

ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА ЯК МЕТОД РЕГУЛЮВАННЯ ТА РЕГЛАМЕНТАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Уточнено та визначено місце та роль професійної етики бухгалтера як методу регулювання та регламентації професійної діяльності бухгалтера

Постановка проблеми. Система бухгалтерського обліку на кожному етапі свого розвитку потребує відповідного рівня регулювання та регламентації. На сьогодні панують погляди, що там, де закінчуються межі, закону діяльність професіоналів визначається та регулюється нормами професійної етики, які сформувалися в суспільстві під впливом традицій. Питання про можливість професійної етики забезпечити регулювання та регламентацію поведінки бухгалтерів на основі системи моральних принципів та ідеалів набуває особливої актуальності. Дослідники дотримуються думки, що саме дотримання та реалізація норм професійної етики може забезпечити достовірність і надійність бухгалтерського обліку. Тому в даній статті зроблена спроба визначити місце професійної етики в системі регулювання та регламентації бухгалтерського обліку.

Метою дослідження є уточнення та визначення місця та ролі професійної етики як методу регулювання та регламентації професійної діяльності бухгалтера.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблема визначення місця та ролі професійної етики в системі регулювання бухгалтерського обліку залишається актуальною до сьогодні, про що свідчать дискусійні питання, які підлягають обговоренню. Вирішенню зазначених проблем присвячені праці вітчизняних вчених та науковців, а саме професорів Ф.Ф. Бутинця, О.А. Петрик,

О.М. Петрука, доц. В.М. Пархоменка. Окремим питанням, що стосуються регулювання діяльності бухгалтерів присвячені праці доцентів О.П. Войналович, А.В. Рабошук. Серед польських вчених, які досліджували питання регулювання бухгалтерського обліку та професійної етики, слід виділити: М. Анджеевські (M. Andrzejewski), проф. Є. Геруша (dr. hab. J. Gierusz), П. Збігнев (P. Zbigniew), П. Журава (dr. P. Żuraw), Р. Ігнатовські (R. Ignatowski), проф. А. Карманської (A. Karmańska), С.Т. Сурдикувська (S.T. Surdykowska), проф. С. Сквишана (dr. hab. S. Skrzywan). Соціальної значимості дій бухгалтера, ролі та значення етики бухгалтерів присвячені праці таких вчених, як проф. Я.В. Соколов, доц. Н.М. Цветкова.

Викладення основного матеріалу. Історичний екскурс у минуле, дає підставу зробити висновок, що мораль була першим способом соціального регулювання, яка базувалась на традиціях та звичаях суспільства відповідно до певного його етапу розвитку. З процесом розвитку ринкових відносин почали формуватися різні види права (бухгалтерське, балансове, аудиторське) як форми регламентації бухгалтерського обліку. На основі результатів дослідження трактування поняття “регламентація” (від франц. – reglament – правило) у вітчизняних та іноземних довідкових літературних джерелах [3, 4, 8, 9, 12, 13, 16, 20] виділено наступні підходи до трактування поняття “регламентація” (див. рис. 1).



Рис. 1. Групування авторів за однорідними підходами щодо трактування поняття “регламентація”

Аналізуючи інформацію, наведену на рис. 1, доходимо висновку, що під поняттям “регламентація” більшість авторів розуміють встановлення правил, які визначають порядок діяльності. Вважаємо за доцільне термін “регламентація” в бухгалтерському обліку слід застосовувати у випадку встановлення загальноприйнятих правил організації та ведення бухгалтерського обліку (наприклад, ведення бухгалтерського обліку на основі застосування національного плану рахунків, оформлення операцій з будь-якими об’єктами за допомогою типових форм первинних документів, порядку складання фінансової звітності, тобто встановлення методів, процедур та прийомів бухгалтерського обліку). Регламентация бухгалтерського обліку – це сукупність дій з розробки і прийняття положень, що стосуються організації та ведення бухгалтерського обліку, загальнообов’язкових правил поведінки, з метою врегулювання суспільних відносин, які виникають у процесі ведення бухгалтерського обліку.

