

ОБЗОР ОТДЕЛЬНЫХ ПОЛОЖЕНИЙ КОДЕКСА ЭТИКИ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ

Данилова С.В.

Нижевартовский экономико-правовой институт (филиал) ФГБОУ ВПО «Тюменский государственный университет», Нижневартовск, Россия (628600, ХМАО-Югра, г.Нижневартовск, ул. Дружбы народов, д.13 а), e-mail: svaprel@yandex.ru

В статье представлен авторский взгляд на отдельные нормы Кодекса этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов. В целях обоснования авторского подхода в статье предварительно изложена трансформация общественных норм этики и морали в деловую среду, так и их отрицательных проявлений. Проведен сравнительный анализ основных принципов Кодекса с нормами этики, морали, общепринятого делового общения, в том числе и норм российской деловой культуры. Рассмотрены основные причины возникновения угроз в деятельности бухгалтеров и аудиторов, структурированы базовые алгоритмы избегания и сглаживания угроз, возникающих в профессиональной деятельности бухгалтеров и аудиторов. Исследование проводилось на основе Кодексов этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов, утвержденных Институтом профессиональных бухгалтеров России и НП «Палата профессиональных бухгалтеров и аудиторов». В заключении, автором статьи показано, что Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов – это внутренний документ для членов профессиональных бухгалтерских и аудиторских объединений, не обладающий существенным правовым статусом.

Ключевые слова: аудитор, бухгалтер, Кодекс профессионального поведения, мораль, принципы профессионального поведения, угрозы соблюдению принципов, этика делового общения, этика.

REVIEW OF SELECTED PROVISIONS OF CODE OF ETHICS FOR ACCOUNTANTS AND AUDITORS

Danilova S.V.

Economic and Law Institute of Nizhnevartovsk (a branch) of Tyumen State University, a Federal State-Funded Educational Institution of Higher Professional Education, Nizhnevartovsk, Russia. (628600, 13A, Druzhby Narodov Street, Nizhnevartovsk, Khanty–Mansi Autonomous Okrug–Yugra), e-mail: svaprel@yandex.ru

The article represents the author's opinion on certain provisions of The Code of Ethics for Professional Accountants and Auditors. In order to justify the author's approach in the beginning of the article there is described how social ethics and morals norms merged into business activities, and their negative effects. The basic principles of the Code are compared with norms of ethics and morals of common business intercourse, including those of Russian business culture. In the article there are described main reasons of risks in accountants' and auditors' activity, provided a structure of basic patterns to avoid and mitigate the risks of accountants' and auditors' professional activity. The research has been conducted on the basis of Codes of Ethics for Professional Accountants and Auditors that were approved by Institute of Professional Accountants of Russia and Chamber of Professional Accountants and Auditors, a Non-Commercial Partnership. In the conclusion of the article the author identifies that The Code of Ethics for Professional Accountants and Auditors is an internal document for members of professional accountants and auditors unions and has no any significant legal status.

Keywords: auditor, accountant, Code of Professional Conduct, morals, professional conduct principles, risks of violating the principles, ethics in business communications, ethics.

В современном деловом обществе сложно развить активную и успешную профессиональную деятельность без соблюдения коммуникативных норм общения. Деловые коммуникации позволяют сохранить как общепринятые нормы этики, так и специальные, связанные с профессиональной деятельностью.

В последние десятилетия в профессиональной сфере отдельных категорий работников. в большинстве случаев, деятельность которых связана с общением, финансовыми

операциями, публичностью и повышенной законодательной регламентированностью, активно стали разрабатываться и утверждаться Кодексы профессионального поведения (Кодексы этики).

Например, в настоящее время в РФ разработаны: Кодекс профессиональной этики учителя, Кодекс профессиональной этики адвоката, Кодекс профессиональной этики сотрудника органов внутренних дел, Кодекс профессиональной этики страхового агента и брокера, Кодекс профессиональной этики журналиста. Одним из последних в данной группе нормативных актов из отрасли финансового права появились Кодекс профессионального поведения аудитора и Кодекс профессионального поведения бухгалтера.

Однако среди профессионалов устойчиво сформировалось мнение о фиктивности данных документов, так как любой компетентный специалист, стремящийся сохранить и утвердить собственную деловую репутацию, не станет нарушать общепринятые нормы морали и этики делового поведения.

