

БУХГАЛТЕРСЬКА ЕТИКА І ПРОФЕСІЯ В ЕКОНОМІЧНИХ ВІДНОСИНАХ: ІСТОРИЧНИЙ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК

Показано історичний взаємозв'язок генезису етики та професії бухгалтера. Досліджено вплив етичних норм на формування етики працівників облікової професії в різних суспільно-економічних формаціях

Постановка проблеми. Генезис економічних відносин, зміна умов життєдіяльності людей, прогрес матеріальної та духовної культури людства призвели до того, що в постіндустріальному суспільстві значну роль відіграє етика відносин між індивідами, між індивідом та суспільством, оскільки в сучасних умовах розвитку ринкових відносин людям доводиться робити вибір щодо орієнтації їх інтересів.

Особливо гостро проблема місця і ролі етики у суспільному житті постала у ХХІ ст. у період пострадянської трансформації, зокрема в Україні, оскільки орієнтація кожного індивіда на задоволення власних потреб та інтересів призвели до того, що у суспільстві спостерігається постійна дисгармонія взаємодії людини та дійсності, що в свою чергу неминуче висуває питання переосмислення проблем етичності відносин у суспільстві, оскільки сьогодні під впливом панування грошей людина віддаляється від суспільства, яке, в свою чергу, стає дедалі жорстокішим, раціональнішим, корумпованим та егоїстичним.

Розвиток приватної власності, постійне прагнення людей до збагачення та задоволення власних потреб призвели до того, що зникають здавна притаманні українському народові душевність, співчутливість, натомість зі значною швидкістю поширюються ненависть і жорстокість, прагнення задоволення власних потреб за рахунок інших. Існування у суспільстві вищеперерахованих проблем відбивається на професійній діяльності кожного працівника та власника, що, в свою чергу, впливає на соціальний захист кожного окремо взятого індивіда.

Розвиток етичних вчень в різних суспільно-економічних формаціях значно впливав на формування світогляду представників облікової професії, формування основних прав та обов'язків бухгалтерів, визначав їх роль та місце у суспільстві. На сьогодні велике значення проблем етики, втрата практичного змісту моральних відносин людей з суспільством в цілому, поява нових проблем свідчать про необхідність глибокого вивчення взаємовпливу формування етичних вчень та облікової професії в розрізі різних суспільно-економічних формацій з метою вивчення та подальшої розробки питань розвитку етичності професії бухгалтера.

Аналіз останніх наукових досліджень та публікацій. Дослідженню питань історії етики, узагальненню етапів розвитку етичних вчень присвячено праці таких науковців та дослідників, як В.Г. Нападиста, Д.П. Котов, М.Г. Гофтул, Т.В. Мішаткіна, Я.С. Яскевич, Б.А. Багіна, М.І. Шахнович, З.Н. Мелешенко та ін. Значний внесок в дослідження історії формування професії бухгалтера зроблено В. Беловим, Б.П. Савицьким, Я.В. Соколовим, В.Я. Соколовим та ін.

Метою написання статті є з'ясування ролі етики у суспільстві, визначення впливу історичного розвитку етики на розвиток бухгалтерської професії в розрізі різних суспільно-економічних формацій.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розпочинаючи досліджувати основні проблемні питання етики сьогодення необхідно, перш за все, з'ясувати роль етики в формуванні особистості та розглянути характерні риси розвитку етичних вчень на

різних етапах розвитку людства, оскільки історія етичних вчень нерозривно пов'язана з історією суспільства, з боротьбою класів, з переходом від одних суспільних формацій до інших, а також з зародженням та розвитком професії бухгалтера.

На формування етичних вчень та побудову відносин між людьми різних професій завжди впливала зміна суспільно-економічних формацій, зміна відносин власності та структури суспільства. Тому, розглянемо в їх розрізах особливості генезису етичних вчень і їх вплив на формування професії бухгалтера.

I ЕТАП – Первісний і рабовласницький лад (VI ст. до н.е. – кін I ст. до н.е.). В первісному суспільстві етичні вчення не набули свого розвитку і проявлялися у спробах пояснити причини виникнення окремих, які базувались на уявленнях про природу та навколишнє середовище. В первісному суспільстві окремі облікові функції виконувала жінка, головним обов'язком якої було здійснення контролю за мірою праці та споживання, яка вміла писати, рахувати і чаклувати. Нечесність, недобросовісність каралась силами природи, а саме виникненням землетрусів, повеней та пожеж.

У центрі уваги етичних вчень Давньої Індії була людина, її психіка, моральні аспекти буття. Основним джерелом етичних вчень Давньої Індії є священні книги Веди, які свідчать про поступову переорієнтацію поглядів народів, які мешкали на території цієї країни з явищ зовнішньої дійсності на внутрішній світ людини, її психіку, мислення, стосунки між людьми. У цих книгах пояснювались причини соціальних відмінностей між людьми (кастового поділу) та фактори, які визначають особливості буття людства.

В Стародавній Індії сформувалось ряд релігійно-філософських шкіл, які сповідували власні етичні концепції та дотримувались різних етичних поглядів. Найбільшого поширення набули етичні погляди представників релігійно-етичного вчення буддизму, який виник у VI ст. до н.е. Буддизм закликав людей до покори, утримання від

будь-якої боротьби, відмови від спілкування із зовнішнім світом, так як в ньому не можливо знайти шляхів позбавлення від страждань. Оскільки буддизм був основним філософським вченням індусів, основне положення якого полягало в неприйнятті господарської діяльності, облікове мистецтво в даній країні не набуло значного поширення.

