

УДК 174:[331.54:657]

Метелиця В. М.

Навчально-науковий центр «Інститут аграрної економіки»

ФУНКЦІЇ БУХГАЛТЕРА ТА МОРАЛЬНО-ПРОФЕСІЙНІ НОРМИ ЕТИКИ У СТАНОВЛЕННІ ІНСТИТУТУ ДОВІРИ ДО ПРОФЕСІЇ

Висунуто гіпотезу про появу нового функціонального тренду в бухгалтерській професії. Тренд характеризується підвищеними вимогами до компетентності бухгалтерів, спрямованими на посилення інвестиційної привабливості та соціальної відповідальності перед суспільством. Обґрунтовано положення про те, що професійна етика бухгалтерів на національному рівні повинна враховувати загальнолюдські моральні цінності, норми Міжнародної федерації бухгалтерів і зарубіжних професійних бухгалтерських об'єднань, український менталітет та специфічні галузеві особливості.

Ключові слова: компетентність, етика, інституціональні запити, соціальна звітність.

Постановка проблеми. Становлення інституту довіри до професії передбачає налагодження тісних внутрішньо-професійних взаємовідносин бухгалтера (з власником, керівництвом, співробітниками бухгалтерії) та встановлення зовнішніх міжпрофесійних зв'язків (з інвесторами, кредиторами, органами державної влади). Ключовим питанням у формуванні і збереженні суспільної довіри є функціональна роль бухгалтера та його етична поведінка.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сучасні дослідження розгортають широкі дискусії щодо завдань, якостей, обов'язків, функцій та етики бухгалтерів. Поштовх до вивчення функціонального напрямку в бухгалтерському обліку дали поглиблені дослідження функцій обліку, зроблені Г.Г. Кірейцевим. Автором визначено сім зовнішніх функцій бухгалтерського обліку: інформаційна, контрольна, науково-пізнавальна, виховна, регулююча, прогностична та правового захисту суб'єктів господарювання [1, с. 82, 83]. Розвиваючи ідеї Г.Г. Кірейцева в інституціональній теорії бухгалтерського обліку, В.М. Жук пояснює появу додаткових функцій (можливостей) обліку (соціальна, екологічна, координуюча, розподільча, мотиваційна, біхевіорестична) проявом попиту на них (їх затребуваністю). Для обґрунтування своєї гіпотези вчений вводить поняття функціональної затребуваності та функціональних можливостей обліку [2, с. 225-230]. У свою чергу, публікації з проблем соціально-орієнтованого і екологічного обліку та звітності, обліку і звітності з інтелектуального капіталу, обліку людського капіталу і транзакційних витрат дають підстави для висунення гіпотези про розвиток нового функціонального тренду – нові функції бухгалтерів з'являються у відповідь на появу нових об'єктів обліку. Останні ж визначаються новими запитами користувачів.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. На жаль, новий функціональний тренд бухгалтерської професії поки що залишається поза системною увагою вчених. Так само необґрунтованим є перенесення на національний рівень міжнародних формальних інститутів у сфері етики без їх належної адаптації.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є аналіз відповідності чинного законодавства, яке регулює функції бухгалтерів, запитам ринку бухгалтерських ресурсів і результатам міжнародних та вітчизняних досліджень. Потребує доведення хибності позиції вітчизняних об'єднань бухгалтерів про можливість застосування міжнародних етичних норм без врахування національного інституціонального середовища і галузевої специфіки.

Виклад основного матеріалу. Відповідаючи на внутрішні та зовнішні запити, бухгалтери відпрацьовують і закріплюють «правила гри» – інститути, які спрямовані на подолання асиметрії інформації та її наслідків, і знаходять прояв у функціях (від лат. *functio* – звершення, виконання) і професійній поведінці бухгалтерів. Остання є одним із ключових принципів професійної етики (рис. 1).

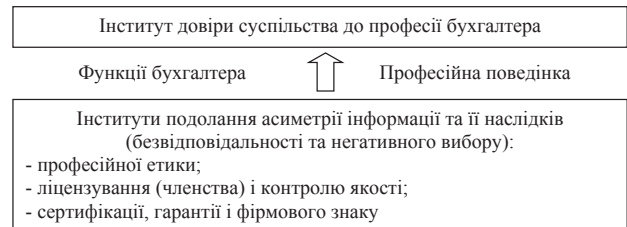


Рис. 1. Інституціоналізація функцій і професійної етики бухгалтерів у формуванні довіри до професії бухгалтера

Джерело: розроблено автором

Екскурс в історію економічної думки засвідчує, що розгляд функцій бухгалтера як окремого об'єкту економічних досліджень співпадає з етапом раннього меркантилізму (XV ст.), вивчення питань професійної поведінки – відповідає періоду розвитку інституціоналізму Т. Веблена (90-ті рр. XIX ст.), а регламентація професійної етики – періоду неолібералізму (30-ті рр. XX ст.). В теоріях бухгалтерського обліку функції бухгалтера також займають ключове місце: юридична теорія (XV ст.) окреслила функції контролю, логісмографія (кін. XIX-поч. XX ст.) – застосування професійного судження, економічна теорія (XIX ст.) – функцію оцінки, економіологія (кін. XIX-поч. XX ст.) – функцію аналізу, соціально-корпоративна теорія (XX ст.) – соціально-екологічну звітність і облік людського капіталу, позитивна теорія (XX ст.) – облік транзакційних витрат, інституціональна теорія (поч. XXI ст.) – функціональну затребуваність та можливості. Питання професійної етики та поведінки широко досліджені в етичній та біхевіорестичній теоріях бухгалтерського обліку (кін. XIX ст.).

Загалом, результати наукових досліджень вказують на значне розширення сфер діяльності та відповідальності бухгалтерів (контролінг, податковий і інвестиційний консалтинг, фінансовий і ризик-менеджмент, тімбілдінг, судово-бухгалтерська експертиза). Відповідно, з'явилася значна кількість нових посад: фінансовий менеджер, бухгалтер зі звітності за МСФЗ, бухгалтер з консолідації звітності, бухгалтер з цінних паперів,

внутрішній аудитор. Відбувся поділ бухгалтерів на групи: бухгалтери-науковці та викладачі, громадські бухгалтери (бухгалтери суспільної практики), бухгалтери в бізнесі (штатні працівники).

