забезпечення широкого застосування бухгалтерською службою інноваційних технологій для підготовки звітності (електронний формат XBRL), збереження інформації («хмарні» технології (SaaS, DaaS) та передачі даних (Internet ресурси). Ці технології значно здешевлюють і спрощують обмін фінансовою інформацією на відстані. Вимоги до знань таких технологій також підлягають закріпленню у Довіднику характеристик.

Не менш важливим є регламентація в Довіднику характеристик й інших завдань, обов'язків та вимог до знань головних бухгалтерів, таких як забезпечення постійного удосконалення професійних знань

працівників бухгалтерської служби, дотримання норм професійної етики і правил професійної поведінки (табл. 4).

Таблиця 4

Запропоновані зміни в Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників

№ з/п	Запропонована редакція
	КВАЛІФІКАЦІЙНІ ХАРАКТЕРИСТИКИ КЕРІВНИКИ ... 2. ГОЛОВНИЙ БУХГАЛТЕР ... 1. Завдання та обов'язки. ... <i>Забезпечує освоєння і застосування бухгалтерською службою інноваційних технологій (електронний формат XBRL для підготовки звітності, «хмарні» технології (SaaS, DaaS) для збереження інформації, Internet ресурси для передачі даних). Забезпечує удосконалення професійних знань працівників бухгалтерської служби на постійній основі. Забезпечує ознайомлення працівників бухгалтерської служби з нормами професійної етики та здійснює контроль за дотриманням підлеглими правил професійної поведінки.</i> <i>Повинен знати: ... інноваційні технології, норми професійної етики.</i>

Джерело: розроблено автором (зміни виділені курсивом).

Окреслені вище заходи Стратегії розвитку бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки вказують не тільки на потребу приведення Довідника характеристик у відповідність новому функціональному тренду, але й врахування його положень при визначенні вимог до професійної компетентності в рамках бухгалтерських кваліфікацій «Бухгалтер-практик» і «Професійний бухгалтер» за запропонованими до оновлення програмами професійної освіти бухгалтерів в аграрному секторі СРАА («Сертифікований професійний бухгалтер агробізнесу») та СРАПС («Сертифікований професійний бухгалтер державного сектору»).

Для приведення вимог до кандидатів на здобуття кваліфікацій за програмами СРАА/СРАПС у відповідність кваліфікаційним вимогам штатних бухгалтерів (фахівців, професіоналів, керівників),

визначених Довідником характеристик, пропонується в Положенні ФАБФ АПКУ про сертифікацію до кандидатів на здобуття кваліфікацій практичного рівня (СААР/САППС) встановити вимоги до вищої освіти та практичного досвіду не нижче вимог, передбачених Довідником характеристик для фахівців (бухгалтер I і II категорії, бухгалтер). У свою чергу, до кандидатів на здобуття кваліфікацій професійного рівня (СРАА/СРАПС) запропоновано встановити вимоги до вищої освіти та практичного досвіду не нижче кваліфікаційних вимог, передбачених Довідником характеристик для керівників (головний бухгалтер) і професіоналів (провідний бухгалтер (з дипломом спеціаліста, провідний бухгалтер-ревізор, провідний економіст) (рис. 2).