Етичні вчення Стародавнього Китаю представлені поглядами представників таких філософських напрямів як даосизм, конфуціанство, моїзм, легізм та ін., особливості яких зумовлені переходом від родоплемінних відносин до утворення держав на чолі з царями. Етика конфуціанства проголошувала верховенство добра над злом, сповідувала людинолюбство як моральний принцип, ставила під сумнів засади патріархально-родових звичаїв, намагалась регулювати стосунки між незнайомими, не з'єднаними родинними зв'язками людьми, які переслідували різні, а іноді зовсім протилежні цілі.

Поділ суспільства на класи у країнах Стародавнього Сходу визначив особливості формування облікової професії. Оскільки на той час письмом та вмінням рахувати володіли писці, тому саме вони суміщали у своїй діяльності функції управління, обліку, жрецтва і були основною складовою професійної касты.

Основні обов'язки писців полягали у складенні інвентарних описів (облік того, що є у наявності), які були по суті первинним обліком, формою поточного обліку, принципом реєстрації даних і навіть звітністю. Поступово писці вчилися класифікувати облікові об'єкти, вести їх облік не тільки відокремлено, але й за необхідності підраховувати загальні підсумки [4, с. 52].

Крім професійних знань особливо цінувались моральні якості облікових працівників. Писці, які підозрювались в махінаціях, переводились до розряду землевласників або збиральників податків. Тобто "бухгалтер" знав, які наслідки за собою може спричинити його нечесність, тому писці були ввічливими, уважними і дуже гордились своєю професією.

Про високе положення писців у суспільстві свідчать зображення “бухгалтерів” на рисунках гробниць. Вони зображені у вигляді фігури великого розміру та одягнені у шкіру пантери, як знак високої посади жерця.

Історію Давньогрецької етики можна поділити на два періоди: гомерівський (XII-VI ст. до н.е.) і післягомерівський період (VI ст. до н.е. – V ст. н.е.). Перший етап характеризується тим, що етична думка базувалась на практичних порадах чого потрібно дотримуватись і чого не слід робити. Другий етап характеризується дослідженням поняття моральності та основних його проблем. Тобто, в Стародавній Греції етичні вчення розвивали філософи і основним питанням етики було визначення ролі суспільства по відношенню до індивіда, переваги цілого над частиною, як людина може досягти щастя та задоволення власних інтересів.

Що стосується розвитку бухгалтерського обліку, то греків мало цікавила практична сторона управління, і, як наслідок, престижність облікової професії була низькою, оскільки на той час престижним вважали заняття філософією, мистецтвом, спортом тощо. Облік та контроль перебував в руках десяти осіб, які обиралися населенням і до функцій яких відносилось ведення обліку державних доходів і витрат, облік храмового майна, проведення інвентаризації майна. Всі факти господарського життя повинні були бути оформлені документами, правила заповнення та обігу яких регламентувались та передбачались завчасно. В період еллінізму мета обліку зводилась до виявлення загального стану господарства, що передбачало організацію систематичного обліку запасів матеріальних цінностей, регулярний облік дебіторської та кредиторської заборгованості; забезпеченню збереження власності. Облік спеціалізувався за галузями господарства (облік землеволодіння, виноградарства, тваринництва тощо).

Панування в Стародавній Греції думки про те, що інтереси індивіда повинні підкорюватися інтересам цілого сприяли тому, що “бухгалтер” вів облік в основному

для потреб держави. Тому панування етичних поглядів, що рабовласник володіє найвищою мораллю, сприяли тому, що основним завданням обліку на даному етапі його розвитку був захист інтересів рабовласника та посилення експлуатації рабів.

II ЕТАП – Феодальний лад (поч. I ст. н.е. – поч. XVIII ст.). Етика за умов феодалізму формувалась в умовах панування християнської ідеології. Релігія стає переважаючою формою ідеології, яка прагне підкорити собі всі інші форми духовної діяльності. Церква з її могутньою економічною та політичною організацією створює свою релігійно-етичну систему, яка виражає інтереси духовних і світських феодалів. Як зазначає М.Г. Тофтун, “багатство і різноманітність етичних ідей античного світу поступилися місцем ідейній одноманітності середньовічної етики, основою якої стали тексти Біблії” [13, с. 293]. Відомим представником етики феодального ладу є Фома Аквінський, який був переконаний, що Бог є буттям, яке має раз і назавжди встановлений, координований і субординований порядок. Моральне життя індивіда полягає в дотриманні його порядку в особистих і суспільних справах.

В даний період часу облік розвивався спочатку в церковних установах, а потім – у феодальних землеволодіннях. Поряд з формами простого рахівництва використовувався подвійний запис, але тільки як спосіб реєстрації інформації.

Документи цього періоду характеризувалися наявністю великої кількості помилок в облікових записах, що було спричинено процвітанню неграмотності. Спеціальна підготовка облікових кадрів не проводилась, а знання передавались від батька до сина. На даному етапі облік та приватне життя були нероздільними. Саме в епоху Середньовіччя виникає професія подорожуючих бухгалтерів, які за окрему плату складають звіти для власників феодальних господарств, в яких були відсутні управляючі.