Розширення сфер діяльності бухгалтерів зумовило збільшення їхніх обов'язків та зміну вимог до характеру роботи. Як свідчать дані кадрових порталів, професія бухгалтера посідає 4 місце за рівнем затребуваності та кількістю вакансій (після фахівців з продажу, ай-ті-технологій, реклами). Сьогодні найбільш затребуваними фахівцями є бухгалтери (44% всіх вакансій) та головні бухгалтери (29%). Менш затребувані економісти (10% вакансій); касири, фахівці з фінансового та управлінського обліку (по 3%); внутрішні аудитори, фінансові аналітики, фінансові директори (по 2%); фінансові контролери, фахівці з податків (по 1%). Щоб здобути посаду головного бухгалтера в середньому необхідно 5-7 років. Далі бухгалтери переходять на роботу фінансових директорів, внутрішніх аудиторів або у «Велику четвірку».

Портрет сучасного бухгалтера характеризується такими визначальними параметрами: 85% бухгалтерів – це жінки, 82% – мають вищу освіту, 56% – фахівці віком від 25 до 35 років, 44% – володіють англійською мовою, 36% – з досвідом роботи більше 5 років [3]. Портрет доповнюється вимогою мати необхідну психологічну рису – вміння швидко працювати з великими обсягами даних, що пов'язано з потребою у короткій строк закрити звітний період. Більше того, сьогодні 10-15% вакансій містять побажання підтвердити компетентність наявністю сертифікату, що засвідчує здатність застосування МСФЗ, впровадження стандартів внутрішнього аудиту, підтримки стратегії виходу на ІРО (первинна публічна пропозиція) тощо. Портрети найбільш поширених посад у галузі бухгалтерського обліку наведено в таблиці 1.

Огляд вітчизняного ринку бухгалтерських ресурсів, який засвідчує підвищення вимог до компетентності бухгалтерів та інтенсивності їхньої роботи, підтверджується міжнародними дослідженнями. Останні не розглядають розширення сфер відповідальності бухгалтерів і підвищення вимог до них як самоціль, а переслідують мету посилення інвестиційної привабливості, соціальної відповідальності, позитивного іміджу, довіри і підтримки суспільством підприємства і економіки країни в цілому. В результаті міжнародних досліджень було запропоновано доповнення фінансової звітності нефінансовими звітами сталого розвитку, які розкривають соціально-екологічні аспекти діяльності та інформацію про людський та інтелектуальний капітал. Найбільш широко структура та зміст нефінансових показників діяльності підприємства визначені у Звіті про прогрес Глобального договору ООН (Communication on Progress – COP) та Звіті зі сталого розвитку Глобальної ініціативи зі звітності (Global Reporting Initiative). В деяких країнах світу подання не фінансової звітності закріплене на рівні законодавства і є обов'язковим для публічних компаній та підприємств суспільного інтересу.

Оприлюднення Звіту про прогрес передбачає приєднання до Глобального договору ООН і взяття зобов'язань з щорічного розкриття інформації щодо слідування підприємством 10-ти принципам (табл. 2).

Інша форма – Звіт зі сталого розвитку – містить більш повну структуру, яка включає стандартні елементи звітності, що формуються за принципами (табл. 3).

Результати огляду національного ринку бухгалтерських послуг та міжнародних ініціатив дозволяють підтвердити висунуту раніше гіпотезу про те, що розширення функцій бухгалтерів обу-

Таблиця 1

Основні вимоги до сучасних бухгалтерів

№ з/п	Посада: вимоги, обов'язки
1.	Бухгалтер Кваліфікація, досвід: повна вища економічна освіта, досвід роботи від 2-х років; знання МСФЗ, сертифікація ACCA, англійська мова (для міжнародних компаній); володіння «1-С Бухгалтерія» 7.7/8.х, MS Office, готовність до понаднормової роботи. Якості: аналітичний склад розуму, уважність, стресостійкість, висока працездатність. Обов'язки: ведення бухгалтерського та податкового обліку, складання і подання звітності, аналіз господарської діяльності, проходження перевірок контролюючих органів, ведення і контроль документообігу, інвентаризація
2.	Старший бухгалтер Кваліфікація, досвід: повна вища економічна освіта, досвід роботи в бухгалтерії від 2-х років, англійська мова (рівень вище середнього), досвід роботи з 1С (8) і Excel. Бажаємою є наявність сертифіката САР. Якості: комунікативні здібності, ввічливість, клієнтоорієнтованість, акуратність, точність, вміння витримувати терміни, уважність. Обов'язки: документування операцій, ведення бухгалтерського обліку, мінімізація податкових ризиків
3.	Головний бухгалтер Кваліфікація, досвід: повна вища економічна освіта, досвід роботи від 5 років (з яких 2 – на керівних посадах); знання МСФЗ, сертифікація ACCA, англійська мова (для міжнародних компаній); володіння SAP, «1-С Бухгалтерія» 7.7/8.х, MS Office. Якості: аналітичний склад розуму, уважність, відповідальність, організованість, стресостійкість, висока працездатність. Обов'язки: контроль роботи бухгалтерії, оцінка фінансових і податкових ризиків, участь у постановці системи планування ресурсів (ERP), фінансовий аналіз роботи, підготовка коротких фінансових звітів і аналітичних довідок
4.	Фінансовий менеджер Кваліфікація, досвід: досвід роботи не менше 5 років, знання іноземних мов, профільна фінансова освіта. Бажаємою є наявність професійних сертифікатів DipIFR, ACCA, CAP/CIPA. Якості: відповідальність, комунікабельність, організованість, активність, уважність, націленість на результат, стресостійкість. Обов'язки: складання інвестиційних проектів і фінансових моделей для оцінки вартості компаній, проведення due diligence компаній – об'єктів поглинання, аналіз податкових ризиків, аналіз фінансової звітності та облікових політик компанії, аналіз бізнес процесів, участь у розробці оптимізаційних заходів
5.	Керівник служби внутрішнього аудиту Кваліфікація, досвід: повна вища освіта, досвід роботи за фахом, вміння залагоджувати конфлікти, готовність до відряджень. Бажана наявність сертифікатів ACCA, CIA. Якості: аналітичні і організаторські здібності, комунікабельність, бізнес-орієнтованість. Обов'язки: розвиток служби внутрішнього аудиту, розробка корпоративної політики і стандартів аудиту, надання рекомендацій з попередження помилок і штрафів; проведення консультацій з питань ведення діяльності, звітності, оподаткування

