

2.3. КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ В ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ СРЕДЕ БУХГАЛТЕРА

Миславская Н.А., д.э.н., профессор,
Департамент учета, анализа и аудита

*Финансовый университет
при Правительстве РФ, г. Москва*

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

Проблемы формирования достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности неразрывным образом связаны с соблюдением бухгалтерами профессиональных этических принципов и, в частности, с предупреждением конфликта интересов. Однако вопросы практической профилактики их возникновения сложны и недостаточно освещаются в профессиональной литературе и периодических изданиях. Автор анализирует ситуацию, предлагает свое определение понятия «конфликт интересов», учитывающее специфику деятельности публично практикующих профессиональных бухгалтеров.

Реформирование системы отечественного бухгалтерского учета в соответствии с принципами и требованиями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) привело к формированию устойчивого понимания руководства экономических субъектов о приоритете информационных интересов потенциальных инвесторов и кредиторов в отношении подготовки и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Подобная установка неверна, так как организация любой общественно-правовой формы является составной частью экономической системы страны, а следовательно, данные о ее финансовом состоянии являются объектом интереса:

- государства, задачей которого является эффективное исполнение организационно-управленческих функций по всем направлениям власти. Осуществление заявленного принципиально невозможно в условиях недоверия к данным, обосновывающим принятие управленческих решений;
- общества, задачей которого является мониторинг совпадения или не противоречия целей и потребностей общественных институтов и отдельных граждан с целями и потребностями институтов государства. В основе данного процесса также лежит информационная составляющая касательно экономического положения отдельных организаций, муниципальных округов, регионов;
- граждан и отдельных заинтересованных групп из их числа, объединенных общими политическими, социальными, экономическими интересами. Частные интересы могут как совпадать, так и находиться в состоянии антагонизма с интересами общества или государства, но в основе их удовлетворения лежит соответствующая экономическая способность по предоставлению определенных условий гражданского развития.

Недооценка важности, значимости и независимости национальной системы бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности большинством представителей профессионального сообщества и высшего менеджмента организаций, привела к появлению Кодекса этики профессиональных бухгалтеров – членов НП «ИПБ России», утвержденного решением Президентского совета НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» 24 ноября 2016 г. Несмотря на тот факт, что документ

формально имеет отношение только к членам Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, по сути, он является подсознательным инструментом защиты нашей профессии, ее основополагающих принципов, а также определяет и упорядочивает интересы отдельных профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

Проблема интересов и конфликта интересов затрагивается в кодексе в разделе 3 «Применение концептуального подхода к соблюдению основных принципов этики публично практикующими профессиональными бухгалтерами». Здесь описываются случаи возникновения определенных угроз соблюдения основных этических принципов, меры предосторожности, обусловленные рабочей средой, особенности заключения договоров об оказании бухгалтерских услуг, меры предосторожности по возникновению конфликта интересов, иные важные вопросы. Однако практическое соблюдение всех перечисленных норм и правил вызывает трудности у представителей нашей профессии.

Представляется, что данное обстоятельство связано с тем, что, несмотря на не вызывающую сомнений актуальность вопроса, в кодексе отсутствует основополагающий ориентир – определение конфликта интересов в профессиональной среде бухгалтера. Заметим, что научное обоснование рекомендаций и упорядочение структуры документа принципиально невозможно без определения основополагающих понятий, в число которых входит и конфликт интересов.

Тем не менее, данная универсалия не чужда российскому законодательству, она имеет свое правоустанавливающее развитие для чиновников государственной гражданской и муниципальной службы. К понятию «конфликт интересов» имеют непосредственное отношение следующие документы: Федеральный закон «О противодействии коррупции» от 25 декабря 2008 г. №273 (ФЗ №273); Положение «О комиссиях по соблюдению требований к служебному поведению федеральных государственных служащих и урегулированию конфликта интересов», утвержденное указом Президента РФ от 1 июля 2010 г. №821.

Так, в ст. 10 ФЗ №273 «под конфликтом интересов ... понимается ситуация, при которой личная заинтересованность (прямая или косвенная) лица, замещающего должность, замещение которой предусматривает обязанность принимать меры по предотвращению или урегулированию конфликта интересов, влияет или может повлиять на надлежащее, объективное и беспристрастное исполнение им должностных (служебных) обязанностей (осуществление полномочий)» [1]. Личная заинтересованность связана с возможностью получения денежных средств, иного имущества или имущественных прав самим государственным служащим или лицами, состоящими с ним в близком родстве (родителями, супругами, детьми, братьями, сестрами, а также братьями, сестрами, родителями, детьми супругов и супругами детей). Обязанность по предотвращению и урегулированию конфликта интересов возлагается на определенные юридические и физические лица – на Центральный банк РФ (ЦБ РФ), на государственных и муниципальных служа-

щих и иные категории лиц, предусмотренных федеральным законодательством.