В епоху Відродження (XV-XVI ст.) та панування феодального устрою і в етиці центральне місце займає людська особистість та проблеми індивідуальності, самоцінності, специфічного, неповторного та унікального в людині, своєрідності смаків, уподобань та способу життя. Принцип гуманізму започаткували італійські поети та мислителі, а саме Д. Аліг'єрі, Ф. Петрарка, Л. Валла, Дж. Піко делла Мірандола, Н. Макіавеллі та ін.

Макіавеллі Н. заклав основу нових принципів взаємодії моралі та політики. У праці "Государь" він заперечує провідну роль релігії і церкви у формуванні моральної особистості, стверджуючи, що це є прерогативою сильної централізованої держави. Теорію держави він обґрунтовував з точки зору етики, філософії і права. Щоб перебороти егоїзм людей і забезпечити порядок у суспільстві необхідно, щоб держава здійснювала насилля, оскільки лише вона може приборкати егоїстичну природу людини, забезпечити порядок у суспільстві, виховувати високі громадянські якості. Англійський філософ-гуманіст Т. Мор пов'язував підвищення рівня моральності з відмовою від приватної власності, що дозволило б подолати моральну кризу суспільства, надати необмежені властивості для морального розвитку окремої особистості.

Облікова думка епохи Відродження характеризується виникненням подвійного запису, формуванням облікового законодавства, виникає практика подання публічної фінансової звітності з метою захисту інтересів окремих індивідів, особливо інвесторів.

В цей період професія бухгалтерів формує етичні вимоги, яких дотримувались всі її представники. Професійна мораль вимагає, щоб бухгалтер завжди сповідував велике кредо своєї професії – достовірний та добросовісний облік. Для бухгалтера немає вище закону, ніж його совість та принципи, які лежать в основі його професії. Лука Пачолі у книзі "Сума арифметики, геометрії, вчення про пропорції та відносини" зазначає, що бухгалтером може бути тільки абсолютно

чесна людина. Вчення Л. Пачолі про людський фактор в господарській діяльності і в бухгалтерському обліку заклало основу ділової етики цього часу. Автор вважав, що бухгалтерський облік – справа чесних і грамотних людей.

Бухгалтерський облік в Росії виник та розвивався як державний, оскільки власником всього майна в країні була держава. Протягом X-XVIII ст. облік в Росії вівся в основному в монастирях, оскільки вони були осередками розвитку писемності та культури. Основними обліковими працівниками були бухгалтери-дяки з притаманним їм догматизмом мислення, що проявлялось у простому переписуванні записів з обліку врожаю за правилами їх попередників і відсутності права змінювати щось за власним бажанням.

III ЕТАП – Капіталістичний лад (XVIII ст. – до 1917 р.). Етика XVIII ст. постала як опосередковане породження капіталістичного способу виробництва, що покликав до життя нову мораль. Завданням етики в цей період було формування теоретичної моделі суспільних відносин, в якій мораль гармонізувала б стосунки егоїстично налаштованих індивідів.

Значний внесок у розвиток етичної думки даного періоду зробили Локк і Гоббс, які розробили концепцію "природного права" і "суспільного договору". Згідно з цими концепціями, моральність виникає природним шляхом з "людської природи". Людина від початку егоїстична, прагне власної вигоди, тому природним станом людей є "війна всіх проти всіх". Володіючи розумом, індивід приходить до необхідності за допомогою "суспільного договору" пожертвувати для загального блага частину своїх можливостей, щоб в результаті суспільство захистило його "природні права" (в першу чергу право на життя, свободу та власність) від посягань інших індивідів.

Цей період характеризується також розвитком німецької класичної філософії, основними мислителями якої є І. Кант, Ф.-В.Й. Шеллінг, Г.В.Ф. Гегель, Л.А. Фейєрбах, К. Маркс та ін.

Етика Г.В.Ф. Гегеля визначає об'єктивну закономірність розвитку моральності, зумовленість морального життя і поведінки індивіда сукупністю суспільно-історичних відносин, крім того показує взаємозв'язок моралі з правом, економікою, політикою. Індивідуальна воля є проявом всезагальної суспільної волі і повинна підкорятися їй. Тільки у суспільстві й завдяки суспільству людина творить себе, переборює свій природній стан і засобами освіти та виховання розвиває й вдосконалює волю. Філософ вважав, що тільки завдяки договору можна забезпечити існування суспільства приватних власників, тобто особистостей, які реалізують через речі та їх обмін власну свободу волі у зовнішньому світі. Тому для забезпечення свободи в соціальній дійсності необхідна не тільки приватна власність, а й договірно-обмінні відносини.

Виникнення марксизму стало революційним переворотом у філософії моралі. Маркс та Енгельс перетворили етику в справжню науку [8, с. 250]. Маркс К. та Енгельс Ф., застосовуючи класовий принцип в аналізі етичних вчень, довели, що більшість цих вчень відкрито захищали і захищають експлуататорів і розраховані на виховання працівників в дусі покори пригнічувачам. Оголошуючи сучасне суспільство несправедливим та експлуаторським, вони причину цього бачать у вільному підприємстві та приватній власності на засоби виробництва.

Прихильники марксизму вважали, що мораль є породженням панівного способу виробництва. Знищення капіталістичного ладу і побудова комунізму покличе до життя комуністичну мораль. З погляду марксизму, традиційна етика конструювала штучні моральні ідеали та норми належних стосунків між людьми, що мало доповнити неповноцінність відносин і завдяки цьому створити видимість благополуччя. Він ставив за мету удосконалити суспільство і в такий спосіб гармонізувати в ньому реальні моральні стосунки.

