

2.4. О ПРОФЕССИОНАЛЬНОМ ПОВЕДЕНИИ БУХГАЛТЕРА

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

*Финансовый университет
при Правительстве РФ, г. Москва*

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров признан российскими и международными экспертами непреложным документом, определяющим главной целью деятельности бухгалтеров и аудиторов миссию служения общественным интересам. Однако подробные методические рекомендации по применению данного формуляра до сих пор не разработаны профессиональным сообществом. В статье на основании результатов исследований психологической экономики проводится анализ возможности практического применения основного принципа этики бухгалтеров – профессионального поведения. Вопрос профессиональной пригодности рассмотрен и прокомментирован как со стороны индивидуальных качеств и обязанностей работников бухгалтерских служб, так и со стороны требований к работе в коллективе.

Развитие любого общества обусловлено его экономическими успехами в области производства материальных благ и духовных ценностей, что определяется ценностными и нравственными установками, положенными в основу трудовой активности. Осознание важности моральных установок по отношению к различным видам деятельности привело к развитию относительно нового направления этического знания – прикладной, профессиональной этики, – совокупности норм, правил и принципов, регулирующих и определяющих поведение индивидов в условиях и вне профессиональной среды.

Взаимосвязь и взаимовлияние профессиональной этики на уровень развития общественного производства, возникновение новых технологий и видов деятельности, обосновывает необходимость теоретической разработки, практического внедрения соответствующих кодексов, что особенно актуально для социально значимых видов трудовой деятельности. Профессия бухгалтера в этом отношении является первостепенной. Именно бухгалтерский учет формирует информационную систему, положенную в основу принятия общественно значимых управленческих решений всех отраслей национальной экономики, обеспечивающих независимость, целостность и безопасность государства [6, с. 31].

Сегодня поведение наших коллег формализовано посредством Кодекса профессиональной этики (Кодекс) членом Некоммерческого партнерства «Институт профессиональных бухгалтеров России» (НП «ИПБ России»), утвержденного решением Президентского совета НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» 29 марта 2018 г. Важность документа обосновывается тем, что именно соблюдение деловой этики является определяющим критерием формирования в обществе репутационного образа, имиджа профессии. Однако соблюдение положений Кодекса на практике сопряжено с рядом проблем:

- выполнение соответствующих установок носит добровольный характер, сопряженный со «свободной деятельностью людей, которые подчиняются правилам, но лично независимы...» [8, с. 15];
- профессиональные нормы поведения часто не согласуются, или противоречат сложившимся в обществе моральным нормам, социальным традициям поведения;
- требования к профессиональному поведению трудно поддаются конкретизации, по причине принципиальной невозможности определения каждой ситуации, приводящей к нарушению основных принципов этики.

Оказать какое-либо влияние на решение двух первых проблем посредством внесения изменений и дополнений в Кодекс профессиональной этики затруднительно, так как они имеют отношение к долговременному и многофакторному процессу социально-нравственного воспитания и формирования личности.

Третья проблема допускает попытку ее разрешения, но сложна по причине необходимости проведения научных исследований на стыке психологических и экономических научных специальностей. Последнее обстоятельство объясняет применение концептуального подхода к соблюдению этических норм, использованного в Кодексе, который требует определенной самостоятельности профессионального бухгалтера в оценке и идентификации возникновения угроз соблюдению основных принципов этики, собственного профессионального поведения и профессионального поведения коллег. Очевидно, что публично практикующие профессиональные бухгалтеры и коллеги, работающие по найму в организациях, не имеют временной возможности решать соответствующие вопросы, а методологическая и методическая незавершенность и недоработанность правил профессионального поведения, предопределяет невозможность их выполнения. Тем не менее, уточнение норм профессионального поведения могло бы принести неоценимую пользу не только в деле этического воспитания будущих экономистов, но и в ходе разбирательств и вынесения решений арбитражными судами, количество исков в которые продолжает расти.

Приведенные аргументы мотивировали наши дальнейшие рассуждения.

