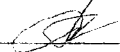


Учреждение образования  
«Брестский государственный технический университет»  
Экономический факультет  
Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

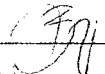
СОГЛАСОВАНО

Заведующий кафедрой  
«Бухгалтерского учета, анализа  
и аудита»

 Н.В.Потапова  
«16» 12 2022 г.

СОГЛАСОВАНО

Декан экономического  
факультета

 В.В.Зазерская  
«24» 12 2022 г.

**ЭЛЕКТРОННЫЙ УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС  
ПО УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЕ  
«ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА БУХГАЛТЕРА»**

для специальностей:

1- 25 80 05 Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Составитель: Н.В.Потапова, канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Учреждения образования «Брестский государственный технический университет»  
И.В.Приймачук, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Учреждения образования «Брестский государственный технический университет»

Рассмотрено и утверждено на заседании Научно-методического совета университета  
«24» 12 2022 г., протокол № 3

Брест, 2022

*р.н. в УМК 22/23 - 129*

ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА</b> .....	4
<b>ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ</b> .....	7
<b>ТЕМА 1. ОСНОВЫ ЭТИКИ ДЛЯ СПЕЦИАЛИСТОВ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ И ФИНАНСАМ</b> .....	7
<b>В.1.</b> Природа этики. Основы этики для бухгалтеров. Подходы, основанные на правилах и принципах .....	7
<b>В.2.</b> Основы профессии. Этика и профессия. Бухгалтеры и заинтересованные стороны.....	9
<b>В.3.</b> Интересы заинтересованных сторон и конфликты. Профессиональное поведение и общественные интересы .....	10
<b>В.4.</b> Поведение и влияние заинтересованных сторон .....	11
<b>ТЕМА 2. КОНЦЕПЦИИ, ТЕОРИИ, ПРИНЦИПЫ И ЦЕННОСТИ</b> .....	133
<b>В.1.</b> Общеизвестные теории и принципы (например, утилитаризм и деонтология). Теория нравственного развития. Теория этики добродетели и образование на основе ценностей.....	14
<b>В.2.</b> Этика и культура. Профессиональные ценности, этика и взаимоотношения. Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров .....	17
<b>ТЕМА 3. КОРПОРАТИВНАЯ, ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ И НОРМАТИВНАЯ СРЕДА</b> .....	20
<b>В.1.</b> Организация и ее интересы. Бухгалтер и заинтересованные стороны. Профессиональные обязанности.....	200
<b>В.2.</b> Бухгалтерская профессия и общественные ожидания. Профессиональные и юридические требования к финансовой отчетности и аудиту. Понятие подотчетности ...	211
<b>В.3.</b> Изучение отчетности и профессионализм. Развитие профессии в целях повышения профессиональных ценностей, этики и взглядов, включая кодификацию и инициативы в области образования.....	244
<b>ТЕМА 4. ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА, РУКОВОДСТВО И САМОРЕГУЛИРОВАНИЕ</b> .....	288
<b>В.1.</b> Соблюдение основополагающих этических принципов. Технические и этические стандарты. Независимость, профессиональный скептицизм, подотчетность и общественные интересы .....	2929
<b>В.2.</b> Функции саморегулирования и надзора. Качество и экспертные оценки. Анализ сложных и неоднозначных ситуаций .....	377
<b>В.3.</b> Текущие изменения в профессиональной этике и поведении. Анализ сложных и неоднозначных ситуаций.....	388
<b>ТЕМА 5. ИНСТРУМЕНТЫ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ ЭТИЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ</b> .....	40
<b>В.1.</b> Систематический подход к анализу и управлению этическими проблемами или угрозами .....	400
<b>В.2.</b> Модели принятия этических решений. Факторов, влияющие на роль бухгалтера: корпоративная и профессиональная среда, нормативная база и профессиональные этические стандарты .....	43
<b>ТЕМА 6. ЭТИЧЕСКИЕ УГРОЗЫ И ГАРАНТИИ</b> .....	44