Тобто марксистська етика викрила антинауковий характер ідеалістичних теорій моралі, які ігнорували історичний та класовий характер суспільної моралі.

Практика обліку в англійських країнах ще раз засвідчила причини існування різних етичних концепцій, які базуються на гармонізації відносин між різними індивідами, оскільки саме в період панування капіталістичного ладу, як зазначає Б.П. Савицький – бухгалтер є слухняним інструментом приватного капіталу в процесі експлуатації працівників, обмеження їх прав та економічних інтересів. Бухгалтер, який служить капіталісту, сприяє отриманню найвищих прибутків для невеликої частини суспільства в шкоду інтересам широких мас трудящих [10, С. 16-17].

Підтвердженням слів вченого, є те, що при становленні акціонерних компаній спочатку у Великобританії (поч. XVIII ст.), а пізніше і в інших англійських країнах, за допомогою бухгалтерського обліку і праці бухгалтерів приховувались численні фінансові порушення та махінації, всюди спостерігалась фальсифікація звітності (заниження прибутку з метою невиплати дивідендів).

Схожа ситуація спостерігалась в кінці XVIII ст. і в Росії. Поширення капіталістичного обліку, який організовувався так, щоб приховати справжнє джерело і розмір прибутку, завуалювати процес експлуатації робочого класу, факт присвоєння власниками доданої вартості, створеної працею працівників. Фальсифікація обліку в цьому періоді стає особливо поширеною, являючи собою невід'ємну рису капіталістичної бухгалтерії.

Ще в 1890 р. В.Д. Белов писав, що страждання бухгалтера викликані не тільки загальним для всіх умовами, але, крім того, самим існуванням його професії. Фактично він “підначальна” людина, яка повністю залежить від волі власника (директора), по суті він відповідальний перед законом охоронець всіх дій свого начальника. Відповідальність бухгалтера – велика, а його права – нікчемні [2, с. 132].

В цей період розвитку бухгалтерського обліку бухгалтер є залежним від власника і тому вимушений підкорюватися його наказам. Оскільки бухгалтер виступає контролюючим органом, він виступає ворожим табором для керівника, а іноді і для власника. Йому доводиться кожної хвилини ставити на карту власне існування і існування своєї сім'ї, йде постійна боротьба між докорами сумління і необхідністю отримання грошей.

Белов В.Д. у своїй статі "Історія одного бухгалтера" (Счетоводство, 1890 р.) описує нелегку долю помічника бухгалтера одного з підприємств, на якому облік перебував в стані хаосу, який після звільнення головного бухгалтера займає його посаду. Оскільки облік на підприємстві вівся не найкращим чином із значним відхиленням від законодавства, зазвичай виникали проблеми зі складенням річної звітності. Постійна зміна адміністрації, непорозуміння, які виникали все частіше, призвели до організації нових порядків рахівництва і як наслідок в обліку постійно викривались шахрайства та значні невідповідності відображення фактів господарського життя в бухгалтерських книгах та головній книзі. Постійна зміна керівництва призвела до фальсифікації дивідендів, при якій складання достовірної звітності було неможливим. В кінці звітного року бухгалтер відобразив за результати господарювання збиток, що не задовольняло власників і вони почали вимагати зменшення розміру збитку на значну суму. Бухгалтер відмовився, оскільки це фальсифікувало звітність і його в результаті звільнили з посади. Після звільнення у нього відібрали квартиру, яку йому надали за посадою. В бухгалтера почались нервові розлади, які потім перейшли у божевілля, після настання якого він помер.

Груба та несправедлива відмова від служби сильно вплинули на бухгалтера, і хвороба, а потім і смерть наступили одразу після цієї відмови, без будь-яких проміжків.

Даний період також характеризується тим, що в законодавстві про бухгалтерів в жодному нормативному документі не згадується і не існує жодної організації бухгалтерів.

Оскільки бухгалтерський облік в цей період не відокремлювався від людини (бухгалтера), іноземні дослідники виділяли вимоги, виконання яких необхідне для успішної роботи. Так, Анжело ді Піетро писав, що бухгалтер повинен:

- вміти бути розумним (а не бути розумним насправді);
- мати гарний характер (добрий але не принциповий);
- мати гарний почерк (так як писали від руки);
- мати професійні знання;
- бути владолюбним та честолюбним;
- бути чесним [4, С. 49].

Тобто за умов капіталістичного ладу особливого значення набуває моральне виховання працівників облікової професії, оскільки повсюдно зростають корумпованість, шахрайство та викривлення інформації, яка відображається у звітності з метою задоволення інтересів власника.

Престиж бухгалтера в даний часовий проміжок був низьким, і бажаючих присвятити себе цій професії було мало, оскільки бухгалтерія визначалась як мистецтво ведення книг та реєстрації фактів господарського життя і як пише Я.В. Соколов, – люди розчарувалися в революціях, просвітництві, і мріях про краще життя [11, с. 8].

IV – етап – Капіталістичний і соціалістичний лад (з 1917 р. до II пол. XX ст.). Провідним напрямом у філософії XX ст. був екзистенціалізм, який репрезентували Г.О. Марсель, Ж.-П. Сартр, А. Камю, М. Хайдеггер, К. Ясперс та ін. Позиції окремих представників екзистенціалізму були різноманітними, але спільним був аналіз існування особистості у світі, акцентування уваги на знеособленості людини, втраті нею свободи й індивідуальності у сучасному світі.

