

Бурденко І.М.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування
Сумський державний університет

Майборода А.В.

студентка
Сумський державний університет

Burdenko Iryna

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor,
Senior Lecturer at Department of Accounting and Taxation
Sumy State University

Maiboroda Anzhela

Student
Sumy State University

ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА БУХГАЛТЕРА: УПРАВЛІНСЬКИЙ ПІДХІД

Бурденко І.М., Майборода А.В. Професійна етика бухгалтера: управлінський підхід. У статті розглянуто вітчизняний та зарубіжні досвід застосування професійної етики бухгалтера. Визначено сутність управлінського аспекту запровадження професійної етики у сферу бухгалтерського обліку та аудиту. За допомогою теорії «гнилих яблук» визначено, що етичні проблеми бізнесу пов'язані з неналежною увагою до них, відсутністю контролю та регулювання. Доведено, що управлінський аспект під час імплементації професійної етики полягає саме в явному її контролі через установлення правил, навчання працівників та відслідковуванні дотримання стандартів поведінки. Проведено порівняння механізму регулювання професійної етики бухгалтерів у США та Україні. Зроблено висновок, що під час запровадження іноземного досвіду у сферу регулювання діяльності бухгалтерів потрібно обов'язково враховувати менталітет наших громадян, який є головною ознакою формування поведінки бухгалтерів, а також особливостей сприйняття моральних вимог і норм. Доведено, що важливим чинником імплементації міжнародного досвіду запровадження норм професійної етики є одночасне регулювання цього процесу як з боку держави, так і з боку професійних бухгалтерських організацій.

Ключові слова: професійна етика, професійне судження, кодекс етики професійних бухгалтерів, професійні організації, етичні норми бухгалтерів.

Бурденко И.М., Майборода А.В. Профессиональная этика бухгалтера: управленческий подход. В статье рассмотрен отечественный и зарубежный опыт применения профессиональной этики бухгалтера. Определена суть управленческого аспекта внедрения профессиональной этики в сферу бухгалтерского учета и аудита. С помощью теории «гнилых яблок» определено, что этические проблемы бизнеса связаны с ненадлежащим вниманием к ним, отсутствием контроля и регулирования. Доказано, что управленческий аспект при имплементации профессиональной этики заключается именно в явном ее контроле через установление правил, обучение работников и отслеживании соблюдения стандартов поведения. Проведено сравнение механизма регулирования профессиональной этики бухгалтеров в США и Украине. Сделан вывод, что при внедрении иностранного опыта в сферу регулирования деятельности бухгалтеров нужно обязательно учитывать менталитет наших граждан, который является главным признаком формирования поведения бухгалтеров, а также особенностей восприятия моральных требований и норм. Доказано, что важным фактором имплементации международного опыта внедрения норм профессиональной этики является одновременное регулирование этого процесса как со стороны государства, так и со стороны профессиональных бухгалтерских организаций.

Ключевые слова: профессиональная этика, профессиональное суждение, кодекс этики профессиональных бухгалтеров, профессиональные организации, этические нормы бухгалтера.

Burdenko Iryna, Maiboroda Anzhela. Professional ethics of an accountant: management approach. The article considers domestic and foreign experience in applying the professional ethics of an accountant. The managerial aspect of introduction of professional ethics in the field of accounting and auditing is analyzed. It is analyzed, using the theory of “rotten apples”, that the ethical problems of business are associated with inadequate attention to them, lack of control and regulation. It is proved that the managerial aspect in the implementation of professional ethics is its explicit control through the establishment of rules, employee training and monitoring

compliance with standards of conduct. A comparison of the mechanism of regulation of professional ethics of accountants in the USA and Ukraine is made. The influence of national heritage in the fields of culture and mentality on the development and organization of accounting is considered. The substantiation of necessity of introduction of norms of professional ethics in Ukraine taking into account foreign experience is resulted. It is concluded that the introduction of foreign experience in regulating the activities of accountants must take into account the mentality of our citizens, which is the main feature of the behavior of accountants, as well as the peculiarities of the perception of moral requirements and norms. It is analyzed that for our society professional etiquette should become a social protection for citizens. The responsibility of a professional accountant is not limited to meeting the needs of an individual client or employer. The interests of the public are largely determined by the standards of the accounting profession. It is proved that professional ethics must be present at all times. It will help accountants make the right decisions, resolve issues that are not regulated at the legislative level, balance the subjectivity of professional judgment and ensure the protection of the interests of certain stakeholders. It is proved that an important factor in the implementation of international experience in the implementation of professional ethics is the simultaneous regulation of this process by both the state and professional accounting organizations.