<b>В.1.</b> Определение и объем угроз и проблем этики в бухгалтерском учете и смежных областях. Внедрение гарантий на профессиональном и корпоративном уровне .....	455
<b>В.2.</b> Конфликт интересов в корпоративной и профессиональной среде. Различные типы этических угроз и этические проблемы .....	551
<b>В.3.</b> Конкретные угрозы этики и гарантии в бухгалтерском учете (ситуации управления доходами). Этические угрозы в аудиторских и страховых услугах. Этика в других финансовых услугах. Анализ сложных и неоднозначных ситуаций.....	52
<b>В.4.</b> Обсуждение текущих спорных этических вопросов, связанных с профессией. Анализ угроз и гарантий .....	57
<b>ТЕМА 7. СОЦИАЛЬНЫЕ И ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ</b> .....	58
<b>В.1.</b> Концепция корпоративной социальной ответственности. Бухгалтер и общество. Минимизация угроз социальных издержек и обязательств. Развитие в социальных и экологических рамках .....	58
<b>В.2.</b> Оценки и суждения в социальной и экологической отчетности. Вопросы социальной ответственности .....	599
<b>В.3.</b> Нормативная база. Роль бухгалтеров и аудиторов в обществе и бизнесе. Анализ случаев социальных и экологических неудач. Социально-экологический учет.....	661
<b>В.4.</b> Анализ сложных и неоднозначных ситуаций .....	661
<b>ПРАКТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ</b> .....	63
<b>РАЗДЕЛ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ</b> .....	64
Вопросы к зачету по учебной дисциплине .....	644
<b>ВСПОМОГАТЕЛЬНЫЙ РАЗДЕЛ</b> .....	64
Тематический план учебной дисциплины.....	64
Учебно-методическая карта учебной дисциплины .....	64
Информационно-методическая часть .....	65

## ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Место учебной дисциплины. Учебная дисциплина «Профессиональная этика бухгалтера» относится к циклу специальных учебных дисциплин в системе формирования профессиональных знаний, умений и навыков студентов для понимания сущности и роли бухгалтерской этики, использования этих знаний в практической деятельности. Роль учебной дисциплины определяется ее последовательной взаимосвязью с профильными дисциплинами, комплексно формирующими профессиональный уровень выпускников в качестве будущих специалистов.

Учебная программа по курсу «Профессиональная этика бухгалтера» предназначена для обучающихся специальности 1- 25 80 05 Бухгалтерский учет, анализ и аудит дневной и заочной форм получения высшего образования. На изучение дисциплины в соответствии с учебным планом дневной формы получения образования отводится всего 12 часов, аудиторных 12 часов, лекционных 12 часов, зачет.

Цель преподавания учебной дисциплины состоит в овладении обучающимися специальности 1- 25 80 05 Бухгалтерский учет, анализ и аудит знаниями о бухгалтерской этике, позволяющими будущим специалистам успешно выполнять свои должностные обязанности в практической работе.

Задачи изучения дисциплины

- ✓ овладение теоретическими знаниями, умениями, имеющими отношение к системе бухгалтерского учета;
- ✓ формирование необходимых знаний и навыков у студентов применительно к требованиям современного учета, овладение профессиональной терминологией;
- ✓ развитие творческого мышления обучающихся и навыков самостоятельного решения конкретных ситуаций, связанных с этическими дилеммами;
- ✓ формирование у студентов критического мышления и профессионального суждения посредством решения типовых кейсов.

В результате изучения учебной дисциплины «Профессиональная этика бухгалтера» формируются следующие компетенции:

СК-11 Знать основные принципы профессиональной этики бухгалтера, теоретические основы Международного стандарта качества аудита и уметь интерпретировать основные принципы Кодекса этики Международной федерации бухгалтеров применительно к неоднозначным ситуациям, сформировать собственное профессиональное суждение относительно различных экономических ситуаций.