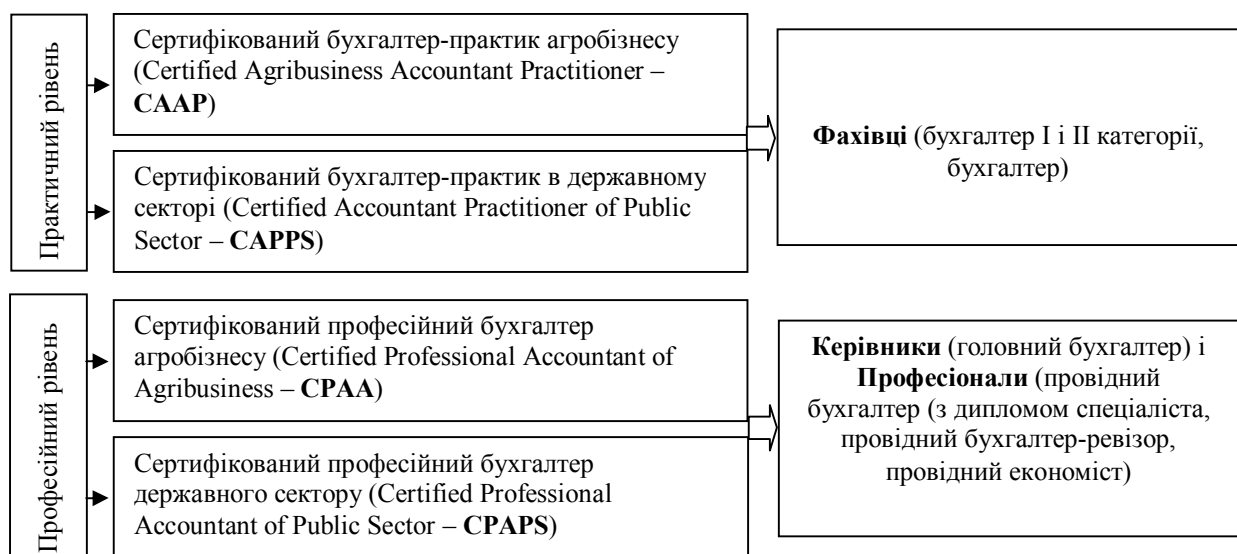


Рис. 2. Приведення у відповідність вимог до вищої освіти та практичного досвіду за програмами СРАА/СРАПС із кваліфікаційними вимогами, встановленими Довідником характеристик

Джерело: розроблено автором.

Подальшому дослідженню підлягає етична складова функціонально-етичного напрямку Стратегії розвитку бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки.

Попередні наші дослідження доводять, що місія бухгалтерської професії в аграрному секторі полягає у формуванні та розвитку інституту довіри суспільства до професії. Причому цей неформальний інститут повинен укорінитися не тільки «в головах» представників принципала професії – членів суспільства, але й «в головах» суб'єктів професії – самих бухгалтерів. Процес закріплення неформального інституту довіри до бухгалтерської професії носить довготривалий характер і не можливий без впровадження норм професійної етики та поведінки, якій повинні слідувати суб'єкти професії.

Результати наукових досліджень у сфері інституціоналізації професійної етики бухгалтерів обґрунтовують положення про те, що заключним заходом у рамках реалізації функціонально-етичного напрямку Стратегії розвитку бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки доцільно визначити затвердження і введення в дію Кодексу етики Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України. Такий кодекс професійної етики бухгалтерів повинен враховувати формальні інститути (норми Кодексу етики професійних бухгалтерів Ради з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (РМСЕБ), правила етики і поведінки зарубіжних професійних бухгалтерських об'єднань) та неформальні інститути (загальнолюдські моральні цінності, особливості українського менталітету та специфічні культурні стереотипи аграрного сектору).

Огляд Кодексів етики зарубіжних (Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів, Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів, Інститут професійних бухгалтерів Росії) і вітчизняних професійних громадських організацій (Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України, Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів) засвідчує або пряме застосування Кодексу етики професійних бухгалтерів РМСЕБ, або просте копіювання його норм. Тобто, можемо говорити про існуючу тенденцію до необґрунтованого нехтування національним менталітетом та про ігнорування культурних стереотипів галузей економіки при впровадженні норм професійної етики серед суб'єктів бухгалтерської професії.

Враховання вищезазначених недоліків дало можливість запропонувати проект Кодексу етики ФАБФ АПКУ, який базується на застосуванні концептуального підходу та підходу на основі правил. Перший підхід використаний для формулювання принципів професійної етики бухгалтерів, а другий – для закріплення правил поведінки членів ФАБФ АПКУ (штатних професійних бухгалтерів, професійних бухгалтерів-практиків, науковців, викладачів).