Профессиональное поведение заявлено в Кодексе в качестве одного из основных принципов этики, который предписывает соблюдать соответствующее законодательство и нормативные правовые акты и избегать любых действий, которые дискредитируют профессию [1]. Однако однозначное определение дискредитации бухгалтерского учета в дальнейшем не прослеживается по тексту документа. Пояснения, приведенные в п. 1.43 Кодекса, также не способствуют прояснению ситуации, хотя устанавливают правила поведения коллег, позволяющие достичь обозначенной целевой установки:

- профессиональный бухгалтер должен быть честным и правдивым;
- профессиональный бухгалтер не должен преувеличивать уровень своей квалификации и приобретенного опыта;
- профессиональный бухгалтер не должен «давать пренебрежительные отзывы о работе других исполните-

лей или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других исполнителей» [1].

Безусловно, указанный перечень поведенческих установок не является исчерпывающим и не определяет основную совокупность действий, в которых должно выражаться отношение профессионального бухгалтера к коллегам и к обществу. Развитие этой темы потребует анализа специфики нашей профессии, которая выражается посредством соответствующей профессиограммы, т.е. характеристики профессии, включающей в себя не только описание условий труда, но и «прав и обязанностей работника, необходимых знаний, умений и навыков, профессионально важных качеств...» [3, с. 327]. Качества личности рассматриваются по той причине, что именно они определяют направленность поведения и конкретные действия индивида, в данном случае, в профессиональной среде.

Качества, препятствующие эффективному исполнению профессиональных обязанностей бухгалтера, и, следовательно, дискредитирующие профессию, интересуют нас непосредственно, так как в Кодексе не приводятся однозначных индикаторов, позволяющих определить соответствующее поведение. Психологи определили эти качества следующим образом:

- отсутствие математических, аналитических способностей, а также склонности к работе с цифрами;
- недисциплинированность, невнимательность;
- отсутствие морально-этических норм.

Таким образом, отсутствие представленных выше качеств, во-первых, представляет угрозу дискредитации профессии бухгалтера и, во-вторых, детерминирует делинквентное (отклоняющееся от норм права и морали) поведение коллег, которое в условиях профессиональной среды проявляется через мошеннические действия.

Психологи утверждают, что каждый индивид способен на обман, фальсификацию и махинацию. И хотя, с нашей точки зрения, подобное заявление не бесспорно, оно представляет определенный интерес для дальнейших рассуждений. В этой связи психологи говорят о наличии треугольника мошенничества, структурированного по следующему принципу:

- «верхняя вершина треугольника – давление обстоятельств;
- левый угол треугольника – возможность;
- правый угол треугольника – самооправданность» [4, с. 64].

Давление внешних обстоятельств имеет сложную структуру и подразделяется на финансовое давление; внутреннее давление обстоятельств, связанных с работой; давление внешних обстоятельств; давление обстоятельств, связанных с личными качествами индивида (данный вид обстоятельств был рассмотрен выше). Остальные обстоятельства представляют собой угрозы личной заинтересованности, угрозы самоконтроля, угрозы заступничества, угрозы близкого знакомства и угрозы шантажа, о которых говорится в Кодексе.

Например, к финансовому давлению можно отнести условное вознаграждение, размер которого зависит от результата выполненных бухгалтерских услуг, предусмотренных договором с заказчиком.

Обстоятельство внутреннего давления – ситуация, при которой консалтинговая компания заинтересована в положительном аудиторском заключении в отношении правомерности представления данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности заказчика, так как система функционирования финансовых систем разрабатывалась ей же.

Примером внешних обстоятельств в треугольнике мошенничества являются различные ситуации, связанные с неустойчивостью бытовых условий сотрудников бухгалтерии, отдаленностью места работы от места жительства, острой нехваткой денежных средств (например, на лечение или операцию сотрудника, или членов его семьи).