Поэтому в данной работе представлен авторский взгляд на отдельные положения Кодекса профессионального поведения (Кодекса этики) аудитора и Кодекса профессионального поведения (Кодекса этики) бухгалтера с точки зрения сравнения с нормами профессиональной культуры и общественной этики.

Таблица 1

Общепринятые нормы этики и морали (в сравнении антонимов) [1;3]*

Общепринятые положительные категории	Общепринятые отрицательные категории
Добро	Зло
Справедливость	Анархия
Долг	Грех
Совесть	Стыд
Ответственность	Безответственность
Честь	Позор
Любовь	Ненависть
Дружба	Вражда

*Составлено автором.

Очевидно, что каждому общепринятому этическому правилу поведения соответствует отрицательный вариант действий. В современном обществе большинство отрицательных форм поведения не только порицается, но и карается как общественным порицанием через нормы права административного, финансового, трудового, путем дисциплинарного или денежного наказания, но и вплоть до уголовного воздействия (ограничение свободы, принудительные работы).

Со временем общепринятые нормы этики и морали, закрепленные первоначально в большинстве мировых религий, так и в законодательных актах с перспективой получения

кары, как в «последующей жизни», так и в настоящей, стали трансформироваться в деловую среду. Выделяется деловая этика и профессиональная культура, нормы, которых распространяются на деловое общение, поведение в профессиональной среде.

Таблица 2

Принципы российской деловой культуры [2; 6]*

Общепринятые принципы этики делового общения	Формы нарушения деловой этики
Законность	Вымогательство
Государственность	Коррупция
Благотворительность (социальная ответственность)	Принуждение
Деловая обязательность	Нарушение договорных обязательств
Высокое структурирование хозяйственных операций	Неформальное общение, родственные связи
Мотивации, высокая организация труда	Ненормированный рабочий день, отсутствие льгот бонусов
Уважение к партнеру	Разглашение конфиденциальной информации
Слабая религиозная выраженность	Притеснение по религиозному (культурному) признаку
Образованность	Безграмотность
Деловой стиль одежды	Неформальный стиль одежды
Внутрикорпоративный регламент делового поведения и общения	Отсутствие иерархии подчиненности, «семейственность» в отношениях

* Составлено автором.

Общественные нормы морали влияют не только на повседневную жизнь, но и сопровождают профессиональную деятельность, поэтому получается, что в деловой сфере любой специалист, стремящийся сохранить свою репутацию, должен соблюдать общепринятые нормы, но и нормы делового общения. Следовательно, с точки зрения силы влияния, в деловой среде поведение более регламентировано и обусловлено внешними факторами.

Публичная, социальная или финансовая профессиональная деятельность накладывает на определенные категории профессий дополнительные условия в работе, что с трансформацией и усложнением экономических, политических, законодательных регламентов, стало проявляться в разработке Кодексов профессионального поведения или Кодексов деловой этики.

По нашему мнению, кодекс этики бухгалтеров и аудиторов представляет собой акт финансового права, имеющий рекомендательный характер. Абсолютной легитимностью Кодекс не обладает, так как большинство норм, прописанных в Кодексе, достаточно условны и их интерпретация зависит только от личной меры ответственности конкретного бухгалтера (аудитора).

Остановимся подробнее на положениях Кодекса этики бухгалтеров и аудиторов.

Таблица 3

Принципы профессионального поведения бухгалтеров и аудиторов [4; 5]*

Принципы поведения бухгалтеров и аудиторов	Общепринятые принципы этики делового общения
Честность	Законность
Объективность	Высокое структурирование хозяйственных операций
Профессиональная компетентность и должная тщательность	Деловая обязательность
Конфиденциальность	Уважение к партнеру
Профессиональное поведение	Внутрикорпоративный регламент делового поведения и общения

*Составлено автором.

В таблице 3 представлено сравнение принципов поведения бухгалтеров (аудиторов) с основными принципами этики делового общения. Очевидно, что все пять принципов отражают сущность профессиональных личностных взаимоотношений в деловой среде. Возникает вопрос: «А существует ли потребность в выделении принципов поведения именно бухгалтеров и аудиторов?». Наличие такого мнения достаточно мотивировано, так как общепринятые нормы деловой этики в обязательном порядке распространяются и на сферу деятельности бухгалтеров (аудиторов).