Джерело: систематизовано автором

Таблиця 2
Принципи складання Звіту про прогрес
Глобального договору ООН

№ з/п	Принципи та їх суть
1.	Права людини: 1) захист проголошених на міжнародному рівні прав людини; 2) непричетність до порушень прав людини
2.	Трудові відносини: 3) свобода об'єднання та визнання права на укладення колективних договорів; 4) ліквідація всіх форм примусової та обов'язкової праці; 5) повне викорінення дитячої праці; 6) подолання дискримінації у сфері праці та зайнятості
3.	Навколишнє середовище: 7) підхід, заснований на принципі обережності в екологічних питаннях; 8) ініціативи, спрямовані на підвищення відповідальності за стан навколишнього середовища; 9) сприяння розвитку та поширенню екологічно безпечних технологій
4.	Протидія корупції: 10) протидія всім формам корупції, включаючи здирицтво і хабарництво

Джерело: систематизовано автором за даними [4]

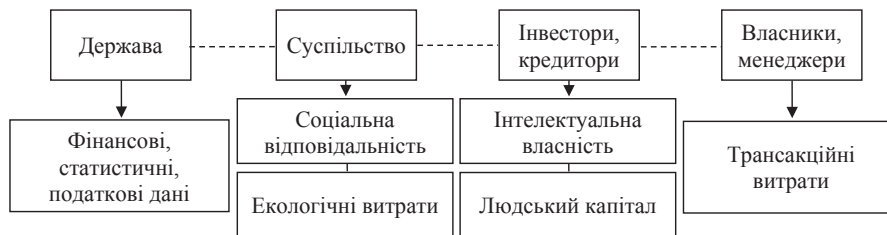


Рис. 2. Об'єкти обліку за запитамі пріоритетних користувачів

Джерело: розроблено автором

мовлюється появою нових об'єктів обліку у відповідь на запити користувачів. Традиційні і нові об'єкти обліку умовно можна співвіднести із запитамі пріоритетних користувачів (рис. 2).

Аналіз рис. 2 викликає постановку закономірного запитання: наскільки діюче законодавство, яким визначені функції бухгалтерів, відповідає запитам різних суб'єктів і новому функціональному тренду?

Чинне законодавство регламентує обов'язковість ведення обліку, складання і оприлюднення звітності вітчизняними суб'єктами господарювання: Господарський кодекс України (п. 8 ст. 19), Цивільний кодекс України (п. 5 ст. 152), Податковий кодекс України (ст. 44), Закон України «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» (п. 2-3 ст. 20), Закон України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування» (п. 2-3 ст. 9), Закон України «Про фермерське господарство» (ст. 28), Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (ст. 2). Конкретні сфери діяльності, завдання, обов'язки і права бухгалтерів встановлені численними нормативно-правовими актами.

Згідно з Національним класифікатором України «Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010», бухгалтери здійснюють свою діяльність за класом 69.20 (діяльність у сфері бухгалтерського обліку й аудиту; консультування з питань оподаткування) та 63.11 (оброблення даних, розміщення інформації на веб-вузлах). Проте ці класи визначають лише одну сферу діяльності бухгалтерів – сервісне (технічне) обслуговування управління, що не відповідає сучасним за-

Таблиця 3

Принципи складання та стандартні елементи Звіту зі сталого розвитку
Глобальної ініціативи зі звітності

№ з/п	Принципи та стандартні елементи звітності
1.	Принципи визначення змісту Звіту: взаємодія із зацікавленими сторонами, контекст сталого розвитку, суттєвість, повнота. Принципи забезпечення якості Звіту: збалансованість, порівнянність, точність, своєчасність, ясність, надійність
2.	Загальні стандартні елементи звітності: стратегія та аналіз, профіль організації, виявлені суттєві аспекти і межі Звіту, взаємодія із зацікавленими сторонами, загальні відомості про Звіт, корпоративне управління, етика і сумлінність, загальні галузеві стандартні елементи звітності
3.	Специфічні стандартні елементи звітності: – відомості про підходи у сфері менеджменту; – показники за аспектами: категорія «Економічна»: економічна результативність, присутність на ринках, непрямі економічні впливи, практики закупівель; категорія «Екологічна»: матеріали, енергія, вода, біорізноманіття, викиди, відходи, продукція та послуги, відповідність вимогам, транспорт, загальна інформація, екологічна оцінка постачальників, механізми подачі скарг на екологічні проблеми; категорія «соціальна»: підкатегорія «практика трудових відносин і гідної праці»: зайнятість, взаємовідносини співробітників і керівництва, здоров'я і безпека на робочому місці, навчання та освіта, різноманітність і рівні можливості, рівна винагорода для жінок і чоловіків, оцінка практики трудових відносин постачальників, механізми подачі скарг на практику трудових відносин; підкатегорія «права людини»: інвестиції, недопущення дискримінації, свобода асоціації та ведення колективних переговорів, дитяча праця, примусова чи обов'язкова праця, практика забезпечення безпеки, права корінних і нечисленних народів, оцінка, оцінка дотримання прав людини постачальниками, механізми подачі скарг на порушення прав людини; підкатегорія «суспільство»: місцеві співтовариства, протидія корупції, державна політика, перешкода конкуренції, відповідність вимогам, оцінка впливу постачальників на суспільство, механізми подання скарг на вплив на суспільство; підкатегорія «відповідальність за продукцію»: здоров'я і безпека споживача, маркування продукції і послуг, маркетингові комунікації, недоторканність приватного життя споживача, відповідність вимогам; – специфічні галузеві стандартні елементи звітності

Джерело: систематизовано автором за даними [5]

питає. У зв'язку з цим Національний класифікатор видів економічної діяльності потребує розширення цих двох класів тими видами діяльності, які встановлюють участь бухгалтерів в управлінні діяльністю підприємства, їх участь в саморегулюванні професійної діяльності, застосування ними інноваційних технологій тощо.