Так, проф. Я.В. Соколов вважає, що регламентація в бухгалтерському обліку передбачає вироблення єдиних і загальнообов’язкових норм для:

- складання фінансової звітності;

- перевірки достовірності бухгалтерських даних;
- заповнення первинних документів;
- ведення облікових регістрів;
- формування вимог, які належать до бухгалтерської професії [18, с. 62].

Тобто, результатом регламентування в бухгалтерському обліку є встановлення сукупності правил, положень, що визначають порядок функціонування системи бухгалтерського обліку.

З метою уточнення змісту поняття “регулювання” розглянуто більш детально його трактування у вітчизняних та іноземних довідкових літературних джерелах [1, 2, 4, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 19, 23].

На основі проведеного дослідження виділено наступні підходи до визначення поняття “регулювання”. Результати групування за однорідними підходами представлено на рис. 2.



Рис. 2. Групування авторів за однорідними підходами щодо трактування поняття “регулювання”

Отже, найбільшу питому вагу серед трактування поняття “регулювання” займає його визначення як процесу підпорядкування певному порядку, правилу. Термін “регулювання” походить від лат. *regulare* – підпорядкування правилу, приведення в порядок. В бухгалтерському обліку даний термін використовують у випадку закріплення встановлених правил ведення та організації бухгалтерського обліку в нормативних документах та при здійсненні сукупності дій державних органів, які спрямовані на уточнення цих правил.

В сучасних умовах динамічного розвитку суспільства та економіки безумовно можна стверджувати, що бухгалтерська діяльність є різновидом соціальної. Це спричинено перш за все тим, що бухгалтери працюють та впливають на особливе середовище – суспільство, якому притаманна неоднорідність функціонування. Вплив діяльності бухгалтерів на соціальну сферу, соціальна обумовленість даної професії визначає її об’єктивну необхідність та практичне значення, завдяки чому суспільством задовольняється цілий ряд потреб та інтересів.

Незалежно від галузі діяльності та форми власності підприємства бухгалтер залишається основним суб’єктом організації

та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Від того, як організований облік на підприємстві, якими обов’язками та правами наділений бухгалтер, залежить ефективність діяльності підприємства.

На практиці на невеликих підприємствах головний бухгалтер є єдиним спеціалістом в галузі бухгалтерського обліку та економіки, що сприяє суміщенню ним посад головного бухгалтера, економіста, програміста, діловода, тому регулювання діяльності бухгалтера є складним як з боку державних органів, так і з боку керівника підприємства.

Регламентация та регулювання організації та ведення бухгалтерського обліку, діяльності бухгалтерів на рівні держави здійснюється з допомогою державних органів (головним чином Міністерством фінансів України). На рівні держави правове регулювання бухгалтерського обліку здійснюється на основі законів та постанов Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Національного банку, постанов та листів органів статистики та Державної податкової інспекції, що є зовнішнім проявом регламентації та регулювання бухгалтерського обліку.

Разом з тим, слід зауважити, що на підприємстві одним з головних суб’єктів регламентації та регулювання виступає

головний бухгалтер. Саме він бере безпосередню участь у розробці Положення про бухгалтерську службу підприємства, Наказу про облікову політику, посадових інструкцій та інших внутрішніх положень, які потім затверджуються власником. Тобто, головний бухгалтер наділений в межах своїх повноважень правом суб'єкта регламентації та регулювання, що проявляється у можливості втручання та визначення шляхів регулювання діяльності структурних підрозділів підприємства.

З іншої сторони, головний бухгалтер зобов'язаний організувати та вести бухгалтерський облік відповідно до загально встановлених та закріплених на рівні держави вимог. Тобто, головний бухгалтер одночасно виступає суб'єктом регламентації та регулювання (розробляє внутрішні положення, які затверджуються керівником або власником підприємства), і одночасно застосовує в практичній діяльності встановлені правила, постулати та положення щодо ведення бухгалтерського обліку (використання внутрішніх положень та правил затверджених на рівні держави).

Крім того, бухгалтерський облік, як відокремлена сфера діяльності окремих членів суспільства зумовлює необхідність розробки та існування засобів регулювання суспільного життя. Одним із таких засобів є морально-етичні норми, які втілюються в професійній етиці працівників.