Запропонований Кодекс етики ФАБФ АПКУ складається з восьми розділів, основними з яких є такі розділи: «Загальнолюдські моральні цінності», «Фундаментальні принципи професійної етики», «Особливості українського менталітету», «Специфічні культурні стереотипи аграрного сектору» та «Правила поведінки членів ФАБФ АПКУ». На наше переконання, формалізація морально-ментальних інституціональних обмежень цілком обґрунтована, зважаючи на необхідність збереження моральних устоїв, і потребу в захисті від глобалізаційного впливу національних інтересів у сфері бухгалтерської професійної діяльності.

З усієї кількості загальнолюдських моральних цінностей, які сформувало людство за свою історію, для регламентації в Кодексі етики ФАБФ АПКУ нами відібрано п'ять основних цінностей:

- соціальна справедливість (рівність прав різних сторін бухгалтерської професійної діяльності);
- чесність (визнання і дотримання законних прав членів суспільства);
- свобода (можливість об'єктивного вибору професійних рішень);
- громадянський обов'язок (відповідальність бухгалтерів за подолання асиметрії економічної інформації);
- засудження жадібності та зарозумілості (неприпустимість надмірного збагачення та зневажання членів суспільства).

Визнання і слідування цим загальнолюдським цінностям членами ФАБФ АПКУ сприятиме дотриманню фундаментальних принципів професійної етики. Нами виділено їх також у кількості п'яти і в запропонованому Кодексі етики ФАБФ АПКУ вони наведені в послідовності від основних до надбудовних.

Основним принципом професійної етики членів ФАБФ АПКУ пропонується визнати принцип пріоритетності захисту суспільних інтересів, який передбачає, що професійна діяльність повинна здійснюватись, виходячи з соціальної відповідальності та усвідомлення наслідків (екстерналій) недотримання норм професійної етики для бухгалтерської професії та суспільства в цілому. Реалізація цього принципу тісно пов'язана з наступним принципом – принципом професійного скептицизму та професійного судження. Професійний скептицизм полягає у критичному ставленні до обставин і доказів, які засвідчують наявність ненавмисних помилок або фактів свідомого шахрайства, а професійне судження передбачає слідування нормам професійних стандартів (фінансової звітності, бухгалтерського обліку, аудиту) та використання практичного досвіду роботи для прийняття того чи іншого професійного рішення.

Проявляти свої професійний скептицизм і професійне судження член ФАБФ АПКУ може лише в умовах незалежного здійснення професійної діяльності. Звідси і випливає наступний принцип професійної етики – принцип незалежності. Дотримання цього принципу передбачає наявність

можливості здійснення професійної діяльності без будь-якого стороннього впливу, який або може поставити під загрозу професійний скептицизм і професійне судження, або ж здатен спровокувати розкриття конфіденційної інформації про роботодавця чи клієнта третім сторонам.

Нерозривним від принципу незалежності є наступний принцип професійної етики членів ФАБФ АПКУ – принцип професійної компетентності, який вказує на необхідність наявності знань нормативно-правових актів і професійних стандартів та їх застосування в професійній діяльності. Цей принцип передбачає постійне удосконалення знань і професійних навиків. Його дотримання означає відмову від виконання посадових обов'язків роботодавця та завдань клієнта у тих сферах, де член ФАБФ АПКУ не є фахівцем достатнього рівня.

Результуючим принципом професійної етики членів ФАБФ АПКУ, що випливає з вищенаведених, доцільно визначити принцип професійного статусу. Цей принцип встановлює членам ФАБФ АПКУ заборону на вчинення дій чи на бездіяльність у справах, які можуть підірвати особистий авторитет та дискредитувати імідж професії. Принцип професійного статусу не дозволяє членам ФАБФ АПКУ прагнути отримання завищеної оплати за свої послуги, так само як і погоджуватись на завдання з недостатньою оплатою, що обмежує можливості його кваліфікованого виконання.