Найбільш широко вимоги до бухгалтера (завдання та обов'язки, вимоги до знань і кваліфікації) визначені в Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників, але і вони далекі від вимог роботодавців та результатів останніх наукових досліджень (рис. 3).

З рис. 3 видно, що у кваліфікаційних характеристиках, наведених у Довіднику, відсутні сьогоденні вимоги до компетентності бухгалтерів (професійні сертифікати, глибокі знання інноваційних технологій, професійної етики, англійської мови), до психологічних якостей (готовність до понаднормової роботи, здатність врегулювати конфлікти), до обов'язків (проходження перевірок контролюючих органів тощо). Зважаючи на це, Довідник кваліфікаційних характеристик потребує внесення змін в частині розширення завдань, обов'язків та вимог до знань головного бухгалтера як найбільш поширеної посади з числа керівників. Крім того, Довідник потребує приведення у відповідність до нової редакції Закону України «Про вищу освіту» в частині визначення рівнів та ступенів вищої освіти у кваліфікаційних вимогах, адже освітньо-кваліфікаційним рівням «молодший спеціаліст» та «спеціаліст» відповідають рівні «молодший бакалавр» та «магістр».

Іншим нормативним документом – Законом про бухгалтерський облік і фінансову звітність – встановлено 4 обов'язки головного бухгалтера або особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства (п. 7 ст. 8), та її відповідальність за несвоєчасність і недостовірність даних (п. 8 ст. 9). Більш широко обов'язки бухгалтера визначені у Типовому положенні про бухгалтерську службу бюджетної установи. У цьому Типовому положенні затверджено 11 завдань (п. 7) і 4 права (п. 8) бухгалтерської служби, 12 обов'язків (п. 13), одне право (п. 14) і відповідальність за неналежне виконання повноважень (п. 20) головного бухгалтера. Завдання, права і відповідальність головного бухгалтера визначені також главами II–IV Положення про головних бухгалтерів. Всього 21 завдання, 3 права і 9 випадків відповідальності. Як бачимо, кількість обов'язків і випадків відповідальності бухгалтерів більш ніж у 7 разів перевищує кількість їхніх прав. Крім того, більш нові права бухгалтерів визначені лише для державного сектору, а права головних бухгалтерів для всіх галузей економіки є морально застарілими, оскільки вони затверджені ще у 1980 році.

КЕРІВНИКИ
<p>Посади: головний бухгалтер, начальник (завідувач) відділу (управління) бухгалтерського обліку, завідувач сектору (бюро) у відділі (управлінні) бухгалтерського обліку.</p> <p>Завдання та обов'язки: організація бухгалтерського обліку, підготовка пропозицій для власника (керівника) щодо поліпшення інформаційного забезпечення управління.</p> <p>Повинен знати: законодавство України, економіку виробництва, організацію управління.</p> <p>Кваліфікаційні вимоги: повна вища освіта (магістр, спеціаліст). Мінімальний стаж бухгалтерської роботи не менше 2 років</p>
↓
ПРОФЕСІОНАЛИ
<p>Посади: провідний бухгалтер, I і II категорії, бухгалтер (з дипломом спеціаліста); провідний бухгалтер-ревізор, I і II категорії, бухгалтер-ревізор; провідний економіст з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності, I і II категорії, економіст з бухгалтерського обліку та аналізу діяльності.</p> <p>Завдання та обов'язки: ведення обліку і складання звітності, проведення перевірок і ревізій, виконання аналізу діяльності; підготовка пропозицій щодо удосконалення обліку і звітності, посилення контролю і методів аналізу діяльності.</p> <p>Повинен знати: нормативні документи з організації та ведення обліку і складання звітності, проведення перевірок і ревізій, аналізу діяльності; правила експлуатації обчислювальної техніки.</p> <p>Кваліфікаційні вимоги: повна вища освіта (магістр, спеціаліст) без вимог до стажу роботи (мінімальна вимога до стажу)</p>
↓
ФАХІВЦІ
<p>Посади: бухгалтер I і II категорії, бухгалтер.</p> <p>Завдання та обов'язки: документування, ведення обліку по об'єктах, здійснення розрахунків, участь в інвентаризації.</p> <p>Повинен знати: нормативні документи з організації та ведення обліку і складання звітності, правила документообігу і технологію оброблення облікової інформації.</p> <p>Кваліфікаційні вимоги: базова або неповна вища освіта (бакалавр, молодший спеціаліст). Мінімальний стаж роботи за професією бухгалтера не менше 1 року</p>
↓
ТЕХНІЧНІ СЛУЖБОВЦІ
<p>Посади: конторський службовець (бухгалтерія), обліковець з реєстрації бухгалтерських даних, рахівник.</p> <p>Завдання та обов'язки: оперативний облік, оформлення первинних документів і реєстрів, складання касової звітності, підготовка розрахунків, зберігання справ.</p> <p>Повинен знати: нормативні документи з організації бухгалтерського обліку і складання звітності, форми первинних документів, способи реєстрації інформації, організацію документообігу, правила роботи на комп'ютері.</p> <p>Кваліфікаційні вимоги: повна загальна середня освіта та професійно-технічна освіта або повна загальна середня освіта та професійна підготовка на виробництві. Без вимог до стажу роботи</p>

Рис. 3. Кваліфікаційні характеристики бухгалтерів

Джерело: розроблено автором

Для нас цілком обґрунтованим є положення про те, що для забезпечення незалежності і невідкладності головного бухгалтера або особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства, їхні права потребують закріплення на рівні Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність». І ці норми мають не тільки регламентувати право бухгалтера на управління діяльністю підприємства і право участі у саморегулюванні та підвищенні статусу професії, але й повинні передбачати право ініціювати розкриття інформації у нефінансовій звітності, право запровадження обліку трансакційних витрат, право на постійне підвищення кваліфікації, право вимагати дотримання норм професійної етики тощо.

З метою обґрунтування назрілої необхідності реалізації запропонованих законодавчих змін далі більш детально зупинимося на розгляді питань професійної етики бухгалтерів і їх поведінки.