Про актуальність морально-етичного регулювання в поєднанні з правовим свідчить численна кількість розроблених кодексів етики, які виступають основним інструментом морально-етичного регулювання. Так в Україні на сьогодні затверджені та діють: Кодекс професійної етики працівника державної податкової служби України, Кодекс професійної етики аудиторів України, Кодекс професійної етики судді, Правила етики арбітра (члена трудового арбітражу), Правила етики посередника (незалежного посередника), Кодекс професійної етики внутрішніх аудиторів банківських установ та ін.

На жаль, дискусійні питання взаємозв'язку професійної етики та системи регулювання і регламентації професійної діяльності бухгалтерів залишаються відкритими. Проте, вважаємо, що взаємозв'язок правового та морально-етичного регулювання системи бухгалтерського обліку проявляється через систему суспільних відносин, які знаходять свій прояв в даній сфері. Єдність правових та моральних норм проявляється, по-перше, в тому, що вони відображають систему правил поведінки представників даної професії, базуються на загальнолюдських цінностях. По-друге, правове та етико-моральне регулювання прагнуть до досягнення єдиної мети – формування відносин між бухгалтерами та членами суспільства на основі принципів справедливості. Крім того, потрібно враховувати також те, що система регламентації та регулювання бухгалтерського обліку та професійна етика виступають взаємопов'язаними явищами, які проявляються в тому, що невизначені та нерегульовані питання в сфері бухгалтерського обліку доповнює етико-правове регулювання. Таким чином професійна етика виступає як інструмент і гарант справедливих дій бухгалтера, що є важливим для задоволення суспільних інтересів.

Виходячи з вище викладеного, доходимо до висновку, що професійна етика бухгалтера виступає своєрідною складовою регламентації, оскільки є сукупністю категорій, принципів та моральних норм, які визначають правила (регламент) поведінку бухгалтерів в практичній та повсякденній діяльності.

XX ст. характеризується спробами юридичного оформлення професійної етики. Розробку концепції професійної етики, тобто зведення моральних правил поведінки бухгалтера, слід визнати надбанням американської бухгалтерської школи. На міжнародному рівні професійна діяльність бухгалтерів регулюється Кодексом етики професійних бухгалтерів МФБ, призначенням якого є забезпечення узгодження особистої поведінки кожного бухгалтера з інтересами суспільства, встановлення моральних

критеріїв, якими повинен керуватися і яких зобов'язаний дотримуватися кожен бухгалтер у ході здійснення своєї діяльності.

Питання узгодженості законодавства та етичного регулювання бухгалтерського обліку є важливими для вирішення не тільки в Україні, але й за кордоном. Кодекси етики для окремих професійних груп забезпечують позицію професіонала у суспільстві. Кодекси містять світові цінності, такі як спільне добро, охорона середовища, удосконалення системи господарювання тощо.

Як стверджує Л. Коваковські (Kołakowski L.), роль етики бізнесу і етичних кодексів повинна полягати у формуванні ієрархії вартостей, таких як добро, чесність, свобода як конститутивних атрибутів людини, а не як засобів досягнення мети, якою є максимізація прибутку [22].

Отже, професійна етика в сфері регулювання бухгалтерського обліку повинна проявлятися у вигляді норм, закріплених в Кодексі професійної етики та бути обов'язковими для дотримання всіма без винятку бухгалтерами.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Вважаємо за доцільне під регламентацією бухгалтерського обліку розуміти сукупність дій з розробки і прийняття положень що стосуються організації та ведення бухгалтерського обліку, загальнообов'язкових правил поведінки, з метою врегулювання суспільних відносин, які виникають у процесі ведення бухгалтерського обліку. Зважаючи на це можна стверджувати, що професійна етика бухгалтера виступає своєрідною складовою регламентації, оскільки є сукупністю категорій, принципів та моральних норм, які визначають правила (регламент) поведінку бухгалтерів в практичній та повсякденній діяльності.

Термін "регулювання" в бухгалтерському обліку вважаємо за доцільне використовувати у випадку закріплення встановлених правил ведення та організації бухгалтерського обліку в нормативних документах та при здійсненні

сукупності дій державних органів, які спрямовані на уточнення цих правил. Професійна етика в сфері регулювання бухгалтерського обліку проявляється у вигляді норм, які закріплені в Кодексі професійної етики та будуть обов'язковими для дотримання всіма без винятку бухгалтерами.