В США та Англії поширюються етичні вчення прагматистів (Дьюї, Шиллер), які стверджують, що моральні норми і цінності створюються людьми в інтересах капіталістичного "бізнесу" [8, с. 699]. Поширення етичних поглядів прагматистів сприяло тому, що англійські бухгалтери ігнорували наукові основи бухгалтерії і хотіли сформувати практичні прийоми роботи.

На поч. ХХ ст. в США та Англії праця головного бухгалтера полягала у виконанні простих операцій збирання і групування звітних даних. Первинний облік вели оперативні працівники, роботу яких контролював головний бухгалтер. Основним завданням обліку є недопущення зловживання зі сторони працівників підприємства. Англійські бухгалтери дотримувались правила, що для того щоб зрозуміти бухгалтерію необхідно вивчити психологію працівників облікового апарату та мотиви їх дій, оскільки ефективно управляти підприємством можна лише за умови управління бажаннями людей, які в ньому працюють.

Взагалі професія бухгалтера в англійських країнах сформувалась випадково, і як пише проф. Я.В. Соколов “вона включала або осіб, які випадково з певних причин “забрели в сади” бухгалтерського обліку – це перш за все

математики, лікарі, шкільні вчителі та юристи, такі як Пачолі, ван Стевін, Кардано та інші, для яких заняття бухгалтерією було вимушеним проведенням часу, або практики, для яких вся наука зводилась до того, зверху чи знизу тексту необхідно ставити дату” [12, с. 108].

У ХХ ст. в Росії значно поширилась монополія державної власності і адміністративне управління економікою. Престиж бухгалтерської професії на поч. ХХ ст. значно знизився, оскільки до складу обов’язків бухгалтерів входило доносити на керівників, під керівництвом, яких їм, бухгалтерам, потрібно було кожен день працювати. Місце та роль бухгалтера на підприємстві в період існування та розвитку Радянського Союзу визначалось різними нормативними документами, характеристика яких наведена в таблиці 1.

Таблиця 1. Характеристика прав та обов’язків головного бухгалтера, які визначені в нормативних документах 1923-1964 рр.*

№ з/п	Назва нормативного документу	Характеристика прав та обов’язків бухгалтерів зазначених в нормативному документі
1	2	3
1	Декрет про трести від 10 квітня 1923 р.	Перші елементи регламентації обов’язків і прав бухгалтерів
2	“Положення про права та обов’язки головних і старших бухгалтерів” від 9 серпня 1928 р.	Значалось, що головний бухгалтер поряд з керівництвом підприємства або організації відповідальність за правильне ведення бухгалтерського обліку і звітності в даному закладі, підприємстві, організації. Органи бухгалтерського обліку очолюються головним (старшим) бухгалтером. Бухгалтер разом з керівником несуть відповідальність за дотримання фінансової, бюджетної та кошторисної дисципліни, за правильне ведення обліку і складання звітності. Бухгалтер повинен слідкувати за тим, щоб засоби витрачались згідно плану і тільки на потреби, передбачені законом. В адміністративному відношенні головний (старший) бухгалтер підкорявся безпосередньо керівнику установи або підприємства, а по відношенню до порядку і методів ведення бухгалтерського обліку і складання звітності – тільки вище стоячому органу
3	“Положення про головних (старших) бухгалтерів державних, кооперативних, суспільних установ, організацій і підприємств” від 17 вересня 1947 р.	Положення підвищувало роль і значення бухгалтера, як державного контролера, значно розширило коло прав головного бухгалтера. Він стає керівником і організатором всієї роботи з бухгалтерського обліку у підзвітній йому установі, підприємстві, організації. Накази та розпорядження головного бухгалтера стали обов’язковими, а їх не виконання каралось накладанням штрафів. За даним положенням головний бухгалтер отримав право призупиняти незаконне розпорядження керівника, якщо воно межує з кримінальною діяльністю і повідомляти про це вище стоячу організацію і Міністерство державного контролю. Даний нормативний акт створювалися всі умови для того, щоб бухгалтери були справжніми державними контролерами, дотримувались правопорядку в бухгалтерському обліку

* Згруповано на основі [6].

1	2	3
4	“Положення про головних (старших) бухгалтерів державних, кооперативних (крім колгоспів) і громадських підприємств, організацій та установ” від 6 листопада 1964 р.	Положення значно розширило компетенцію головного бухгалтера і конкретизувало його функції: він повинен забезпечити правильну постановку і достовірність обліку, контроль за збереженням соціалістичної власності, правильним витрачанням грошових і матеріальних цінностей. Даний нормативний документ вніс чіткість в поняття “головний” та “старший” бухгалтер. Головний бухгалтер був зобов’язаний забезпечити правильну постановку бухгалтерського обліку на основі максимальної централізації, впроваджувати передові форми і методи бухгалтерського обліку на основі широкого використання обчислювальної техніки. Положення вносило суттєві якісні зміни в практику роботи бухгалтерії, покладаючи на головного бухгалтера обов’язок здійснювати (разом з іншими службами) економічний аналіз з метою виявлення резервів, ліквідації втрат і невиробничих витрат

В період існування Радянського союзу права та обов’язки головного бухгалтера чітко визначалися нормативними актами і на бухгалтера у законодавчому порядку була покладена відповідальність за організацію і достовірність обліку, контроль за збереженістю соціалістичної власності, витрачанням державних засобів, здійсненням жорсткого режиму економії. Бухгалтер на підприємстві виступав не тільки реєстратором господарських операцій, а в першу чергу керівником і організатором бухгалтерського обліку і контролю, який покликаний активно сприяти мобілізації внутрішніх резервів виробництва, попереджувати перевитрати, бути найближчим помічником керівника в економічній роботі.