Key words: professional ethics, professional judgment, code of ethics of professional accountants, professional organizations, ethical norms of accountants.

Постановка проблеми. Сьогодні професійна етика та питання її дотримання є однією з найважливіших проблем, яка стала головною складовою частиною різних сфер економіки. Професіонали у будь-якій галузі завжди зацікавлені у високій якості своєї роботи та зростанні рівня довіри суспільства до результатів їх діяльності. Діяльність бухгалтерів, специфіка їх роботи й функцій вимагають від них дотримання усіх принципів та концептуальних основ професійної етики.

В успішній діяльності того чи іншого підприємства важливою є як фінансова інформація, так і нефінансова, що розкриває особливості його діяльності, а також позитивно впливає на ухвалення інвестиційних рішень зовнішніми користувачами. Від дотримання законодавчо встановленого загального кодексу цінностей і поведінки залежить насамперед те, наскільки будуть задоволені суспільні потреби в інформації, які можуть суперечити безпосередньо особистим інтересам управлінського персоналу. При цьому можливі декілька підходів до навчання етики, зокрема філософський, юридичний та управлінський. Управлінський підхід полягає в тому, щоби ставитися до проблем етики так, як і до будь-якої іншої управлінської проблеми. Менеджери повинні чітко розуміти джерело й наслідки дій та поведінки працівників, зокрема бухгалтерів. Усе це спонукає дослідників до вивчення та імплементації світового досвіду щодо вирішення етичних питань у вітчизняну практику.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням впровадження кодексу етики у вітчизняну практику займалися такі українські вчені, як А.М. Кузьмінський, А.Г. Федулова, Ф.Ф. Бутинець [2]. Незважаючи на всі дослідження, не вивченими сьогодні залишаються питання управлінського аспекту запровадження етичних норм у діяльність професійних бухгалтерів.

Формулювання завдання дослідження. Метою статті є обґрунтування необхідності імплементації професійної етики бухгалтера з окремим наголосом на її управлінському аспекті.

Виклад основного матеріалу дослідження. Нині регулювання обліку у світі здійснюється у двох напрямках. Різняться вони за типом законодавства та рівнем його впливу на суспільство. До першого напряму можна віднести такі держави, у яких законодавство має обов'язковий характер, а також визначає головні

правила ведення бухгалтерського обліку. Сюди можна віднести Данію, Грецію, Австрію, Італію, Норвегію, Португалію, Францію, а також Німеччину, Швецію, Швейцарію та Іспанію. До другого напряму потрібно віднести ті країни, що не регулюють бухгалтерський облік на державному рівні і в яких стандарти обліку приймаються професійними бухгалтерськими організаціями різного рівня, зокрема Сполучені Штати Америки, Канаду, Мексику, Великобританію, Ізраїль, Ірландію, Індію.

Відсутність державного регулювання бухгалтерського обліку в цих країнах у певний момент часу викликала недовіру суспільства до інформації, яку створювали професійні бухгалтери, та до професії бухгалтера загалом. Усе це стало стимулом для початку пошуків більш дієвих механізмів, які б змогли узгодити професійне судження та відповідальність професійних бухгалтерів за кінцевий результат своєї діяльності. Результатом стало розроблення та прийняття норм етики професійних бухгалтерів.

Загалом модель регулювання бухгалтерського обліку та місце професійної етики в регулюванні діяльності бухгалтера у США зображено на рис. 1.

Нині у Сполучених Штатах професійна етика виступає головним інструментом збалансування суб'єктивізму професійної думки бухгалтера та інструментом захисту інтересів капіталіста. Хоча при цьому все ще існують окремі нерегульовані законодавством питання, присутній незначний вплив державного регулювання на ведення обліку, а також існує вагомий вплив на практику ведення обліку професійного саморегулювання [6].

Від того, наскільки жорсткою буде регламентація в бухгалтерському обліку, безпосередньо залежатимуть не лише роль та місце професійної етики в професійному обліковому середовищі, але й необхідність та обов'язковість дотримання етичних вимог. Найбільш впливовими у Сполучених Штатах є організації, які безпосередньо регламентують бухгалтерський облік, зокрема Рада з розробки стандартів фінансового обліку (Financial Accounting Standards Board, FASB), а також Американський інститут присяжних бухгалтерів й Інститут фахівців з управлінського обліку (Institute of Management Accountants, IMA). Регламентація щодо того, як вести облік та складати звіти, відбувається з

безпосередньою участю професійних організацій, котрі розробляють більшу частину стандартів та положень. Все це спонукає до того, щоби мати можливість контролювати дотримання норм в етиці безпосередньо бухгалтерами [4].