В результате изучения учебной дисциплины обучающийся должен:

знать:

- ✓ основные концепции, теории и принципы этики в философском понимании;

- ✓ теоретические основы Кодекса этики Международной федерации бухгалтеров;
  - уметь:
- ✓ интерпретировать основные принципы Кодекса этики применительно к неоднозначным ситуациям;
- ✓ формировать собственное профессиональное суждение в отношении различных хозяйственных ситуаций;
  - владеть:
- ✓ общими для бухгалтерского учета и бизнеса категориями и понятиями;
- ✓ критическим мышлением для принятия адекватных решений в неоднозначных и сложных ситуациях;
- ✓ основными инструментами для принятия решения в неоднозначных и сложных ситуациях.

Связи с другими дисциплинами:

Учебная дисциплина «Профессиональная этика бухгалтера» тесно связана с такой учебной дисциплиной, как «Генезис и современные теории и концепции бухгалтерского учета».

Данный учебно-методический комплекс разработан в соответствии со следующими нормативными документами:

– Положение об учебно-методическом комплексе на уровне высшего образования, утвержденное Постановлением Министерства образования Республики Беларусь от 26.07.2011 № 167;

– Положение об учебно-методическом комплексе по учебной дисциплине Учреждения образования «Брестский государственный технический университет» от 31.01.2019 №12;

– Образовательные стандарты специальностей 1-25 01 04 Финансы и кредит (ОСВО 1-25 01 04-2013) и 1-25 01 08 Бухгалтерский учет, анализ и аудит (ОСВО 1-25 01 08-2013);

– учебная программа по дисциплине «Профессиональная этика бухгалтера», утвержденная 29.06.2022, регистрационный № УД 22-1-121/уч.

Структура электронного учебно-методического комплекса по дисциплине «Профессиональная этика бухгалтера»:

1. Теоретический раздел. Он представлен кратким конспектом лекций по данной учебной дисциплине. Темы лекционных занятий соответствуют требованиям учебной программы «Профессиональная этика бухгалтера».

2. Практический раздел. Он включает задания для работы на практических занятиях.

3. Раздел контроля знаний. Он содержит перечень вопросов для подготовки к зачету по данной учебной дисциплине.

4. Вспомогательный раздел. Он состоит из учебной программы и списка литературы, рекомендуемой студентам.

Материалы электронного учебно-методического комплекса по дисциплине «Профессиональная этика бухгалтера», используемые в работе с магистрантами, представлены в Google-classroom в корпоративной сети Учреждения образования «Брестский государственный технический университет».

Рекомендации по организации работы с электронным учебно-методическим комплексом по дисциплине «Профессиональная этика бухгалтера».

При работе с электронным учебно-методическим комплексом следует придерживаться следующего плана: изучение теоретического материала, далее – закрепление теоретического материала в ходе выполнения практических заданий, поиска решений тематических задач. Для закрепления изученного материала или для самоконтроля уровня знаний студентами используются предложенные вопросы к зачету из вспомогательного раздела.

Электронный учебно-методический комплекс направлен на повышение эффективности учебного процесса и организацию целостной системы учебно-предметной деятельности по дисциплине «Профессиональная этика бухгалтера». Он способствует успешному усвоению магистрантами учебного материала, дает возможность планировать и осуществлять самостоятельную учебную работу магистрантам, обеспечивает рациональное распределение учебного времени по темам учебной дисциплины и совершенствование методики проведения занятий.

## ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ

### ТЕМА 1. ОСНОВЫ ЭТИКИ ДЛЯ СПЕЦИАЛИСТОВ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ И ФИНАНСАМ

1. Природа этики. Основы этики для бухгалтеров. Подходы, основанные на правилах и принципах.
2. Основы профессии. Этика и профессия. Бухгалтеры и заинтересованные стороны.
3. Интересы заинтересованных сторон и конфликты. Профессиональное поведение и общественные интересы.
4. Поведение и влияние заинтересованных сторон.

#### **В.1. Природа этики. Основы этики для бухгалтеров. Подходы, основанные на правилах и принципах**

Нравственные отношения людей в трудовой сфере регулирует профессиональная этика. Нормальное функционирование общества и его развитие может осуществляться в условиях непрерывного процесса производства разнообразных материальных благ и материальных ценностей. Но его существование и развитие зависит не только от юридических и экономических законов. Огромную роль играют моральные принципы, на основе которых строится та или иная профессиональная деятельность.