Концептуальный подход к данному вопросу, используемый в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров, значительно отличается. Как было сказано, определение конфликта интересов отсутствует, а обязанность по его предотвращению и урегулированию возложена непосредственно на бухгалтера, который, основываясь на собственном суждении, имеет право:

- устранить угрозы основным принципам или свести их до приемлемого уровня;
- прекратить выполнение «задания или отказаться от такого задания на этапе его принятия» [2].

Повышенный уровень ответственности за возникновение и урегулирование конфликта интересов, возложенный на профессионального бухгалтера, на фоне отсутствия понятийного аппарата и соответствующих рекомендаций является противоречием и обосновывает наши последующие рассуждения.

Интересы профессиональных бухгалтеров как индивидов могут носить различный характер. Они могут лежать исключительно в материальной плоскости – получение определенной денежной суммы, имущества, имущественных прав, товаров, услуг или работ. Интересы могут иметь социальную природу – направленность на получение более высокой должностной позиции, повышающей статус и значимость индивида. Также интересы могут касаться познавательной деятельности, т.е. быть направлены на повышение уровня, например, профессиональных знаний, утверждение ценностных установок, обосновывающих целенаправленные действия профессионального бухгалтера.

В отношении второй составляющей определения – «конфликта» – заметим следующее. Само название третьего раздела кодекса говорит о том, что профессиональный бухгалтер имеет право заключать различные виды трудовых договоров или контрактов по оказанию бухгалтерских услуг организациям (бухгалтер является публично практикующим). То есть сторонами конфликта интересов всегда выступают:

- профессиональный бухгалтер и организация – заказчик бухгалтерских услуг. Эта ситуация генерирует угрозу личной заинтересованности, которая выражается в финансовом интересе, тесных деловых отношениях профессионального бухгалтера и заказчика. На этой же основе могут возникнуть угрозы близкого знакомства, которые выражаются в наличии, например, близкого родственника профессионального бухгалтера в составе руководства или среди сотрудников организации-заказчика;
- специализированная организация, в которой осуществляет свою трудовую деятельность профессиональный бухгалтер, и организация, выступающая в роли заказчика. Данная ситуация формирует чрезмерную зависимость организации, оказывающей бухгалтерские услуги, от результатов выполненных и представленных заказчику результатов конкретного задания. В кодексе говорится, например, о ситуации обеспокоенности организации возможностью потери заказчика (в случае его неудовлетворенности показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности). Более того, непосредственно организация может быть заинтересована в лоббировании интересов заказчика. Примером является ситуация, когда организация привлечена заказчиком для выдачи заключения об эффективности

функционирования финансово-экономической системы, разработчиком которой она же и является.

Прагматический подход к проблеме приводит к выводу о том, что конфликт интересов в профессиональной среде бухгалтера может формироваться либо непосредственно самим бухгалтером, как исполнителем конкретного задания, либо организацией, специализирующейся на оказании аудиторско-консалтинговых услуг, либо организацией-заказчиком. То есть в качестве сторон, создающих различные угрозы соблюдению принципов профессиональной этики, могут выступать как отдельные индивиды – профессиональные бухгалтеры, так и организации, как субъекты хозяйственной деятельности. Таким образом, мы определились с возможными участниками конфликта интересов в профессиональной деятельности бухгалтера.

Проанализируем наши рассуждения, опираясь на классификационные подходы современной конфликтологии, в которой выделяются внутрличностные, межличностные, межгрупповые конфликты и конфликты между личностью и группой.

Внутрличностный конфликт имеет место в том случае, когда интересы и потребности индивида противостоят, например, профессиональным требованиям или служебным обязанностям. Этот вид конфликта – классическая иллюстрация конфликта интересов, непосредственно относящегося к личности профессионального бухгалтера. «Конфликт интересов – это ситуация, когда индивид ... выступает одновременно в нескольких лицах, цели которых при этом не совпадают ...» [5, с. 29]. Например, у профессионального бухгалтера имеется личная заинтересованность в завышении финансово-экономических показателей заказчика бухгалтерских услуг по причине владения акциями данной организации.

О межличностном конфликте мы говорим тогда, когда ценностные ориентиры, характеры, культурный уровень, материальные интересы субъектов ситуации, отдельных личностей несовместимы или противоречивы. Представляется, что данный вид конфликта, хотя и сопровождает профессиональную деятельность на перманентной основе, не имеет прямого отношения к нашей проблеме, так как сопряжен с личными, психологическими особенностями индивидов, контактирующих в условиях рабочей среды.