Підводячи загальний підсумок вищевикладеному можна стверджувати, що в період розвитку соціалізму бухгалтер був державним контролером на підприємстві, основним обов’язком якого було сприяння збереженню соціалістичної власності та сприяння попередженню виникнення розкрадань, втрат та перевитрат державних коштів.

Головний бухгалтер повинен був мати глибокі знання в галузі обліку, фінансів, економіки, юриспруденції і навіть технології виробництва, детально знати теорію і практику планування. У суспільстві засуджувались бухгалтери, які прагнуть, наприклад, зменшити фактичну суму, яка повинна бути сплачена державі, з тих чи інших причин затримати платіж. На першому

місці завжди повинні стояти інтереси держави. І лише головний бухгалтер, який свято виконував свої обов’язки і стояв на сторожі державних інтересів, користувався авторитетом в колективі.

В газетах та журналах цього періоду постійно публікувались статті про добросовісне виконання обов’язків головними бухгалтерами, або навпаки відображались випадки зловживань та викривлень, які в суспільстві підлягали засудженню. Наприклад, газета “Гродненская правда” відзначає принциповість, чесність і правдивість бухгалтера радгоспу “Свіслочь” Гродненського р-ону Т.Кислякова. Він, як повідомляє газета, “викрив неправильні дії попереднього директора радгоспу Барєбіна, який, прокладаючи дорогу власній справі, став на шлях приписок...” [9, с. 66].

Головним бухгалтером О.І. Столяр працює більше 30 років, з них більшу частину на заводі ім. Кірова. Керівник обліку в курсі всіх заводських справ, великих і малих, і тому “завжди вчасно захищає народні гроші, якщо по будь чийй недбалості або по злому помислу вони можуть піти не за призначенням, можуть бути витрачені з перевищенням”. У минулому році йому довелося використати свої права контролера, щоб зупинити злочин. Перевіряючи звіт про витрачання матеріалів по цеху 11, він звернув увагу на те, що начальник планово-розподільчого бюро перевищив норму витрачання шкіри, виписану для виробничих потреб. За сигналом бухгалтера комісія, виділена парткомом здійснила перевірку,

факти підтвердились. Начальник бюро, який протягнув руку до державної кишені, був звільнений з роботи [5, с. 62].

Про етичність відносин у колективі радянських підприємств свідчить стаття І. Агафонові, в якій розповідається про роботу головного бухгалтера заводу ім. А.І. Ліхачова (ЗІЛ) М.Д. Герасимова. Автор, пише, що в кабінеті головного бухгалтера можна зустріти і працівника, і начальника цеху, і директора піонерського табору, і співробітника житлового відділу. Стиль роботи Герасимова М.Д. – оперативність, небагатослівність, поважне, уважне відношення до людей, ніколи не змінне відчуття доброзичливого гумору [1, с. 73].

За результатами дослідження становлення професії бухгалтера в Радянському союзі та з урахуванням особливостей практики обліку вважаємо, що формування бухгалтерської професії є соціальним явищем, оскільки її зміст змінюється у відповідності до потреб суспільства.

Соціальна спрямованість професії бухгалтера в ХХ ст. підтверджується також тим, що в США виділили парадигми теорії обліку (соціологічна, економічна, біохевіристична, психологічна, інформаційна), які відображають своєрідні підходи до трактування її проблем. Представники соціологічного підходу вважають, що бухгалтер повинен прагнути не тільки фіксувати фінансовий стан фірми, або розраховувати її прибуток, але й визначати соціально-економічні наслідки дій адміністрації. Біохевіристичний підхід характеризується перенесенням акценту на те, що обліковий процес – це процес поведінки бухгалтерів в різних ситуаціях, тому завданням обліку є вироблення способів впливу на поведінку бухгалтера, а через них всіх інших осіб причетних до здійснення господарської діяльності. Бухгалтер з цієї точки зору пояснює, описує і передбачає поведінку цих людей. Психологічний підхід базується на тому, що для того, щоб зрозуміти бухгалтерію необхідно зрозуміти і контролювати бухгалтера.

V етап – Постіндустріальне суспільство (з II пол. ХХ ст. до сьогодні).

Даний етап розвитку етичних вчень та бухгалтерського обліку характеризується трансформацією індустріального, постіндустріального суспільств у сучасне інформаційне, якому властивий ширший діапазон демократичних свобод, утвердження загальнолюдських цінностей і норм співжиття. Сучасна етика набуває широкого застосування всюди, де справа стосується задоволення інтересів особистості, проникає в різні галузі життя (в політику, медицину, військову справу, наукові дослідження, менеджмент тощо).

У ХХІ ст. етика характеризується активним зверненням до осмислення моральних проблем спілкування, переходом до прикладної етики, яка сьогодні виробляє практичні рекомендації з вирішення моральних проблем в конкретних ситуаціях і у певних сферах людської життєдіяльності.