Список використаної літератури:

1. Англо-русский толковый словарь. Банковское дело. – М.: Экономическая школа, ОЛМА-ПРЕСС Образование, 2005. – 736 с.
2. Банківська енциклопедія / під ред. д.е.н., проф. А.М. Мороза. – К., 1993. – 328 с.
3. Большая Советская Энциклопедия (в 30 томах) / Под ред. А.М. Прохорова. – Т. 21. – 3-е изд. – М.: "Советская Энциклопедия", 1975. – 640 с.
4. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – 4-е изд. доп. и перераб. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 1248 с.
5. Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.І. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 "Бухгалтерський облік і аудит" вищих навчальних закладів / За ред. д.е.н., проф., Заслуженого діяча науки і техніки України Ф.Ф. Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 528 с.
6. Головизина А.Т., Архипова О.И. Теория бухгалтерского учета: курс лекций. – М.: ТК Велби, 2006. – 168 с.
7. Гура Н.О., Каверін Ю.В. Глумачний словник бухгалтерської та аудиторської термінології. – К.: "Українська книга", 1999. – 64 с.
8. Даль В.И. Толковый словарь живого великорусского языка: в 4 тт. Т. 4: Н – V – Оформл. "Диамант". – СПб.: ТОО "Диамант", 1996. – 688 с.
9. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 3 / Редкол.: С.В. Мочерний (відп. Ред.) та ін. – К.: Видавничий центр "Академія", 2002. – 952 с.

10. *Лопатников Л.И.* Экономико-математический словарь: Словарь современной экономической науки. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Дело, 2003. – 520 с.
11. *Лопатников Л.И.* Популярный экономико-математический словарь. – Издание 2-е, исправленное и дополненное. – М.: “Знание”, 1979. – 192 с.
12. *Ожегов С.И.* Словарь русского языка: Ок. 57000 слов / Под ред. чл-корр. АН СССР Н.Ю. Шведовой. – 20-е изд., стереотип. – М.: Рус. яз., 1989. – 750 с.
13. *Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш., Стародубцева Е.Б.* Современный экономический словарь. – М.: ИНФРА-М, 1996 – 496 с.
14. *Сигел Дж., Шим Дж.* Словарь бухгалтерских терминов: Пер. с англ. – М.: ИНФРА-М, 2001. – VIII, 408 с.
15. *Сліпушко О.* Політичний і фінансово-економічний словник (Понад 3000 термінів, понять, імен). – К.: “Криниця”, 1999. – 392 с.
16. Словарь иностранных слов / Под ред. проф. Ф.Н. Петрова. – М.: Гос. Изд-во иностранных и национальных словарей, 1954. – 854 с.
17. Словарь современного английского языка: В 2-х т. – Т. 2. – М.: Рус. язык, 1992. – 1229 с.
18. *Соколов Я.В.* Регламентация бухгалтерского учета: прошлое и будущее // Бухгалтерский учет. – 1991. – № 3. – С. 61-65.
19. *Хорнби А., Гейтенби Э., Уэксфилд Х.* Толковый словарь английского языка. – М.: “Сигма-пресс”, 1996. – 1200 с.
20. Юридический энциклопедический словарь / Под ред. А.Я. Сухарева. – М.: “Советская энциклопедия”, 1984. – 415 с.
21. Instytucjonalne zabezpieczenie pozycji człowieka w erze globalizacji w aspekcie etycznym // www.luteranie.pl.
22. *Kořakowski L.* Etyka bez kodeksu // www.Sciaga.pl
23. *Siegel G.J., Shim K.J.* Dictionary of accounting terms. – Second edition. – USA, 1995. – 456 p.
- ЧИЖЕВСЬКА Людмила Віталіївна – доктор економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету
- Наукові інтереси:
– бухгалтерський облік як професійна діяльність;
– методика викладання облікових дисциплін
- СКАКУН Людмила Степанівна – асистент кафедри аналізу та статистики Житомирського державного технологічного університету
- Наукові інтереси:
– професійна етика бухгалтера