Левый угол треугольника мошенничества – «возможность», – перманентно существующая угроза дискредитации профессии бухгалтера, так как сама трудовая деятельность связана с контактом с конфиденциальной информацией или коммерческой тайной. Мерами по предотвращению дискредитации являются ревизии, проверки, внутренний контроль и аудит организации и ведения системы бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Представляется, что разработка кодекса профессиональной корпоративной этики сотрудников бухгалтерской службы имела бы не менее выраженный эффект по сравнению с внутренними контрольными мероприятиями. Однако наш личный опыт общения с финансовыми директорами и главными бухгалтерами организаций свидетельствует о полном игнорировании данного вопроса на практике.

После внесения относительной ясности по поводу действий, дискредитирующих профессию бухгалтера, необходимо уточнить поведенческие установки, положительно влияющие на репутацию бухгалтеров.

Среди личных качеств, обеспечивающих успешность выполнения профессиональной деятельности бухгалтера, в профессиограмме выделяются следующие:

- терпеливость и усидчивость;
- обязательность и ответственность;
- аккуратность и педантизм;
- эмоционально-психологическая устойчивость;
- честность и справедливость.

То есть наличие указанных качеств личности является необходимым для позитивной оценки профессионального поведения бухгалтера.

Вместе с тем, репутация профессии определяется не столько усилиями отдельных индивидов, сколько результативностью их совместной деятельности и определять профессиональное поведение бухгалтера необходимо, учитывая это обстоятельство.

Трудовая деятельность бухгалтера осуществляется в составе группы – реально существующего образования, «в котором люди собраны вместе, объединены каким-то общим признаком, совместной деятельностью или помещены в какие-то идентичные условия ...» [4, с. 112]. Для того чтобы совместная работа группы приводила к эффективным результатам, необходимо, чтобы все ее члены имели

навыки и опыт по объединению усилий с целью решения общих задач.

То есть группа должна представлять собой систему, объединенную следующими морально-нравственными предпосылками:

- достигнутый в ходе осуществления совместной деятельности успех должен рассматриваться как общий;
- совместная деятельность должна осуществляться в атмосфере доверия к коллегам и к руководителю подразделения;
- принадлежность к данной группе должна повышать значимость, самооценку и профессиональный авторитет бухгалтера как в его собственном представлении, так и в понимании коллег, представителей профессионального сообщества.

Результаты социально-психологических исследований показали, что соблюдение выше обозначенных условий возможно при наличии следующих факторов группового поведения.

1. Профессиональная сработанность группы. Здесь под сработанностью понимается возможность оперативной взаимозаменяемости и готовность к разделению ответственности (взаимоответственность). Достичь обозначенного можно только при готовности каждого члена бухгалтерской службы на передачу накопленного профессионального опыта и знаний коллегам, что происходит только в коллективах с доверительным отношением к руководителю (главному бухгалтеру) и сослуживцам. Меры по стимулированию данного фактора относятся к этической категории справедливости и требуют:
 - четко и однозначно определить профессиональные функции и требования к конкретным сотрудникам бухгалтерской службы;
 - установить факторы оценки труда и квалификации сотрудников;
 - доводить результаты оценки труда до подчиненного на перманентной основе (ежемесячно, ежеквартально, ежегодно)» [7, с. 31]. Подобная прозрачность в распределении вознаграждения по итогам выполненной работы, исключает эмоцию зависти, которая приводит к рассмотрению коллег в качестве соперников и автоматически исключает возможность организации работы бухгалтерской службы в режиме взаимозаменяемости.
2. Морально-психологическая сплоченность группы. Данный фактор поведения близок по своей сути к вышерассмотренному, но носит более широкий характер и заключается во взаимоподдержке членов бухгалтерской службы не только на уровне профессиональных знаний, но и в вопросах межгруппового общения. Имеется в виду как внутреннее, т.е. в пределах одной организации между отделами и подразделениями, так и внешнее межгрупповое общение на уровне контактов с другими предприятиями и компаниями. Основным маркером морального и психологического сплочения коллектива является наличие чувства собственного профессионального достоинства индивида, основанное на принадлежности именно к данному, конкретному бухгалтерскому подразделению. Средством достижения подобного психологического состояния является формирование в обществе положительной репутации организации-работодателя, руководителя организации, руководителя бухгалтерской службы.
3. Межличностная совместимость, основанная на психофизических характеристиках работников бухгалтерии. «Именно они определяют профессиональную пригодность» [5] и генерируют угрозы соблюдения основных принципов этики профессиональных бухгалтеров. Упомянутые характеристики

весьма разнообразны и были подробно проанализированы нами в статье «Предотвращение угрозы личной заинтересованности: основные характеристики профессионального бухгалтера», опубликованной в электронном научно-практическом журнале «Молодежный научный вестник».