Аналізуючи найновіші тенденції сучасної духовної культури, можна зробити висновок, що порівняно з етикою минулого, яка була орієнтована на “суспільний інтерес” (етика просвітників, Маркса, Гегеля), в сучасній етиці все більш посилюється особистісне, індивідуалістичне начало і одночасно знижується рівень громадськості [14, с. 59].

Розвиток професійної етики вплинув на генезис бухгалтерської професії в ХХІ ст., що призвело до виникнення креативного обліку та існування професійного судження бухгалтера, які дозволяють сучасному бухгалтеру працювати поза прийнятими в державі нормативними актами, спираючись тільки на власну думку та переконання, які ґрунтуються на досвіді бухгалтера. Тобто бухгалтер самостійно формує правду шляхом відхилення не тільки від законодавчих актів, але й від принципів, якщо вони з будь-якої причини не задовольняють його. Тому, не дивно, що у всьому світі все частіше пред’являються позови до бухгалтерів, які обвинувачуються в прямій корупції або приховуванні даних. Тому, на сьогодні достовірність облікової інформації є

наслідком добросовісності та етичності бухгалтера, що в свою чергу одним з центральних питань, що обговорюються у суспільстві є питання професійної етики.

Узагальнюючи все вище викладене взаємозв'язок розвитку етичних вчень та їх вплив на генезис та формування бухгалтерської професії зображено в таблиці 2.

Таблиця 2. Характеристика розвитку етичних вчень та їх вплив на формування бухгалтерської професії

Етапи розвитку етичних вчень	Характеристика розвитку етичних вчень та їх вплив на формування бухгалтерської професії	
	Розвиток етичних вчень	Розвиток бухгалтерської професії
1	2	3
Первісний та рабовласницький лад (VI ст. до н.е. – кін I. ст. до н.е.)	В період первісного ладу етика проявляється у спробах пояснення явищ природи	“Бухгалтер” наділявся силами, за допомогою яких він міг впливати на природу. Основним завданням було здійснення контролю за мірою праці та споживання
	За рабовласницького ладу центрі уваги етичних вчень людина, її психіка, моральні аспекти буття. Панування думки про те, що інтереси особистості повинні підкорюватися інтересам цілого	Праобразами сучасних бухгалтерів були писці, оскільки храми були осередком писемності та рахівництва. Основними завданнями “бухгалтера” були реєстрація об’єктів обліку і їх зміни в натуральному вираженні, облік руху майна, забезпечення його збереженості. Крім професійних знань, глибоко цінувалися моральні якості, якими володіли писці і за порушення ustalених моральних принципів вони несли покарання
Феодалний лад (поч. I. ст. н.е. – поч. XVIII ст.)	Етичні вчення в епоху Середньовіччя формувались в умовах панування християнської ідеології. Релігія стає переважаючою формою ідеології, яка прагне підкорити собі всі інші форми духовної діяльності	Виникає професія подорожуючих бухгалтерів, які за окрему плату складали звіти для власників феодалних господарств, в яких були відсутні управляючі. Престиж бухгалтера був низьким, і бажаючих присвятити себе цій професії було мало, оскільки основним обов’язком бухгалтера було ведення книг та реєстрації фактів господарського життя
	Етика епохи Просвітництва характеризується розвитком гуманізму, усвідомленням ідеї свободи як головного фактора буття, визнання можливості людини організувати і контролювати своє моральне життя	Професія бухгалтерів формує етичні вимоги, яких дотримуються всі її представники. Професійна мораль вимагає, щоб бухгалтер завжди сповідував кредо своєї професії – ведення достовірного обліку. Для бухгалтера немає вище закону, ніж його совість та принципи, які лежать в основі його професії.
Капіталістичний лад (XVIII ст. – до 1917 р.)	Етичні погляди базуються на тому, що людина від початку егоїстична та прагне задоволення лише власних інтересів, які іноді суперечать інтересам суспільства. Філософи намагаються знайти шляхи вирішення цієї проблеми (К.Маркс бачить лише єдиний шлях вирішення цієї проблеми – знищення інституту приватної власності)	Бухгалтер є слухняним інструментом приватного капіталу в процесі експлуатації працівників, обмеження їх прав та економічних інтересів. Бухгалтер сприяє отриманню найвищих прибутків для власника не враховуючи інтересів працівників, шляхом приховування численних фінансових порушень та махінацій, фальсифікації звітності

1	2	3
Капіталістичний і соціалістичний лад (з 1917 р. – до II пол. XX ст.)	Досліджуються проблеми існування особистості у світі, акцентування уваги на втрату індивідуальності кожної окремої особистості і проблеми формування моральних цінностей у суспільстві, яке існує заради задоволення власних інтересів	В англійських країнах праця головного бухгалтера полягала у виконанні простих операцій збирання і групування звітних даних. Основним завданням обліку є не допущення зловживання зі сторони працівників підприємства. Визначається необхідність вивчення психології облікових працівників, з метою ефективного управління підприємством. Бухгалтерами поступово ставали математики, лікарі, шкільні вчителі та юристи. В Радянському Союзі в період розвитку соціалізму бухгалтер виступає державним контролером на підприємстві, основним обов'язком якого є сприяння збереженню соціалістичної власності та сприяння попередженню виникнення розкрадань, втрат та перевитрат державних коштів
Постіндустріальне суспільство (з II пол. XX ст. до сьогодні)	Етика набуває широкого застосування всюди, де справа стосується задоволення інтересів особистості, проникає в різні галузі життя. Відбувається активне обґрунтування моральних проблем спілкування, перехід до прикладної етики, яка сприяє виникненню креативного обліку і професійного судження	Бухгалтер самостійно формує інформацію шляхом відхилення не тільки від законодавчих актів, але й від принципів, якщо вони з будь-якої причини не задовольняють його на основі професійного судження, що призводить до прямої корупції або приховування даних. Достовірність облікової інформації є наслідком добросовісності та етичності бухгалтера, що в свою чергу одним з центральних питань, що обговорюються у суспільстві