Таблица 4

Условия нарушения профессионального поведения бухгалтеров и аудиторов [4; 5]*

Потенциальные угрозы для нарушения принципов поведения бухгалтеров и аудиторов	Формы нарушения деловой этики
Угрозы личной заинтересованности	Нарушение договорных обязательств, безграмотность
Угрозы самоконтроля	Разглашение конфиденциальной информации, притеснение по религиозному (культурному) признаку, неформальный стиль одежды
Угрозы заступничества	Неформальное общение, родственные связи
Угрозы близкого знакомства	Отсутствие иерархии подчиненности, «семейственность» в отношениях
Угрозы шантажа	Вымогательство, принуждение

* Составлено автором.

Угрозы в профессиональной деятельности присутствуют в работе любого специалиста, степень угроз зависит от выполняемой работы, личных качеств работающего, профессионализма, то есть профессиональные угрозы возникают не только у бухгалтеров и аудиторов. Угрозы, сопровождающие деятельность бухгалтеров (аудиторов), соответствуют стандартным проявлениям нарушений деловой этики.

Однако в Кодексе этики бухгалтеров и аудиторов, на что следует обратить внимание, присутствуют реальные примеры возникновения угроз, что является его отличительной особенностью. Приведение обстоятельств возникновения угроз значительно способствует минимизации отступлений от принципов поведения бухгалтеров (аудиторов), но выполнение или сознательное нарушение принципов зависит от конкретного бухгалтера (аудитора) (см.табл.5).

Таблица 5

Обстоятельства нарушения профессионального поведения
бухгалтеров и аудиторов [4; 5]*

Потенциальные угрозы для нарушения принципов поведения бухгалтеров и аудиторов	Обстоятельства возникновения угроз
Угрозы личной заинтересованности	- финансовая заинтересованность в форме размера заработной платы, поощрений, гонорара, кредитов или гарантий; - возможность получить или потерять работу, клиента; - давление со стороны.
Угрозы самоконтроля	- обнаружение ошибки при перепроверке работы бухгалтера (аудитора), подтверждение мнения бухгалтера (аудитора) о работе; - оказание клиенту услуги, подготовка данных, являющихся предметом работы; - бухгалтер (аудитор) работал по найму или являлся должностным лицом у клиента, что позволяет оказывать влияние на предмет работы; - подготовка решения о финансовых системах, в разработке или во внедрении которых принимал участие бухгалтер (аудитор).
Угрозы заступничества	- продвижение акций листинговой компании, если эта организация является клиентом бухгалтера (аудитора); - действия бухгалтера (аудитора) в качестве защитника клиента по проверке при разбирательстве или споре с третьей стороной.
Угрозы близкого знакомства	- бухгалтер (аудитор) в близком родстве должностным лицом (работником) клиента; - бывший коллега бухгалтера (аудитора) является должностным лицом (работником) клиента; - получение бухгалтером (аудитором) подарков (иных проявлений особого внимания от клиента); - длительные деловые отношения между бухгалтером

	(аудитором) и клиентом. - родственники бухгалтера (аудитора) заинтересованы в получении определенных выгод от клиента.
Угрозы шантажа	- угроза увольнения, отстранения от выполнения задания для клиента, возбуждения судебного разбирательства; - давление со стороны клиента с целью снижения объема выполняемых работ для уменьшения сумм оплаты за задание; - разногласия по вопросам ведения бухгалтерского учета, финансовой отчетности, которые могут повлечь за собой увольнение или перевод на нижестоящую должность; - давление на бухгалтера (аудитора) с целью оказания влияния на процесс принятия им решений.

*Составлено автором.