4. Продуктивность и удовлетворенность результатами труда. Специфика данного фактора – индивидуальное восприятие удовлетворенности результатами труда, которые оцениваются со стороны руководства и со стороны профессионального бухгалтера одновременно, но разнонаправленно. «Оценивая себя и результаты своей деятельности, человек в качестве основы для оценки чаще выбирает положительные стороны своей личности и то, что ему удалось сделать в результате работы» [2, с. 383]. Руководитель подразделения (главный бухгалтер) формирует оценочные значения продуктивности подчиненного, исходя из допущенных последним ошибок, недочетов, нарушений и не сданных в установленный срок объемов работ. Подобный подход имеет психологическую природу оценки индивидом других членов общества, т.е. связан с природой человеческого поведения, и потому трудно поддается контролю. Тем не менее, для эффективной работы группы, сбалансированность оценки продуктивности и удовлетворенности результатами труда является принципиальным условием. Следовательно, данное поведенческое требование к профессиональному бухгалтеру, во-первых, всегда будет иметь принудительный, в психологическом смысле, характер и, во-вторых, будет заключаться в обязательности рассмотрения и сравнении доли участия каждого сотрудника бухгалтерии в итоговом результате группового труда.
5. Целеустремленность и демократичность. Несмотря на то, что этот поведенческий фактор замыкает перечисляемую последовательность, он занимает первостепенное место в иерархии по значимости. Целеустремленность, выражающаяся в направленности действий на достижение определенного, ясно сформулированного, осознаваемого, конкретного результата, требует однозначной формулировки цели трудовой деятельности группы. Последняя генерируется и доводится до сведения коллектива руководителем подразделения, и целиком зависит от личных и профессиональных качеств, в данном случае главного бухгалтера. Нам представляется, что главной целевой установкой трудовой деятельности бухгалтерских служб должно быть не формирование привлекательных для инвесторов и кредиторов данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, а предоставление достоверной информации о текущем финансово-экономическом положении организации ее руководству. Речь идет о формировании информации, позволяющей предотвратить отрицательные результаты деятельности, сохранить целостность и обеспечить поступательное развитие экономического субъекта. Обозначенная цель имеет долговременную, перспективную, общественную направленность, выражающуюся для членов коллектива в сохранении рабочих мест (то есть в гарантии поддержания определенного уровня жизни), а для государственных органов – в обеспечении долгосрочного поступления налоговых платежей в бюджет. Демократичность в трудовом коллективе проявляется «в совместном обсуждении управленческих решений и стимулировании инициативных предложений, исходящих от группы» [4, с. 128], и целиком зависит от стиля руководства коллективом главного бухгалтера. Социальные психологи выделяют три стиля руководства – авторитарный, основными индикаторами которого являются единолич-

ное принятие решений и отсутствие доверия к подчиненным; либеральный, характеризующийся предоставлением свободы подчиненным в выборе средств достижения целей; демократический, проявляющийся посредством высокой целевой ориентации сотрудников, их направленностью на профессиональное саморазвитие. Главной проблемой демократичности в группе является не факт ее достижения, а установление и соблюдение определенных границ ее проявления, предостерегающих от попустительства, вседозволенности, невозможности установления ответственных лиц. Алгоритм решения подобных вопросов выходит за рамки данной статьи и относится к теории организационного поведения и деловой этики. Однако сделанный нами акцент позволяет зафиксировать целеустремленность и демократичность в качестве определяющих требований к поведению профессионального бухгалтера в Кодексе этики.

Итогом вышеизложенного является возможность выделения основных поведенческих качеств, определяющих репутацию нашей профессии в обществе, гарантирующих ее сохранение, развитие и первостепенную ориентацию на интересы развития национальной экономики.