Виконання бухгалтером своїх функцій, дотримання ним норм професійної етики та поведінки є нерозривними складовими професійної діяльності, які забезпечують не тільки внутрішньо-професійні взаємовідносини, але і контакт бухгалтерської професії з зовнішнім середовищем. Норми професійної етики, які у світовій практиці професійних організацій також оформляються у вигляді кодексів поведінки, з'явилися в англо-американській моделі обліку у відповідь на відсутність жорсткої регламентації у сфері організації і методології обліку. Наявність альтернативних методів відображення господарських операцій в обліку та звітності дає право бухгалтеру застосовувати професійне судження і обирати різні методичні підходи в залежності від побажань (чи наказів)

замовників. Питання лише в тому, де закінчується межа об'єктивної інформації і починається зона маніпуляцій з метою отримання додаткової вигоди. Оскільки історично склалося так, що нормативно-правове регулювання обліку в більшості країн світу покладено на державу, то місію попередження загроз шахрайства при застосуванні професійного судження взяла на себе професійна спільнота. Для цього на початку ХХ століття професійні об'єднання бухгалтерів у США почали активно розробляти кодекси етики і поведінки своїх членів для того, щоб попередити перехід останніми межі між професіоналізмом і меркантильним шахрайством. Саме бухгалтерські організації усвідомили можливі загрози застосування професійного судження і вирішили самостійно захищати довіру суспільства до професії (рис. 4).

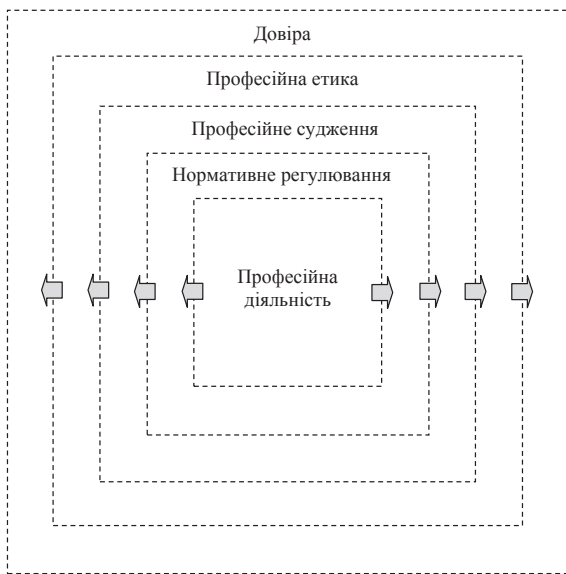


Рис. 4. Місце професійної етики в професійній діяльності бухгалтера

Джерело: розроблено автором

Професійна етика поєднує в собі загальнолюдські моральні цінності, які зазвичай відображають вплив національних традицій, культури на мислення особи, і професійні норми, що регламентовані науково-професійною спільнотою, державними органами та робочим середовищем. Загальнолюдські моральні цінності знаходять свій прояв у самоконтролі під час ведення професійної діяльності, в той час як професійні норми є механізмами зовнішнього регулювання. В комплексі ці норми покликані окреслити межі професійного судження і забезпечити існування неформального інституту довіри суспільства до професії бухгалтера.

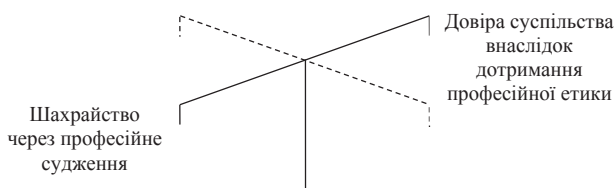


Рис. 5. Професійне судження і етика бухгалтера у становленні неформального інституту довіри суспільства до професії

Джерело: розроблено автором

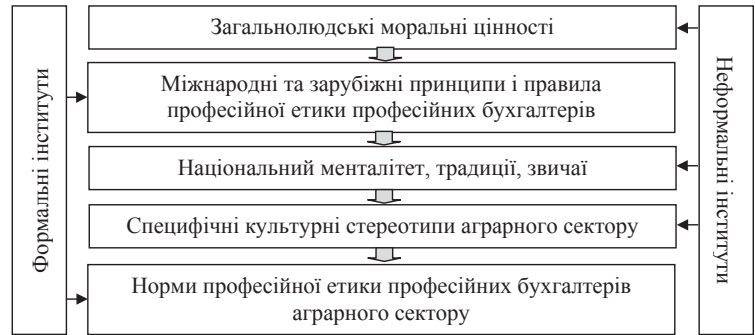


Рис. 6. Інститути, які формують Кодекс етики професійних бухгалтерів аграрного сектору

Джерело: розроблено автором

тера. У випадках дотримання бухгалтером норм професійної етики при застосуванні професійного судження знаходить свій прояв професіоналізм. І навпаки, – ігнорування норм етики при застосуванні професійного судження з метою отримання додаткових вигод слід оцінювати як прояв шахрайства і шлях до втрати довіри до професії бухгалтера з боку суспільства (рис. 5).

Як зазначалося вище, норми професійної етики еволюціонували в англо-американській моделі обліку, а потім вийшли на регіональний і міжнародний рівень. Проте поширення таких норм етики на національний рівень вступає в конфлікт з місцевими неформальними інститутами, що в неінституціональній теорії визнається залежністю від попереднього розвитку («path dependence»). Пряме перенесення таких норм з одного інституціонального середовища, для якого характерні свій менталітет, культурні традиції і стереотипи, в інше професійне оточення не буде сприйматися свідомістю суб'єктів професії, які в ньому проживають і працюють. Саме тому ми не підтримуємо позицію вітчизняних професійних організацій (Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України, Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України, Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів), які рекомендують своїм членам пряме застосування норм Кодексу етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів [6]. На наше переконання, для того щоб увійти у свідомість суб'єктів професії і отримати застосування, міжнародні норми повинні спочатку підлаштуватися під національний менталітет та специфіку роботи галузей економіки. Таким чином, наприклад, в аграрному секторі України повинен функціонувати власний кодекс професійної етики бухгалтерів, який би враховував формальну і неформальну інституціональну складову: загальнолюдські моральні цінності, норми Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ, правила етики і поведінки зарубіжних професійних бухгалтерських об'єднань, український менталітет та специфічні особливості агропромислового виробництва (рис. 6). Такий Кодекс потребує затвердження на З'їзді Федерації аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України та повинен застосовуватись членами цієї організації в обов'язковому порядку. Для не членів ФАБФ АПКУ цей Кодекс етики може носити рекомендаційний характер.