Зауважимо, що останнім часом зростання обурення суспільства неетичною поведінкою бізнесу призвело до появи теорії «гнилих яблук» (“Bad apples”). За цією теорією етичні проблеми бізнесу не мають системного характеру, це окремі випадки, лише кілька «гнилих яблук» у здоровому бізнес-середовищі загалом. Варто тільки прибрати ці яблука, і проблема зникне. Проте ця теорія може стати дуже зручною для підприємств, якщо її неправильно розуміти: звільнили кілька людей – і репутація відновлена, не потрібно шукати причини в самій компанії, її культурі, цінностях. Однак прийняття кодексів етики професійної поведінки дає змогу поглянути на цю теорію з іншого боку, а саме внутрішнього, зрозуміти, що проблема не в декількох «яблуках», а в самій системі.

Теорія «гнилих яблук» базується на понятті «характер»: «він така людина». Ймовірно, під характером розуміється складне поєднання особливостей конкретної особистості, що керує поведінкою людини в тій чи іншій ситуації. З характером не народжуються, характер розвивається повільно, формується в процесі життєдіяльності людини і виявляється в її діяльності та суспільній поведінці, зокрема у ставленні до колективу, інших людей, праці, навколишньої дійсності та самої себе, а також стає результатом вродженого поєднання генів і виховання, накопичення життєвих цінностей, які передаються сім'єю і школою [3]. Потенційний працівник приходить у компанію, де вже є свої традиції і склалися уявлення про те, що добре або погано.

Як свідчить практика у всьому світі, звільнення від «гнилих яблук» не дає очікуваного результату. «Поганих» працівників звільняють, проте методи ведення бізнесу залишаються такими ж.

У 2002 і 2008 роках Aspen Institute (США) опитав близько 2 000 слухачів програм МВА з п'ятнадцяти провідних світових бізнес-шкіл. Студенти впевнені,

що зустрінуться зі складними етичними дилемами на робочому місці. Проте тільки 40% з них вважають, що бізнес-освіта готує їх до вирішення таких конфліктів повністю, а 50% відповідають, що підготовлені лише деякою мірою. У 2008 році понад чверть респондентів були зацікавлені в пошуку роботи, яка дасть їм можливість робити внесок у розвиток суспільства (порівняно з 15% у 2002 році). Більш ніж половина розглядають як дуже важливі такі характеристики майбутнього роботодавця: безпека, виробництво високоякісного продукту, відповідальне керівництво, прозорі бізнес-практики. Більш ніж половина студентів стверджує, що вони будуть захищати альтернативні цінності або підходи у відповідь на конфлікт цінностей на роботі (набагато більше, ніж у 2002 році) [1].

Сьогодні в нашій країні відбувається зміна систем у виробничих відносинах, що сприяє зміні систем щодо регулювання бухгалтерського обліку. Усе частіше наукові праці присвячуються дослідженню проблем запровадження професійної етики у сферу бухгалтерського обліку та аудиту, впливу менталітету й традицій на поведінку працівників і формуванню етичного середовища. Зокрема, Л.В. Чижевська у своїй роботі розглянула те, як впливають національні надбання в галузях культури та менталітету на розвиток та організацію бухгалтерського обліку. Автор доходить висновку про те, що під час запровадження іноземного досвіду у сферу регулювання діяльності бухгалтерів потрібно обов'язково враховувати менталітет наших громадян, який є головною ознакою формування поведінки бухгалтерів, а також особливості сприйняття моральних вимог і норм [8]. У характері мислення вітчизняних бухгалтерів проявляється менталітет як сукупність свідомості, що визначає спосіб їх дій, психологічні особливості, професійну культуру та переконання. Професійна етика має бути присутня повсякчас. Саме вона буде допомагати бухгалтерам правильно ухвалювати рішення, вирішувати питання, які не є врегульованими на законодавчому рівні, збалансовувати суб'єктивізм професійного судження та забезпечувати захист інтересів окремого кола зацікавлених осіб.