Профессиональная этика — это совокупность моральных норм, которые определяют причастность человека к долгу перед профессией.

Профессиональная мораль всегда связана с ограничением свободы в поведении окружающих. Она же объединяет людей по принадлежности к той или иной профессии. Требования профессиональной морали относятся только к конкретной профессии, и, как правило, не касаются людей других профессий. Тем не менее, эти требования известны всем ввиду взаимодействия и особого отношения представителей различных профессий.

Профессиональная этика также связана с моральным поведением, но охватывает более узкий круг вопросов, рассматривая этические характеристики каждой профессии. Профессия выступает в качестве так называемого фильтра, пропускающего только то, что соответствует требованиям нормативов.

В круг вопросов профессиональной этики входит:

- установление нравственных качеств личности работника, способствующих формированию профессионального долга и его наилучшего исполнения;
- особенности профессионального воспитания.

Профессиональная этика рассматривает взаимоотношения специалистов в трудовых коллективах, а также отношения профессиональных коллективов и специфику нравственности, свойственную данной профессии.

Профессиональная этика выражается через кодексы поведения, которые устанавливают нравственные взаимоотношения между членами коллектива.

Таким образом, профессиональная этика — это:

1) кодексы поведения, предписывающие определенный тип нравственных взаимоотношений между людьми, которые представляются оптимальными с точки зрения выполнения ими своей профессиональной деятельности;

2) способы обоснования данных кодексов с точки зрения социального и культурно-гуманистического назначения той или иной профессии.

Виды профессиональной этики — это те специфические особенности профессиональной деятельности, которые направлены непосредственно на человека в тех или иных условиях его жизни и деятельности в обществе.

Этика отражает многообразие моральных норм, раскрывает разносторонность профессиональных моральных отношений.

Профессиональные моральные нормы — это правила, образцы, порядок внутренней регуляции личности на основе этических идеалов.

Основными видами профессиональной этики являются: врачебная этика, педагогическая этика, этика ученого, актера, художника, предпринимателя, журналиста, инженера и т.д.

Сегодня существует значительное число этических кодексов. Они разработаны в предпринимательской среде, в сфере торговли, для работников военных отраслей. Существуют также этические кодексы для работников международных организаций (например, музеев), обществ (например, Красного Креста), международных профессиональных объединений. Они носят статус международных.

Этический кодекс Российского врача, принятый в 1994 г. Ассоциацией российских врачей, раскрывает врачебную этику: взаимоотношения врача и пациента при личных контактах, влияние личных качеств врача на его деятельность, гарантии врача не нанести вред своему пациенту. Мораль и этическое поведение раскрыты в клятве Гиппократата.

Профессиональная этика журналиста раскрывает вопросы профессионально-нравственных отношений с коллегами, влияние институционально организованного общества журналистов на его поведение, причины и границы вмешательства корпорации в его поведение.

Экономическая этика представляет собой совокупность норм поведения работников предпринимательской среды, раскрывает требования, предъявляемые развитым обществом к стилю работы предпринимателя, каков должен быть социальный облик и стиль общения между участниками бизнеса.

Экономическая этика складывается под воздействием формирования рыночных отношений, неоднозначных исторических традиций, широкого спектра проявлений массового сознания, критериев нравственного отношения человека к труду.

Частью экономической этики является деловой этикет.



Деловой этикет — это правила поведения делового человека, способствующие взаимопониманию людей в процессе общения.

Он связан с традициями и историческими условиями конкретной страны.

Деловой этикет помогает созданию имиджа бизнеса, фирмы, человека. Организации, имеющие высокий имидж, имеют лучшие экономические результаты финансово-хозяйственной деятельности. С ними приятно и удобно работать, так как посредством этикета создан комфортный психологический климат, способствующий деловым контактам.