В Україні вже затверджені деякі етичні правила в суміжних з професією бухгалтера сферах діяльності. Це, наприклад, Кодекс професійної етики внутрішніх аудиторів банківських установ, Кодекс професійної етики працівника державної податкової служби України, Етичний кодекс ученого Наці-

ональної академії аграрних наук України. Проте, для того, щоб оцінити напрями розбудови етичних норм для бухгалтерів вітчизняного аграрного сектору цього досвіду недостатньо. Тому необхідно зупинитися на більш детальнішому вивченні інститутів, які формують галузеві норми етики бухгалтерів, у визначеній вище послідовності.

Основним формуючим етику інститутом є загальнолюдські моральні цінності, – правила, за якими живе соціальність. Це такі, як соціальна справедливість, чесність, свобода, людська гідність, громадянський обов’язок, добропорядність, засудження жадібності та зарозумілості. Їх дотримання підвищує моральну значущість обов’язку та відповідальності перед суспільством. Саме такі цінності дали поштовх розвитку професій, становленню етичних норм і правил поведінки представників цих професій.

Далі ми детальніше зупинимося на огляді міжнародного і зарубіжного досвіду в сфері регламентації професійної етики і поведінки бухгалтерів.

У 1996 році Міжнародна федерація бухгалтерів представила Кодекс етики професійних бухгалтерів, який періодично оновлюється Радою з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів. У Кодексі висвітлені фундаментальні принципи професійної етики бухгалтерів, загрози їх дотриманню та застережні заходи для усунення або зменшення до прийняттого рівня цих загроз професійними бухгалтерами-практиками та професійними бухгалтерами в бізнесі. Виходячи з цих норм, можна побудувати схему поведінки професійного бухгалтера в бізнесі (штатного працівника), з якої видно, що бухгалтер не тільки повинен знати п’ять принципів етики та п’ять видів загроз їх дотриманню, але й володіти навичками ідентифікації цих загроз та використання застережених заходів для усунення або зменшення загроз до прийняттого рівня. Не порушуючи конфіденційності, бухгалтер може отримати пораду (консультацію) від інших бухгалтерів, керівників роботодавця чи від професійної організації або отримати юридичну консультацію. Якщо ці заходи не призведуть до залагодження конфлікту, бухгалтер повинен відмовитись від виконання поставленого завдання або взагалі звільнитися з роботи (рис. 7).

Для того щоб професійний бухгалтер зміг розвинути таку схему своєї поведінки, він повинен отримати відповідні знання і навички у сфері професійної етики. Саме тому Рада з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти МФБ затвердила Міжнародну інструкцію з освіти (МІО) 1 «Підходи до розробки і підтримки професійних цінностей, етики та ставлення», згідно з якою, професійний

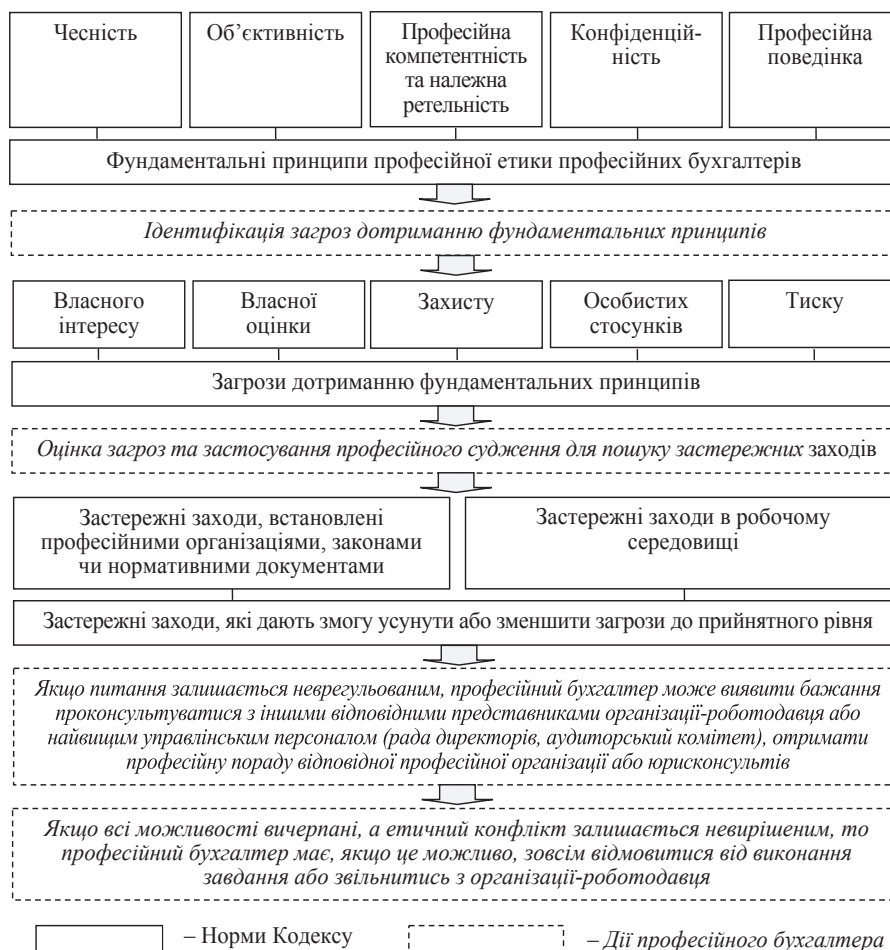


Рис. 7. Схема поведінки професійного бухгалтера в бізнесі, визначена Кодексом етики

Джерело: розроблено автором

бухгалтер повинен мати етичну компетентність, сформовану відповідно до програм постійної етичної освіти. Постійна етична освіта передбачає чотири етапи, три з яких (підвищення рівня знань у сфері етики, розвиток етичної чутливості, удосконалення етичного судження) професійний бухгалтер проходить під час навчання за програмою передкваліфікаційної підготовки, а четвертий етап (підтримання постійного прагнення до етичної поведінки) – проходить в ході навчання за програмами перед- та післякваліфікаційної підготовки. Інструкцією також визначено гнучкі підходи для імплементації постійної етичної освіти (тема-тичний і постадійний), моделі викладання етики (формальна освіта, навчання на робочому місці), методи викладання (лекції, електронне навчання) та методи оцінки етичного рівня (формальна, на робочому місці, самооцінка) [7, с. 98-122].