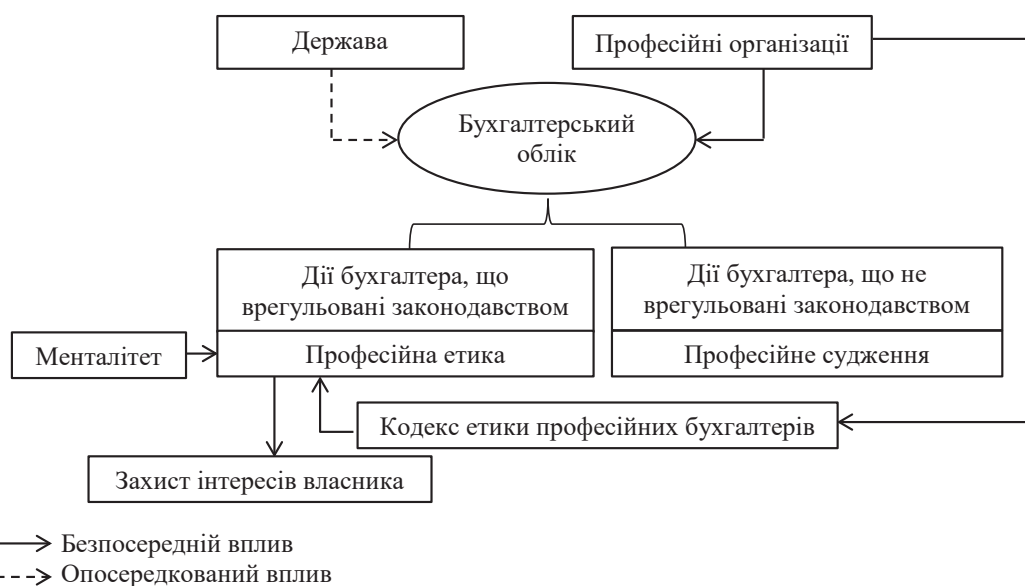


Рис. 1. Місце професійної етики в регулюванні професійної діяльності бухгалтера у США [7]

Отже, для нашого суспільства професійний етикет має стати соціальним захистом для громадян. Відповідальність професійного бухгалтера не зводиться лише до задоволення потреб окремого клієнта чи роботодавця. Інтереси громадськості значною мірою визначають стандарти бухгалтерської професії. Наприклад, незалежні аудитори допомагають забезпечувати повноту та ефективність фінансових звітів, що їх надають фінансовим установам як часткове підтвердження кредитоспроможності, а акціонерам – для залучення капіталу; фінансові керівні працівники виконують різні функції, пов'язані з управлінням фінансами в організаціях, і сприяють ефективному та результативному використанню ресурсів організацій; внутрішні аудитори забезпечують упевненість у наявності надійної системи внутрішнього контролю, що підвищує достовірність зовнішньої фінансової інформації їхнього роботодавця; експерти з оподаткування допомагають забезпечити ефективність податкової системи та довіру до неї, а також справедливе застосування оподаткування; відповідальність консультантів з управління щодо задоволення інтересів громадськості полягає у підтримці прийняття раціональних управлінських рішень [5]. Проте створювати та забезпечувати підтримку належних професійних етичних вимог повинна не лише держава, але й професійні організації (рис. 2).

Ми погоджуємося з Л.С. Скакун, яка пропонує регулювати не врегульовані законодавством дії бухгалтера через професійну етику та професійні організації бухгалтерів. При цьому одночасно держава здійснює контроль за дотриманням норм професійної етики.

Сьогодні найбільш актуальним є питання щодо того, наскільки законодавство втілює норми бізнес-поведінки. Чи достатньо дотримуватися норм закону, щоби бути етичним? При цьому законодавство не може врегулювати всі аспекти професійної діяльності. Одним з підтверджень того, що норми права не можуть і не повинні регулювати все, що стосується етики поведінки, є стрімкий розвиток різних правил, кодексів, які називають «найкращою практикою» з різним ступенем

добровільності дотримання. Це й професійні кодекси етики (бухгалтерів, аудиторів, незалежних директорів), й стандарти корпоративної поведінки, які стосуються загальних принципів корпоративного управління та внутрішньокорпоративних регламентів. Також набувають силу різні галузеві ініціативи в рамках, у яких компанії приймають на себе різні етичні зобов'язання. Частина таких стандартів поведінки переходить у розряд норм закону. Проте залишається питання про те, чи достатньо цього для регулювання професійної етики та дотримання її норм.

Щоби підготувати дійсно гарного спеціаліста в галузі бухгалтерії, за кордоном студенти вивчають Кодекс етики професійних бухгалтерів. Етичні питання під час підготовки фахівця не ігнорують.

Під час складання програм вивчення з дисципліни «Облік і оподаткування» автономія вищого навчального закладу дає шанс вписувати всі необхідні курси в процес навчання. При цьому курси, які б вивчали етичні норми, не включаються, проте, можливо, в подальшому аудитори й бухгалтери таких проблем не матимуть. У випадку дійсно професійного вивчення норм етики й застосування їх у сфері бухгалтерії зникне багато проблем, пов'язаних з їхньою повною відсутністю сьогодні [6].