Этический кодекс работников социальной сферы, принятый Межрегиональной ассоциацией работников социальных служб в 1994 г., раскрывает нормы морали в социальном обслуживании, связанные со спецификой работы. Нравственно-этические нормы работников социальной службы играют особую роль в связи с тем, что их профессиональная деятельность заключается в оказании помощи конкретным людям, семьям, соответствующим социальным группам.

В связи с этим этический кодекс выделяет особые качества, которые должны формироваться у социального работника: терпимость, вежливость, порядочность, эмоциональная устойчивость; личностная адекватность самооценки. Социальный работник должен иметь и развивать чувство собственного достоинства, долга и справедливости, уважать чувства другого человека, быть добрым. Необходимо также владеть педагогическими навыками. Соблюдение специалистами по социальной работе этических норм предупреждает негативные последствия социального обслуживания.

К принципам этики социального работника относятся ответственность перед клиентом, перед профессией и коллегами, перед обществом.

В настоящее время виды профессиональной этики формулируются в этических кодексах, которые могут быть представлены стандартами отдельных организаций (корпоративные кодексы) или правилами, регулирующими отношения внутри целой отрасли (профессиональные кодексы).

## **В.2. Основы профессии. Этика и профессия. Бухгалтеры и заинтересованные стороны**

Общество предъявляет высокие требования к бухгалтерской профессии. Профессиональным бухгалтерам необходимо принимать и соблюдать этические принципы, которые регулируют их отношения с другими лицами. Профессиональные ценности, этика и отношения определяют принадлежность профессиональных бухгалтеров к единой профессии и должны влиять на все аспекты их профессиональной деятельности. Организации-члены МФБ несут ответственность за правильное понимание их членами принципов профессиональной этики, а также понимания причин ограничений, которые профессиональная этика накладывает на деятельность профессионального бухгалтера.

Так как профессиональные бухгалтеры участвуют в принятии решений, они должны четко осознавать потенциальные этические следствия профессиональных и управленческих решений. Они также должны знать о необходимости соблюдения и отстаивания этических принципов участниками принятия решений. Это распространяется на все виды их деятельности: оказание услуг клиентам, работа на промышленных и коммерческих предприятиях, в государственном секторе или в учебных заведениях.

Профессиональные бухгалтеры работают в мире, который постоянно меняется. Надлежащее управление, как в частном, так и государственном секторах, значительной мерой зависит от соблюдения профессиональных ценностей, этики и отношения. При таких условиях четкое понимание и изучение этических принципов имеет большое значение.

Профессиональные бухгалтеры должны воспринимать профессиональные ценности, этику и отношения как важные условия своей успешной работы, очень важно, чтобы они не относились к профессиональным ценностям, этике и отношениям как к второстепенным аспектам.

### **В.3. Интересы заинтересованных сторон и конфликты. Профессиональное поведение и общественные интересы**

*Профессиональное поведение* означает то, что бухгалтер обязан действовать в соответствии с высокой репутацией своей профессии и воздерживаться от каких-либо действий, высказываний и поступков, которые могли бы нанести ей ущерб.

Профессиональный бухгалтер должен соблюдать соответствующие законы и нормативные акты и избегать любых действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать репутацию его профессии, либо являются действиями, которые разумное и хорошо осведомленное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, расценит как отрицательно влияющие на хорошую репутацию профессии.

Согласно этому принципу бухгалтер не имеет права:

- использовать учетную информацию в личных целях и интересах своих родственников, друзей и знакомых;
- пользоваться льготами и предпочтениями по сравнению с другими работниками предприятия;
- брать займы или во временное пользование деньги в кассе;
- приобретать продукцию, товары и услуги организации по льготным ценам или скидкам.

Это дает профессиональному бухгалтеру моральное право требовать соблюдения установленного порядка и дисциплины в расходовании и использовании средств от других сотрудников, включая администрацию.

Поддержание высокой репутации своей профессии, честность и неподкупность должны стать обязательным условием работы бухгалтера.