Далі зупинимось на викладенні положень розділу «Особливості українського менталітету» запропонованого Кодексу етики ФАБФ АПКУ. Для цього доцільно вивчити результати наукових досліджень, що присвячені аналізу особливостей національного менталітету [12, 5, 10] та порівняти їх із науковими працями, присвяченими розгляду ментальних особливостей інших країн (Великобританії [15, 3, 13], США [14, 2, 9] та Російської Федерації [1, 4, 7]).

Порівняння ментальних особливостей (від лат. *mens* – спосіб мислення) в різних країнах репрезентує схожість окремих ментальних національних рис, тоді як більшість із них – відмінні. Наприклад, ментальні риси консерватизму та інтровертності притаманні і українцям, і британцям. Натомість, стриманість британців відрізняє їх від кордоцентричності та сентиментальності українців і росіян. Законслухняність британців і американців входить у суперечність з неформальною поведінкою росіян. Підприємливості та прагматизму американців протиставляють безініціативність українців і росіян. Економічна самостійність американців поступається централізму росіян, а колективізм останніх не знаходить розуміння в українців через притаманний їм індивідуалізм.

Наявність полярних відмінностей в ментальних рисах населення різних країн дає підстави для висновку про те, що регламентації на глобальному рівні можуть підлягати лише принципи професійної етики бухгалтерів, адже конкретні етичні норми не будуть належним чином усвідомлені та прийняті на

локальному (місцевому) рівні. Саме з цієї причини норми поведінки бухгалтерів, визначені в Кодексі етики професійних бухгалтерів РМСЕБ, серед представників вітчизняної науково-професійної спільноти не знаходять комплексної реалізації, а використовуються лише частково.

Для цілей закріплення в Кодексі етики ФАБФ АПКУ нами відібрано сім основних ментальних рис, які знаходять свій прояв у ставленні та поведінці не тільки самих членів ФАБФ АПКУ, але й вітчизняних роботодавців, клієнтів та членів суспільства. Це індивідуалізм, інтровертність, кордоцентричність, екзекутивність, доброзичливість, толерантність та антеїзм.

Більшість ментальних рис українського народу пояснює слабкість саморегулювального руху вітчизняних бухгалтерів і їх сьогоденне небажання об'єднувати свої зусилля для захисту професійних інтересів. Це риси індивідуалізму (перевага індивідуального інтересу над колективним), інтровертності (проекування власної активності на себе), екзекутивності (покірність перед зовнішніми загрозами), толерантності (терпимості). Проте, інші особливості українського менталітету, такі як кордоцентричність (емоційність та чуттєвість), доброзичливість (співчуття та прихильність) та антеїзм (почуття впевненості у власних силах), дають підстави сподіватись, що кількісно-якісне зростання вітчизняних професійних бухгалтерських об'єднань є неминучим у довгостроковій перспективі.

У процесі здійснення бухгалтерської професійної діяльності особливості менталітету в різних країнах світу стають причиною розбіжностей у питаннях дотримання норм етики. Проте, ментальні особливості – це не єдина причина виникнення етичних конфліктів, адже такі конфлікти можуть провокуватись також і культурними стереотипами різних галузей економіки, що набирають вигляду незмінюваних шаблонів сприйняття інституціонального середовища. Ці стереотипи формуються «в головах» як самих суб'єктів бухгалтерської професії, так і «в головах» роботодавців, клієнтів та «в головах» членів суспільства. Члени ФАБФ АПКУ повинні розуміти специфічні стереотипи, які сформувалися в аграрному секторі економіки і можуть проявлятися з боку кожної із сторін відносин професійної діяльності членів ФАБФ АПКУ (рис. 3).