Принципи і правила Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ, як і підходи до їх вивчення, мають різний рівень конвергенції на національному рівні. Це пояснюється тим, що кодекси етики і поведінки членів професійних організацій Великобританії, США, Австралії, Нової Зеландії стали основою для розробки Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ, тоді як етичні кодекси професійних бухгалтерських об'єднань інших країн (наприклад, Російської Федерації), навпаки, – розроблялися на базі вже впровадженого Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ.

Подальшому дослідженню підлягають норми кодексів етики і поведінки деяких зарубіжних

професійних бухгалтерських об'єднань. Для цих цілей доцільно взяти Кодекс етики та поведінки Асоціації присяжних сертифікованих бухгалтерів (АПСБ) [8], Кодекс професійної поведінки Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів (АІДГБ) [9] і Кодекс етики професійних бухгалтерів Росії – членів Інституту професійних бухгалтерів Росії (ІПБ Росії) [10] як одних із найбільших за чисельністю професійних організацій Великобританії, США і Російської Федерації.

Поглиблене вивчення норм Кодексів етики та поведінки АПСБ, АІДГБ, ІПБ Росії дає підстави для висновку про те, що дві з цих організацій (АПСБ та ІПБ Росії), будучи дійсними членами МФБ і приймаючи участь у розробці міжнародних етичних формальних інститутів, вирішили за доцільне піддатися глобалізаційним процесам і відійти від національних професійних традицій. Досліджені нами Кодекси цих організацій є не чим іншим, як різного роду інтерпретаціями Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ з певними доповненнями і скороченнями. Натомість АІДГБ зберіг у своєму Кодексі поведінки національні етичні традиції з 1988 року (табл. 4).

Як видно з таблиці 4, Кодекс етики та поведінки АПСБ є розширеним варіантом Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ для забезпечення конвергенції норм, з одного боку, і для забезпечення можливості застосування цих норм студентами, афілійованими особами і членами АПСБ, – з іншого. У передмові Кодексу етики та поведін-

ки АПСБ значиться, що додаткові положення, які відсутні у тексті Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ, наводяться курсивом і якщо вони вступають у конфлікт з основним текстом, то професійний бухгалтер використовує більш жорсткіші норми. За недотримання етичних норм передбачена дисциплінарна відповідальність. Розглядом скарг щодо професійної етики і поведінки займається Дисциплінарний і Апеляційний комітет АПСБ. Порівняно більш розширеними є частини Б і В Кодексу, які регулюють діяльність професійних бухгалтерів-практиків і професійних бухгалтерів у бізнесі. Найширшим з додаткових положень цих частин є встановлення обов'язку дотримання конфіденційності інформації у ситуаціях, коли бухгалтери виявили факти порушення чинного законодавства, та обов'язку надання інформації на вимогу закону або в інтересах суспільства, або для захисту професійних інтересів (повідомлення про відмивання коштів, про ухилення від сплати податків тощо). Окремим розділом Д наведено Кодекс етики для тих бухгалтерів-практиків, які зайняті у сфері неплатоспроможності та банкрутства.

Кодекс професійної поведінки АІДГБ викладений у власному варіанті і на рівні з принципами, які затверджені Кодексом етики професійних бухгалтерів МФБ, додатково визначає ще принципи відповідальності і суспільного інтересу. Ці принципи регламентують членам АІДГБ застосовувати професійні та моральні судження у професійній

Таблиця 4

Норми професійної етики і поведінки АПСБ, АІДГБ, ІПБ Росії

№ з/п	Принципи та стандартні елементи звітності
1.	<p align="center">Кодекс етики та поведінки Асоціації присяжних сертифікованих бухгалтерів</p> <p>Частина А. Загальне застосування Кодексу Частина Б. Професійні бухгалтери-практики Додаткові вимоги та вказівки: <i>Б1. Професійний обов'язок збереження конфіденційності по відношенню до порушень і протиправних дій клієнтів та інших осіб. Б2. Боротьба з відмиванням грошей. Б3. Обов'язки повідомлення про факти незаконної діяльності, покладені на аудиторів. Б4. Позначення професійних бухгалтерів і фірм та назв практикуючих фірм. Б5. Права власності та права на доступ до книг, файлів, робочих та інших документів. Б6. Терміни зберігання книг, файлів, робочих та інших документів. Б7. Діяльність через корпоративні або некорпоративні організації. Б8. Зобов'язання консультантів. Б9. Професійна відповідальність бухгалтерів і аудиторів. Б10. Недієздатність або смерть бухгалтера-практика. Б11. Майно померлих. Б12. Консультування у сфері корпоративних фінансів, в тому числі з питань злиття і поглинання</i> Частина В. Професійні бухгалтери у бізнесі Додаткові вимоги та вказівки: <i>В1. Розголошення конфіденційної інформації. В2. Повідомлення про факти незаконної діяльності</i> Частина Г. Кодекс етики у сфері неплатоспроможності Частина 1. Загальне застосування Кодексу Частина 2. Застосування Кодексу в конкретних ситуаціях</p>
2.	<p align="center">Кодекс професійної поведінки Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів</p> <p>Передмова для всіх членів 0.300 Принципи професійної поведінки (відповідальність, суспільний інтерес, доброчесність, об'єктивність та незалежність, належна ретельність, обсяг і характер послуг) Частина 1. Члени в громадській практиці 1.000. Введення (концептуальна основа та етичні конфлікти). 1100. Доброчесність та об'єктивність. 1200. Незалежність. 1.300. Загальні стандарти (професійна компетентність, належна професійна ретельність, планування і технічний нагляд, достатні дані). 1.400. Компрометуючі дії. 1.500. Винагороди та інші види оплати. 1.600. Реклама та інші форми залучення клієнтів. 1.700. Конфіденційна інформація. 1.800. Форми організації та найменування Частина 2. Члени в бізнесі 2.000. Введення (концептуальна основа та етичні конфлікти). 2100. Доброчесність та об'єктивність. 2.300. Загальні стандарти (професійна компетентність, належна професійна ретельність, планування і технічний нагляд, достатні дані). 2.400. Компрометуючі дії Частина 3. Інші члени (на пенсії, безробітні) 3.000. Введення. 3.400. Компрометуючі дії</p>
3.	<p align="center">Кодекс професійних бухгалтерів – членів Інституту професійних бухгалтерів Росії</p> <p>Розділ 1 «Основні принципи етики та концептуальний підхід до їх дотримання» Розділ 2 «Застосування концептуального підходу до дотримання основних принципів етики публічно практикуючими професійними бухгалтерами» Розділ 3 «Застосування принципу незалежності користувачами послуг публічно практикуючих професійних бухгалтерів (аудиторів)» Розділ 4 «Застосування концептуального підходу до дотримання основних принципів етики професійними бухгалтерами, які працюють в організаціях»</p>