Профессиональный бухгалтер должен быть честным и правдивым и не должен:

а) давать пренебрежительные отзывы о работе других профессиональных бухгалтеров или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других бухгалтеров;

б) участвовать в деятельности, которая оказывает или может оказать негативное влияние на его честность, объективность и репутацию профессии и в результате стать несовместимой с предоставлением профессиональных услуг.

Без добросовестности в работе бухгалтер создает много проблем не только себе, но и другим, для которых невнимательность или небрежность коллеги приводит к собственным ошибкам или неправильным выводам и решениям, принимаемым на основе учетной информации.

#### **В.4. Поведение и влияние заинтересованных сторон**

Наибольшее число профессиональных бухгалтеров заняты на рабочих местах в организациях промышленности, строительства, транспорта и связи, оптовой и розничной торговли, в некоммерческом секторе, государственных и регулирующих органах, учреждениях образования и культуры, медицине, страховании и других отраслях народного хозяйства. Кроме глубоких общих и специальных знаний дела, которым занимаются бухгалтеры, и умения применять их на практике им необходимо соблюдать определенные правила поведения, специфичные для профессии бухгалтера, финансиста, внутреннего аудитора. Правила зависят не только от особенностей той или иной специальности, но и от уровня занимаемой по ней должности: главный бухгалтер, начальник департамента управленческого учета, бухгалтер-эксперт, финансовый директор, финансовый менеджер, руководитель службы (отдела) внутреннего аудита. Как для руководящих, так и для рядовых работников этих подразделений существуют общепринятые и специальные правила поведения на работе и вне работы.

Основу профессионального поведения составляют служебные и общечеловеческие нормы, обязывающие к соблюдению действующего законодательства, трудовой и служебной дисциплины, ответственного отношения к делу, честности и объективности в суждениях, взаимного уважения и порядочности. Важно и все то, что относится к общей культуре поведения человека: тактичность, воспитанность, вежливость в отношениях с людьми любого звания и положения, проявление широкого кругозора в общении со всеми, с кем профессиональный бухгалтер имеет дело.

Когда речь идет о профессиональном поведении, имеют в виду, прежде всего, поведение на работе, связанное с исполнением должностных обязанностей. Поскольку обязанности для каждой профессии разные,

неодинаково и профессиональное поведение. Специфика профессионального поведения бухгалтера заключается в его обязанности строго соблюдать требования нормативных актов, даже если он не считает их разумными и абсолютно правильными. В таких случаях бухгалтер вместе с другими компетентными лицами может ставить вопрос перед законодательными органами и вышестоящими организациями об изменении положений действующих нормативных актов. Но пока этого не произошло, следует полностью их соблюдать и требовать исполнения от других. Некоторыми людьми контрольные функции бухгалтерии воспринимаются негативно как проявление формализма, бюрократизма и т.п. Но жизнь такова, что закон и порядок соблюдать нужно в любом случае, чтобы исключить анархию и произвол, которые наносят вред всем. Бухгалтер в силу своей профессии следит за тем, чтобы законодательство и общий порядок соблюдались в отношениях экономических субъектов с государством, другими организациями, персоналом этих субъектов и обществом в целом. Это не менее важно, чем соблюдение закона и порядка в отношениях между людьми.

Существуют некоторые особенности профессионального поведения бухгалтера по найму в течение всего периода его деятельности от приема на работу до увольнения. Как уже отмечалось, профессиональный бухгалтер должен быть высококвалифицированным специалистом с общим высшим или средним образованием и специальной подготовкой, завершающейся соответствующей аттестацией. Как правило, все профессиональные бухгалтеры имеют опыт работы по учетной специальности. Это позволяет им рассчитывать на уважение к своему статусу, знать себе цену и в любой ситуации сохранять достоинство без излишнего самомнения.