Як свідчить рис. 3, культурні стереотипи «в головах» членів ФАБФ АПКУ обумовлені їхньою повсякденною практикою: захист роботодавців і клієнтів від санкцій з боку контролюючих органів, участь в адміністративних та судових процедурах щодо дій чи бездіяльності державних органів влади, пошук належного інформаційно-методичного забезпечення економічної роботи та акцентування на неприпустимості ігнорування специфіки аграрної галузі у вітчизняному законодавстві з питань обліку та оподаткування.

У свою чергу, «в головах» роботодавців, клієнтів склався стереотип сприйняття агробізнесу через

призму його соціальної природи. Сьогодні вітчизняні сільськогосподарські товаровиробники сприймають агробізнес не стільки як підприємницьку діяльність, а, насамперед, як соціокультурну сферу, яка потребує першочергової підтримки з боку держави. Таке відношення до аграрної галузі з боку господарюючих суб'єктів пояснюється розумінням власної відповідальності за соціально-економічний розвиток

сільських територій. Інші джерела підтримки розвитку аграрного сектору (такі, як залучення фінансових ресурсів на зарубіжних фондових ринках) розглядаються малими і середніми товаровиробниками досить стримано з огляду на високу вартість послуг експертів-оцінювачів та аудиторів, які залучаються до процесу підвищення інвестиційної привабливості бізнесу.



Рис. 3. Специфічні культурні стереотипи аграрного сектору, запропоновані до регламентації в Кодексі етики ФАБФ АПКУ

Джерело: розроблено автором.

Негативним слід визнати останній стереотип, ідентифікований нами «в головах» роботодавців, клієнтів (сільськогосподарських товаровиробників), – правомірність неформальних взаємовідносин. Цей стереотип підштовхує суб'єктів господарювання до неправомірних дій у сфері консолідації земельних угідь. До введення в дію ринку земель сільськогосподарського призначення масового характеру набули процеси незаконного викупу в селян сертифікатів на право на земельні частки (паї)

та державних актів на право власності на земельні ділянки. Регламентація цього стереотипу в Кодексі етики ФАБФ АПКУ покликана не допустити участі членів Федерації у подібних незаконних операціях.

Окреслені вище ментальні риси та культурні стереотипи можуть спричинити ризики недотримання членами ФАБФ АПКУ фундаментальних принципів професійної етики. Саме тому наступним розділом Кодексу етики ФАБФ АПКУ запропоновано розділ «Правила поведінки членів ФАБФ АПКУ». Згідно

цих правил у разі виникнення етичного конфлікту члену ФАБФ АПКУ пропонується ідентифікувати ризики та оцінити їх значущість.

Ризики недотримання принципів професійної етики поділені нами на три групи: ризик фінансового інтересу (загроза вчинення протиправних дій або бездіяльності в обмін на винагороду), ризик ділових або родинних стосунків (загроза професійному скептицизму та професійному судженню через довготривалі відносини або перебування у тісних родинних зв'язках) та ризик тиску (загроза неправомірного впливу роботодавця або клієнта).

Після оцінки значущості таких ризиків член ФАБФ АПКУ повинен застосувати застережні заходи для їх зменшення або повного усунення. Виходячи з

рівня регламентації, застережні заходи розділені на три групи: державного рівня, рівня ФАБФ АПКУ або в робочому середовищі. Якщо після застосування таких заходів, етичний конфлікт залишається невирішеним, члену ФАБФ АПКУ пропонується звернутися до третейського суду ФАБФ АПКУ або до місцевого суду. Якщо член ФАБФ АПКУ вичерпав усі можливості, але не вирішив етичний конфлікт, то він повинен, якщо це можливо, або повністю відмовитися від виконання завдання, або звільнитися із займаної посади. В останньому випадку члену ФАБФ АПКУ надається право звернутися до виконавчої дирекції Федерації з клопотанням про допомогу в подальшому працевлаштуванні (рис. 4).



Рис. 4. Запропоновані правила поведінки членів ФАБФ АПКУ в Кодексі етики

Джерело: розроблено автором.