Конфликт между личностью и группой возникает тогда, когда одна из сторон занимает отличную позицию от позиции оппонента. Под группой в данном случае мы будем понимать самостоятельный субъект деятельности, которому обязательно присущи следующие черты:

- наличие двух и более индивидов, осуществляющих контакты на непрерывной основе;
- наличие общих для всех членов группы целей, совместной деятельности, норм поведения;
- взаимная эмоциональная привязанность на основании принадлежности к данной группе;
- «наличие достаточного времени взаимного существования людей» [4, с. 151].

Таим образом, любой организации как субъекту экономической деятельности присущи все черты малой группы, и подобные конфликты имеют непосредствен-

ное отношение к нашему вопросу. Иллюстративным примером может послужить ситуация, при которой бухгалтер (или аудитор), соблюдающий основные принципы Кодекса этики и не допускающий дискредитации профессии, в ходе выполнения определенного задания, обнаруживает существенную ошибку, связанную с оценкой результатов оказанных ранее организации-заказчику услуг. Однако объективное представление результатов деятельности заказчика в его бухгалтерской (финансовой) отчетности будет сопряжено не только с соответствующими налоговыми последствиями, но и со снижением котировки акций компании. В данном случае профессиональные интересы бухгалтера противостоят коммерческим интересам организации-заказчика.

Межгрупповой конфликт проявляется посредством столкновения интересов как организаций в целом, так и их отдельных формальных и неформальных групп (отделов, структурных подразделений и т.д.). Примером подобных обстоятельств в профессиональной деятельности коллег может послужить ситуация, при которой организация-заказчик, преследующая интересы по демпингованию налоговой нагрузки, настаивает на использовании конкретной, не одобряемой организацией – исполнителем бухгалтерских услуг, методики бухгалтерского учета определенных фактов хозяйственной деятельности. Здесь имеет место угроза отказа заказчика от заключения контракта – классический случай угрозы шантажа.

Таким образом, в понятии «конфликт интересов» необходимо учитывать дуализм генерирования соответствующих угроз как со стороны профессионального бухгалтера, так и со стороны организации как субъекта экономической деятельности.

Причины, формирующие конфликт интересов со стороны организации (заказчика бухгалтерских услуг или специализированной консалтинговой организации), состоят в следующем:

- в ориентации организации на определенные заранее, выгодные для ее целевых установок, показатели, представленные в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Например, в случае намерения организации минимизировать налоговую нагрузку, в процессе отражения фактов хозяйственной деятельности в системе бухгалтерских счетов, должностными лицами могут предприниматься как законодательно правомерные учетные и оценочные методики, так и мошеннические схемы. При необходимости организации в привлечении дополнительных внешних источников финансирования ее деятельности, со стороны сотрудников бухгалтерской службы могут предприниматься действия (регламентированные законодательно или нет) по отражению в бухгалтерской (финансовой) отчетности максимальных показателей прибыли;
- в наличии противоречий между задекларированными регламентами и плановыми показателями. Возможна ситуация, при которой использование учетных методик, задекларированных в учетной политике организации (или в положениях корпоративного кодекса профессиональной этики), не позволяет достичь заранее установленных результатов деятельности;
- определенные несовершенства в организации и ведении бухгалтерского учета, в подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также отсутствие системы

внутреннего контроля финансово-экономической деятельности.

Внутриличностный конфликт связан с неудовлетворенными потребностями профессионального бухгалтера. Обстоятельства и причины, стимулирующие его развитие, можно сформулировать следующим образом:

- использование служебного положения для лоббирования собственных интересов;
- использование служебной или конфиденциальной информации в корыстных целях;
- возможность использования активов собственной организации или организации-заказчика в личных целях;
- «использование служебного положения для целей развития собственного бизнеса или бизнеса близких родственников и членов семьи» [3, с. 45];
- возможность оказания влияния на исход дела в процессе судебных разбирательств, затрагивающих интересы близких родственников или иных лиц, находящихся в личных или деловых отношениях с профессиональным бухгалтером;
- возможность вынесения субъективного профессионального решения, обоснованного и допускаемого законодательством в области бухгалтерского учета (имеются в виду альтернативные учетные методики, разрешенные к применению и эксплуатация несогласованности нормативных актов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности);
- несовершенство или отсутствие в организации работодателя или заказчика услуг системы внутреннего контроля и аудита;
- отсутствие механизмов или специальных подразделений, занимающихся вопросами выявления, предупреждения и урегулирования конфликта интересов в организации работодателя или заказчика бухгалтерских услуг;
- психологическая предрасположенность к поступкам, противоречащим установленным и принятым в обществе моральным установкам и социальным нормам поведения;
- наличие возможности трудоустройства на более высокооплачиваемую и статусную должностную позицию в организацию заказчика бухгалтерских услуг при условии выполнения работы с заранее predetermined результатом;
- возможность получения денежной или иной выгоды (как от организации-работодателя, так и от организации заказчика бухгалтерских услуг), при условии вынесения, например, определенного экспертного заключения;
- владение профессиональным бухгалтером (или его близкими) ценными бумагами организации заказчика бухгалтерских услуг.