Обстоятельства возникновения угроз, провоцирующие нарушение этических принципов, в деятельности бухгалтера (аудитора) обусловлены особенностями выполняемых профессиональных обязанностей, объемом компетенций, глубиной собственных знаний, личными характеристиками. Естественно, что в Кодексах приведены обобщенные и наиболее вероятные случаи проявления угроз, а их реальные свойства, сила воздействия в первую очередь зависит от выполняемого задания, клиента и бухгалтера (аудитора). Например, частными вариантами обстоятельств возникновения угроз, не упомянутых в Кодексе, могут быть:

- угрозы, давление со стороны клиента через родственника, которые могут привести к увольнению или снижению размера дохода у родственника;
- повышение объемов задания, сверх оговоренных при заключении договора, приведшее к нарушению сроков исполнения задания;
- сокрытие клиентом реальных условий своего хозяйственного и экономического положения, приведшее к не исполнению им финансовых обязательств по заданию и т.п.

Кроме вышеуказанных примеров возникновения угроз в Кодексах структурировано представлены варианты минимизации угроз (см.табл.6).

Обстоятельства нарушения профессионального поведения
бухгалтеров и аудиторов [4; 5]*

Группы мер предосторожностей	Варианты мер предосторожностей
Общие меры, относящиеся к деятельности бухгалтера (аудитора).	<ul style="list-style-type: none"> - управление организацией бухгалтеров (аудиторов) с акцентом на необходимость соблюдения основных принципов профессиональной этики; - управление организацией бухгалтеров (аудиторов) в общественных интересах; - формирование «прозрачных» правил и процедур проведения контроля и мониторинга качества проверки выполнения заданий; - документально оформление правил выявления угроз нарушения принципов этики и реализации мер по их сокращению; - документально оформление правил и процедур идентификации отношения между бухгалтерами (аудиторами) и клиентами; - документально оформление правил и процедур управления зависимостью доходов бухгалтера (аудитора) от отдельного клиента; - привлечение сторонних бухгалтеров (аудиторов) для оказания клиенту услуг, не связанных с основным заданием; - документально оформление правил запрещающих лицам, не ответственным за задание, влиять на результаты задания; - наличие дисциплинарных инструментов, стимулирующих соблюдение правил и другие.
Конкретные меры, относящиеся к заданию бухгалтера (аудитора).	<ul style="list-style-type: none"> - обязательная независимая экспертиза сторонним бухгалтером (аудитором) результатов выполненной работы (задания); - консультирование у специализированного контролирующего органа или стороннего бухгалтера; - обсуждение этических проблем с руководством клиента; - привлечение стороннего бухгалтера (аудитора) для выполнения части задания в случае ограниченности собственной компетенции; - ротация кадров организации бухгалтеров (аудиторов), ответственной за задание.

*Составлено автором.

Перспективы действенного применения Кодекса в современной России представляются достаточно ограниченными, и, в большей степени, зависит от меры компетентности и законопослушности отдельного специалиста из сферы бухгалтерского учета и аудита, так как административной, уголовной или гражданской ответственности за нарушение норм Кодекса не предусмотрено, чем рискует бухгалтер (аудитор) – это только собственной репутацией и дисциплинарным взысканием.

Список литературы

1. Гуревич П. С. Этика: учебник / П. С. Гуревич. - М.: Юнити-Дана, 2012. - 417 с.

2. Загорская Л. М. Профессиональная этика и этикет: учебное пособие / Л. М. Загорская. - Новосибирск: НГТУ, 2012. - 292 с.
3. Кобликов А.С. Юридическая этика: учебник /А.С. Кобликов. – М.: Норма, Инфра-М, 2012. – 176 с.
4. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров – членов Института профессиональных бухгалтеров России [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru) (дата обращения: 30.03.2014).
5. Кодекс этики сертифицированных профессиональных бухгалтеров и аудиторов, утвержденных НП «Палата профессиональных бухгалтеров и аудиторов» для Действительных членов профессиональных объединений, являющихся Коллективными членами палаты [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ppbia.ru> (дата обращения: 30.03.2014).
6. Минервин И. Г. Культура и этика в экономике: социокультурные факторы экономического роста/ И. Г. Минервин. - М.: РАН ИНИОН, 2011. - 245 с.

Рецензенты:

Козлова О. А., д.э.н., профессор, руководитель центра исследований социоэкономической динамики ФГБУН Института экономики Уральского отделения РАН, г. Екатеринбург.

Набоков В. И., д.э.н., профессор кафедры ОП и СД по экономике филиала ФГБОУ ВПО «Южно-Уральский государственный университет» НИУ в г.Нижневартовске, г.Нижневартовск.