За даним відображеними в таблиці можна зробити висновок, що взаємозв'язок розвитку етичних відносин та формування професії бухгалтера прослідковується у всіх суспільно-економічних формаціях. Актуальним та не вирішеним на сьогодні залишається питання формування професійної етики облікових працівників, оскільки існування креативного обліку та професійного судження призводять до виникнення шахрайств та фальсифікацій звітності, що в свою чергу позначається на соціальному захисті всього населення.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Формування етики як науки та основних етичних вчень розпочалося ще в VII-V ст. до н.е. і триває до сьогодні. Основними передумовами формування етики як науки є її нерозривний зв'язок з історією суспільства, постійною боротьбою класів та узгодженням їх інтересів зі зміною суспільних формацій. Тобто, етика відіграла і відіграє значну роль у суспільстві незалежно від суспільного ладу оскільки вона визначає життєву позицію та характерні риси

поведінки людей кожної окремої професії, намагається методично виявляти основи їх справедливої, розумної та обґрунтованої діяльності.

За результатами проведеного дослідження історії становлення етичних вчень та виникнення різних етичних концепцій було встановлено, що формування їх змісту та усвідомлення значення набуло свого розвитку ще в стародавньому світі. Етичні вчення та концепції виникли як необхідність пояснення явищ суспільного життя, зіткнення протилежних інтересів кожного індивіда, різних моральних норм, а також як наслідок господарського розвитку країни в процесі соціальної та трудової практики людей, що, в свою чергу, вплинуло на історичний розвиток бухгалтерського обліку та формування облікової професії.

На основі застосування історичного методу встановлено, що у всіх суспільних формаціях моральні відносини і принципи змінювалися відповідно до зміни класової структури суспільства (у рабовласницькому суспільстві –

мораль рабовласників, у феодальному – світських та церковних феодалів; в капіталістичному – буржуазна мораль).

В результаті аналізу взаємозв'язку розвитку етичних вчень та професії бухгалтера в економічних відносинах в кожній суспільно-економічній формації встановлено, що розвиток етики як системи специфічних моральних вимог і норм поведінки, які реалізуються в суспільстві впливав і впливає на формування та розвиток професійної етики, яка в свою чергу визначає сукупність етичних норм та категорій, якими на сьогодні керуються у своїй діяльності бухгалтери.

В Україні розвиток ринкових відносин сприяв тому, що облікова професія найбільше перебуває під впливом морального занепаду та етичної всюдозволеності, що спонукає задоволенню інтересів власника та посиленню експлуатації робітників, їх соціальної незахищеності.

Перспективою подальшого дослідження є вивчення видів професійної етики, визначення складових елементів професійної етики бухгалтера.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Агафонова И. Они работают по-коммунистически // Бухгалтерский учет. – 1964. – № 6. – С. 71-76
2. Белов В. История одного бухгалтера // Счетоводство. – 1890. – № 11-12. – С. 132-135
3. Етика: Навчальний посібник / В.О. Лозовой, М.І. Панов, О.А. Стасевська та ін. / За ред. В.О. Лозового. – К.: Юрінком Інтер, 2002. – 224 с.
4. Лупкиова Е.В. История бухгалтерского учета: учебное пособие. – М.: КНОРУС, 2006. – 240 с.
5. Люди учетной профессии // Бухгалтерський учет. – 1962. – № 7. – С. 62-63
6. Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1972 гг.). – М.: Финансы, 1972. – 320 с.
7. Малахов В. Етика: Навчальний посібник Курс лекцій. – 2-ге вид. доп. і перероб. – К.: Либідь, 2000. – 384 с

8. Очерк истории этики / Под. ред. Б.А. Чагина, М.И. Шахновича, З.Н. Мелешенко. – М.: “Мысль”, 1969. – 430 с.

9. По страницам газет // Бухгалтерский учет. – 1961. – № 8. – С. 63-68

10. Савицкий Б.П. Советский бухгалтер на страже прав человека // Бухгалтерский учет. – 1977. – № 10. – С. 16-17

11. Соколов Я.В. Образ бухгалтера в литературе и кино. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. – 232 с.

12. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 272 с.

13. Тофтун М.Г. Етика: Навчальний посібник. – К.: “Академія”, 2005. – 416 с.

14. Этика: Учебное пособие / Т.В. Мишаткина, З.В. Бражникова, Н.И. Мушинский и др. / Под ред. Т.В. Мишаткиной, Я.С. Яскевич. – 3-е изд., стереотип. – Мн.: Новое знание, 2004. – 509 с.

СКАКУН Людмила Степанівна – асистент кафедри аналізу і статистики Житомирського державного технологічного університету

Наукові інтереси:

– професійна етика бухгалтера