Данная позиция обосновывает нашу попытку по формулированию понятия «конфликт интересов» для публично практикующих профессиональных бухгалтеров. Конфликт интересов – это ситуация, при которой личная заинтересованность профессионального бухгалтера или корпоративная заинтересованность организации – исполнителя бухгалтерских услуг, вступает в противоречие с корпоративной заинтересованностью организации заказчика по договору об оказании бухгалтерских услуг, что создает препятствия непредвзятой, объективной оценке активов, обязательств, а также результатов финансово-хозяйственной деятельности организации-заказчика.

В заключение отметим, что практика предупреждения и урегулирования конфликта интересов в рабочей среде бухгалтера отличается повышенной латентностью, т.е. скрытностью, недемонстративно-

стью, что принципиально затрудняет ее осуществление. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров пропагандирует позицию, основанную на презумпции высокого нравственного уровня коллег, и заключающуюся в добровольном информировании имеющими определенную заинтересованность юридическими или физическими лицами всех взаимодействующих сторон о наличии конфликта интересов. Мы считаем данную позицию утопичной и предлагаем учредить отдельную многоуровневую структуру, например, специализированный Департамент при Министерстве финансов РФ, который занимался бы вопросами профессиональной этики и антикоррупционной деятельностью в сфере бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Несмотря на всю сложность поставленной задачи, полагаем, что данное предложение достойно внимания и может принести существенную пользу как нашей профессии, так и всему российскому обществу.

Литература

1. О противодействии коррупции [Электронный ресурс] : федер. закон от 25 дек. 2008 г. №273-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»..
2. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров – членов НП «ИПБ России» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ipbr.org/about/documents/statutes/code-of-ethics/>.
3. Кабашов С.Ю. Урегулирование конфликта интересов и противодействие коррупции на гражданской и муниципальной службе: теория и практика [Текст] : учеб. пособие / С.Ю. Кабашов. – М. : ИНФРА-М, 2013. – 192 с. (Высшее образование: бакалавриат).
4. Крысько В.Г. Социальная психология [Текст] : курс лекций / В.Г. Крысько. – 3-е изд. – М. : Омега-Л, 2006. – 352 с. (Библиотека высшей школы).
5. Межведилов А.М. Конфликт интересов, антикоррупционные институты и практики в организации [Текст] : учеб.-метод. пособие / авторы-сост.: А.М. Межведилов, А.Г. Большаков, Ю.В. Виноградова, А.В. Иванов, А.С. Краснов, О.В. Маврин, Е.В. Храмова, Н.А. Шибанова. – Казань : Изд-во Казан. ун-та, 2016. – 208 с.

Ключевые слова

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров; публично практикующий профессиональный бухгалтер; конфликт интересов; организация – заказчик бухгалтерских услуг.

Миславская Наталья Анатольевна

РЕЦЕНЗИЯ

Процессы экономической глобализации явились причиной реформирования системы отечественного бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности. Однако международное влияние затронуло не только учетные стандарты. Изменения в профессиональном сознании коллег привели к переосмыслению значимости морально-нравственной составляющей личности современного бухгалтера и необходимости соблюдения соответствующих принципов этики. В отсутствие нормативного документа, регламентирующего в этом направлении деятельность всего профессионального сообщества, главной компиляцией является Кодекс этики профессиональных бухгалтеров – членов НП «ИПБ России», в основу которого положен концептуальный подход, не предусматривающий подробных пояснений к ситуациям возникновения угроз соблюдения профессиональных этических принципов. В условиях действия альтернативных учетных методик кодекс этики профессиональных бухгалтеров архиважен, а его и положения требуют дальнейшего развития.

Статья Н.А. Миславской «Конфликт интересов в профессиональной среде бухгалтера» призвана акцентировать внимание коллег на одной из первопричин различного рода фальсификаций в отражении фактов хозяйственной жизни экономических субъектов в системе бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности – конфликте интересов. Автор предлагает читателю собственное видение проблемы и формулирует определение вышеупомянутого понятия. В основе обоснования выводов – труды отечественных ученых в области экономической психологии, что особенно ценно, так как позволяет взглянуть на проблемы профессиональной этики комплексно, интегрально, на стыке специальностей.

Отмеченное является основанием для рекомендации статьи Н.А. Миславской «Конфликт интересов в профессиональной среде бухгалтера» к опубликованию в одном из ведущих периодических изданий экономического профиля.

Лосева Н.А., д.э.н., доцент, проректор по учебно-методической и научно-исследовательской работе Сергеево-Посадского гуманитарного института, г. Сергиев Посад.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