Джерело: розроблено автором

діяльності та діяти таким чином, щоб захистити суспільний інтерес. Загрози дотримання принципів поведінки і застережні заходи для членів АІДГБ, що ведуть громадську практику, також розширені (окреслені загрози несприятливого інтересу та участі в управлінні, визначені застережні заходи на рівні клієнта). У свою чергу, Кодекс професійних бухгалтерів – членів ІПБ Росії є скороченим перекладом Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ, який регулює сферу поведінки не тільки бухгалтерів, але і аудиторів.

Існуюче різноманіття підходів до розробки кодексів етики і поведінки, яке спостерігається на прикладі трьох зарубіжних професійних організацій, як і відсутність власних кодексів етики у вітчизняних бухгалтерських організаціях, пояснюється в першу чергу різним національним менталітетом, традиціями та звичаями. Це питання, як і питання специфічних галузевих культурних стереотипів, що формують норми етичної поведінки, підлягає подальшому поглибленому розгляду. Наразі ми зупинимося на коротких проміжних підсумках дослідження функціонально-етичної складової сучасної професії бухгалтера.

Висновки і пропозиції. Розширення сфер професійної діяльності бухгалтерів, підвищення вимог до компетентності, функціональних обов'язків

та інтенсивності роботи дало підстави для висунення гіпотези про появу нового функціонального тренду в бухгалтерській професії. Збільшення функцій бухгалтерів обумовлюється появою нових об'єктів обліку у відповідь на запити користувачів, що спрямовані на посилення інвестиційної привабливості, соціальної відповідальності, позитивного іміджу підприємства і економіки країни в цілому. Натомість вітчизняне законодавство у сфері організації бухгалтерського обліку не відповідає новому функціональному тренду, зводячи роль бухгалтера до сервісного обслуговування управління та навантажуючи бухгалтера новими обов'язками, забуваючи про необхідність паритетного зростання його прав.

Пасивно слід визнати також позицію вітчизняних професійних організацій бухгалтерів у сфері регламентації етики та поведінки. В той час коли світовий досвід свідчить про факти збереження національних етичних бухгалтерських традицій, вітчизняні об'єднання запропонували своїм членам застосовувати міжнародні етичні норми без належної їх імплементації. Цілком очевидно, що сприйняття свідомістю суб'єктів професії міжнародних етичних норм можливе лише після їх підлаштування під національний менталітет та врахування специфіки роботи галузей економіки.

Список літератури:

1. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством [Текст] : монография / Г.Г. Кирейцев ; Укр. сельськохоз. академия. – К. : УСХА, 1992. – 240 с.
2. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета [Текст] : монография / В.Н. Жук. – К. : «Аграрная наука», 2013 г. – 408 с.
3. Бухгалтер: динамика, аналитика и портрет кандидата [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://rabota.ua/info/jobsearcher/post/2014/04/28/buhgalter_dinamika_analitika_portret_kandidata.aspx.
4. Десять принципов Глобального договора [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.unglobalcompact.org/Languages/Russian/ten_principles.html.
5. Руководство по отчетности в области устойчивого развития G4. Принципы подготовки отчетности и стандартные элементы отчетности [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Russian-G4-Part-One.pdf>.
6. Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants. The International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). 2014 Edition, 158 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-code-ethics-professional-accountants>.
7. Handbook of International Education Pronouncements. International Accounting Education Standards Board. 2014 Edition, 296 p. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ifac.org/publications-resources/2014-handbook-international-education-pronouncements>.
8. Code of Ethics and Conduct. Section 3. ACCA Rulebook [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Members/Doc/rule/acca-rulebook2014.pdf.
9. AICPA Code of Professional Conduct [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/DownloadableDocuments/2014December15ContentAsof2014June23CodeofConduct.pdf>.
10. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров – членов ИП «ИПБ России», утвержден решением Президентского совета ИП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» (протокол № 12/12 от «12» декабря 2012 г.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ipbr.org/about/documents/statutes/code-of-ethics>.

Метелица В. М.

Научно-учебный центр «Институт аграрной экономики»

ФУНКЦИИ БУХГАЛТЕРА И МОРАЛЬНО-ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ НОРМЫ ЭТИКИ В СТАНОВЛЕНИИ ИНСТИТУТА ДОВЕРИЯ К ПРОФЕССИИ

Резюме

Выдвинута гипотеза о появлении нового функционального тренда в бухгалтерской профессии. Тренд характеризуется повышенными требованиями к компетентности бухгалтеров, направленными на усиление инвестиционной привлекательности и социальной ответственности перед обществом. Обосновано положение о том, что профессиональная этика бухгалтеров на национальном уровне должна учитывать общечеловеческие моральные ценности, нормы Международной федерации бухгалтеров и зарубежных профессиональных бухгалтерских объединений, украинский менталитет и специфические отраслевые особенности.

Ключевые слова: компетентность, этика, институциональные запросы, социальная отчетность.