Отже, представники бухгалтерської професії в усьому світі найбільше зацікавлені в тому, щоби довести до відома споживачів послуг професійних бухгалтерів, що ці послуги виконуються на найвищому рівні якості й надаються відповідно до етичних вимог, покликаних забезпечити такий рівень [5].

Висновки. Нині можна стверджувати, що бухгалтерський облік перебуває на етапі реорганізації, що доводить, що зупинки на досягнутому рівні не буде. В Україні відсутні дієві механізми щодо реалізації законодавчих норм і норм професійної етики бухгалтера. Для того щоби цей процес був успішним, необхідно враховувати національний менталітет, традиції та звичаї. При цьому управлінський аспект під час імплементації професійної етики полягає саме в явному її



Рис. 2. Професійна етика в регулюванні професійної діяльності бухгалтера в Україні [7]

контролі через установлення правил, навчання працівників, відслідковуванні дотримання стандартів поведінки, чим прийнято заохочувати неетичну поведінку і збільшувати кількість «гнилих яблук». Важливим чинником імплементації міжнародного досвіду запровадження норм професійної етики є одночасне регулю-

вання цього процесу як з боку держави, так і з боку професійних бухгалтерських організацій. Усе це створює передумови справедливого розподілу доходів, що одночасно буде сприяти захисту інтересів України, громадськості, працівників усіх галузей та власників підприємств.

Список використаних джерел:

1. Where Will They Lead? MBA Student Attitudes About Business & Society. Washington DC : The Aspen center for Business Education, 2008. URL: <http://www.aspenbe.org/documents/ExecutiveSummaryMBAStudentAttitudesReport2008.pdf> (дата звернення: 01.12.2020).
2. Бутинець Ф.Ф. Реформування чи знищення обліку: кричу, благаю, а мене не чують. *Вісник ЖДТУ*. 2005. № 4(34). С. 3–21.
3. Вільна енциклопедія «Вікіпедія». URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki> (дата звернення: 08.12.2020).
4. Економіка зарубіжних країн : навчальний посібник / за ред. Ю.Г. Козака, В.В. Ковалевського, К.І. Ржепішевського. Київ : ЦУЛ, 2003. 352 с.
5. Кодекс етики професійних бухгалтерів. URL: <http://www.ifac.org/Ethics/index.tml> (дата звернення: 08.12.2020).
6. Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної Федерації Бухгалтерів 2006 / пер. з англ. за ред. С.Я. Зубілевич. Київ : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2007. 104 с.
7. Скакун Л.С. Професійна етика в регулюванні бухгалтерської діяльності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2007. Вип. 1(7). С. 186–195.
8. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2007. 528 с.

References:

1. Where Will They Lead? MBA Student Attitudes About Business & Society. Washington DC: The Aspen center for Business Education, 2008. Available at: <http://www.aspenbe.org/documents/ExecutiveSummaryMBAStudentAttitudesReport2008.pdf> (accessed 01 December 2020).
2. Butynecj F.F. (2005) Reformuvannja chy znyshhennja obliku: krychu, blaghaju, a mene ne chujutj [Reforming or destroying accounting: I shout, I beg, but I am not heard]. *Visnyk ZhDTU*, no. 4(34), pp. 3–21.
3. Viljna encyklopedija "Vikipedija". Available at: <https://uk.wikipedia.org/wiki> (accessed 08 December 2020).
4. Kozak Ju.Gh., Kovalevsjkij V.V., Rzhepishevsjkij K.I. (ed.) (2003) *Ekonomika zarubizhnykh krajin* [The economy of foreign countries]. Kyiv: CUL. (in Ukrainian)
5. International Federation of Accountants. *Kodeks etyky profesijnykh bukhghalteriv* [Code of Ethics for Professional Accountants]. Available at: <http://www.ifac.org/Ethics/index.tml> (accessed 08 December 2020).
6. Zubilevyh S.Ja. (2007) *Kodeks Etyky Profesijnykh Bukhghalteriv 2006* [Code of Ethics for Professional Accountants 2006]. Kyiv: Federation of Professional Accountants and Auditors of Ukraine.
7. Skakun L.S. (2007) Profesijna etyka v reghuljuvanni bukhghaltersjkoji dijaljnosti [Professional ethics in the regulation of accounting]. *Problemy teoriji ta metodologhiji bukhghaltersjkocho obliku, kontrolju i analizu*, vol. 1(7), pp. 186–195.
8. Chyzevsjka L.V. (2007) *Bukhghaltersjkyj oblik jak profesijna dijaljnistj: teorija, orghanizacija, proghnoz rozvytku* [Accounting as a professional activity: theory, organization, development forecast]. Zhytomyr: ZhDTU. (in Ukrainian)