Висновки. Підсумовуючи пропозиції до заключного напрямку Стратегії розвитку бухгалтерської професії в аграрному секторі економіки – «Розширення функцій і прав бухгалтерів аграрної галузі та закріплення норм професійної

етики і поведінки», – доцільно окреслити очікувані наслідки від його реалізації:

- законодавче розширення прав головного бухгалтера або особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства;

- введення одноосібної відповідальності власника чи керівника підприємства за протиправні розпорядження;
- розширення видів діяльності у Національному класифікаторі – Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010;
- розширення завдань, обов'язків і вимог до знань головних бухгалтерів у Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників;
- приведення у відповідність бухгалтерських кваліфікацій «Бухгалтер-практик» і «Професійний бухгалтер» із кваліфікаційними вимогами до штатних бухгалтерів (фахівців, професіоналів, керівників);
- затвердження і введення в дію запропонованого Кодексу етики ФАБФ АПКУ.

4 Список використаних джерел

1. *Артемова В.Г.* Ментальность русского народа: традиции и эволюция / В.Г. Артемова, Я.В. Филиппова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.unn.ru/pages/issues/vestnik_soc/99990201_West_soc_2008_2%2810%29/1.pdf.
2. Внешнеполитический менталитет современных американцев, его структура и проявления на уровне массового сознания [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://kuznetsov.ucoz.org/publications/vneshnepolitiches_kij_mentalitet.pdf.
3. *Дамдинова Б.О.* Особенности британского менталитета / Б.О. Дамдинова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://econfr.rae.ru/pdf/2009/10/8cb22bdd0b.pdf>.
4. *Есюнина А.А.* Особенности менталитета русской нации / А.А. Есюнина [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rae.ru/forum2012/pdf/1638.pdf>.
5. *Євсєєва Г.П.* До питання про український менталітет і формування української національної ідеї / Г.П. Євсєєва, Л.М. Архипенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/apdu/2011-1/doc/1/13.pdf>.
6. *Жук В.М.* Інституціональні засади розвитку професії бухгалтера / В.М. Жук // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 2. – С.122-127
7. *Ильин И.С.* Особенности русского менталитета в культурно-исторических проявлениях / И.С. Ильин [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.psychologos.ru/images/ysKF0WUiUP_1368003930.pdf.
8. *Коробова Н.М.* Професійне судження бухгалтера та його місце в організації обліку на сільськогосподарському підприємстві / Н.М. Коробова // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 1. – С. 51-54.
9. *Матвеева Е.М.* Американский характер глазами русских в начале XX века / Е.М. Матвеева [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cyberleninka.ru/article/n/amerikanskiy-harakter-glazami-russkih-v-nachale-xx-veka>.
10. *Павловська-Кравчук В.* Український правовий менталітет: особливості становлення та розвитку / В. Павловська-Кравчук [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dspace.nulau.edu.ua/bitstream/123456789/2462/1/Pavlovska-Kravchuk_277.pdf.
11. *Петрук О.М.* Регулювання бухгалтерського обліку в Україні: теорія, методологія, практика: монографія / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2006. – 152 с.
12. *Побочий І.А.* Менталітет українського суспільства: витоки та сучасний стан / І.А. Побочий [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://fsn.fhum.info/pdf/91/91-07.pdf>.
13. *Соловьева С.В.* О некоторых особенностях делового общения с представителями других культур (на примере Великобритании) / С.В. Соловьева [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://elib.bsu.by/bitstream/123456789/45226/1/solovjeva_%202013_IR.pdf.
14. *Филиппова М.М.* К вопросу о ключевых концептах американского менталитета / М.М. Филиппова [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.philol.msu.ru/~slavphil/books/jsk_42_02filippova.pdf.
15. *Шевцов Н.П.* Некоторые коммуникативные особенности американской, английской и русской ментальности / Н.П. Шевцов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://elib.sfu-kras.ru/bitstream/2311/6620/1/s032-012.pdf>.