Обозначенные нами требования к представителям профессии бухгалтера и аудитора не являются исчерпывающими и однозначными, они скорее призваны привлечь внимание уважаемой аудитории к важности вопроса и необходимости принятия кодекса профессиональной этики бухгалтера на федеральном уровне.

Литература

1. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров – членов НП «ИПБ России» [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ipbr.org/about/documents/statutes/code-of-ethics/>.
2. Анцупов А.Я. Конфликтология [Текст] : учеб. для вузов / А.Я. Анцупов, А.И. Шипилов. – 6-е изд. – СПб. : Питер, 2015. – 528 с. : ил. (Учебник для вузов).
3. Волков Б.С. Основы профессиональной ориентации [Текст] : учеб. пособие для вузов / Б.С. Волков. – М. : Академический проект, 2007. – 333 с.
4. Коваженков М.А. Организационное поведение [Текст] : учеб. пособие / М.А. Коваженков ; ВолгГТУ. – Волгоград, 2016. – 160 с.
5. Миславская Н.А. Предотвращение угрозы личной заинтересованности: основные характеристики профессионального бухгалтера [Электронный ресурс] / Н.А. Миславская // Молодежный науч. вестн. – 2017. – №8. URL: <http://www.mnvnauka.ru/2017/08/Mislavskaya.pdf>.
6. Миславская Н.А. Проблемы развития социального института бухгалтерского учета на национальном уровне [Текст] / Н.А. Миславская // Аудитор. – 2015. – №11.
7. Миславская Н.А. Справедливость как основной фактор соблюдения принципа конфиденциальности в профессиональной деятельности бухгалтера [Текст] / Н.А. Миславская // Аудитор. – 2017. – №9.
8. Яковлева Н.В. Деловой этикет [Текст] : учеб. пособие / Н.В. Яковлева. – СПб. : СПбГИЭУ, 2010. – 178 с.

Ключевые слова

Кодекс этики профессиональных бухгалтеров; профессиональное поведение; дискредитация профессии; личные качества бухгалтера.

Миславская Наталья Анатольевна

РЕЦЕНЗИЯ

Реформирование национальной системы бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с требованиями международных стандартов финансовой отчетности детерминировало введение в профессиональный лексикон новых понятий и явлений, среди которых особо выделяется этическая составляющая поведения работников бухгалтерских служб. Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России продвигает значительную работу в продвижении, внедрении положений соответствующего кодекса этики в практическую деятельность отечественных экономических субъектов. Однако данные усилия сопряжены со определенными трудностями, начиная с недостаточной осознанности роли кодекса профессиональных бухгалтеров в деле предоставления достоверной информационной совокупности заинтересованным пользователям и заканчивая ограниченной разработанностью положений документа. Последняя причина связана с отсутствием специальных научных изысканий и сложностью их проведения, она требует исследования многофакторной модели поведения индивида в условиях бухгалтерской профессиональной среды. Более того, постановка научных экспериментов требует значительных временных затрат и широкомасштабного профессионального опыта исследователей.

Указанные обстоятельства актуализируют значимость научных статей, направленных на решение как проблем методологического характера, так и узконаправленных вопросов профессионального поведения современных бухгалтеров и аудиторов. Представленная нашему вниманию статья относится к подобной категории.

Автор анализирует результаты этико-психологического знания и экстраполирует их на условия осуществления трудовой деятельности бухгалтера. Итогом является выделение специфики факторов, обуславливающих успешную активность в соответствующей области, а также уточнение поведенческих качеств, присущих нашей профессии. Статья будет интересна для прочтения как практикующим коллегам и их руководителям, так и профессорско-преподавательскому составу высших учебных заведений.

Актуальность и новизна, присутствующие в статье Н.А. Миславской «О профессиональном поведении бухгалтера», позволяют рекомендовать ее к опубликованию в ведущем профессиональном издании для бухгалтеров и аудиторов.

Поленова С.Н., д.э.н., доцент, профессор, Департамент учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве РФ, г. Москва.

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)