Бухгалтерский труд в большей части организаций коллективный, и успех общего дела зависит не только от индивидуальных качеств руководителя учетной службы, его знаний и добросовестности в работе, но и от умения сформировать слаженный коллектив профессионалов-единомышленников. Если главный бухгалтер пришел со стороны в организацию, где персонал бухгалтерии уже сформировался, вряд ли стоит сразу приступать к кадровым изменениям, даже если они явно назрели. Дело это сложное, деликатное, права прежних работников защищены трудовым законодательством, да и достойную замену прежним бухгалтерам найти сразу трудно.

Непосредственно на работе поведение профессиональных бухгалтеров в качестве руководителей или исполнителей мало чем отличается от поведения руководства аналогичных экономических отделов и служб управления организацией. По отношению к подчиненным и другому персоналу, имеющему дело с бухгалтерией, нужно быть строгим, но справедливым. Многие учетные процедуры и правила лицам, в том числе из руководства организации, не знающим бухгалтерского дела, кажутся формальными, бюрократическими, по их мнению, ненужными. Но такие процедуры и правила нужно полностью и строго

соблюдать и выполнять. Особенно это касается правильного оформления и обработки первичной документации — основы бухгалтерского учета, важнейшего его принципа. Приходится разъяснять их важность и необходимость для дела, требовать современного оформления и представления, поскольку отсутствие даже одного первичного документа не позволит считать данные бухгалтерского учета и отчетности полными и достоверными.

В отношениях с подчиненными, коллегами в своей организации нужно вести себя дружески, но принципиально. Работа каждого подразделения бухгалтерии взаимосвязана и тесно связана с деятельностью других отделов, служб и подразделений организации. Каждый бухгалтер получает учетную информацию от других предприятий или подразделений собственной организации и после обработки передает ее другим пользователям. Небрежное, неполное выполнение учетных операций, допущенные ошибки неизбежно сказываются на итоговых показателях отчетности и могут привести к неправильным выводам по результатам ее анализа. Несвоевременная обработка данных на одном участке учета срывает сроки составления и представления бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, иных форм отчетности. В связи с этим хорошей традицией в коллективе многих бухгалтерий стала взаимопомощь, обмен опытом, шефство опытных бухгалтеров над начинающими.

Главный бухгалтер должен защищать своих работников от несправедливых претензий, упреков, оскорбительных выпадов, которые иногда случаются в учетной практике. Нужно постоянно заботиться об улучшении условий работы бухгалтерского персонала, совершенствовании системы его материального поощрения.

Профессиональные стандарты поведения запрещают бухгалтеру работать по совместительству в своей и сторонней организациях, пользоваться правами привилегированного приобретения акций организации-работодателя, льготного приобретения объектов имущества и других активов организации. Это создает угрозу личной заинтересованности в протекционизме, нарушения принципов объективности и конфиденциальности учетной информации и может привести к злоупотреблению служебным положением не только самого профессионального бухгалтера, но и других должностных лиц. По этой же причине не рекомендуется выплачивать премии профессиональным бухгалтерам за показатели деятельности организации, регулируемые существующей системой учета.

## **ТЕМА 2. КОНЦЕПЦИИ, ТЕОРИИ, ПРИНЦИПЫ И ЦЕННОСТИ**

1. Общеизвестные теории и принципы (например, утилитаризм и деонтология). Теория нравственного развития. Теория этики добродетели и образование на основе ценностей.

2. Этика и культура. Профессиональные ценности, этика и взаимоотношения. Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров.

### **В.1. Общеизвестные теории и принципы (например, утилитаризм и деонтология).**

#### **Теория нравственного развития. Теория этики добродетели и образование на основе ценностей**

Все этические теории можно условно разделить на прагматически-утилитарные и деонтологические.

Для утилитарной морали главным критерием правильности поступка выступают его последствия. Основоположник *утилитаризма* Иеремия (Джеремия) Бентам предложил ввести специальную единицу измерения – «гедон», от греческого слова, означающего удовольствие, – чтобы мы могли сопоставить между собой различные поступки и вывести, какой из них предпочтительнее. Так, если разные действия способны доставить нам удовольствие в различной степени – например, удовольствие равное 5 гедонам и удовольствие равное 50 гедонам, – то нам определенно следует предпочесть тот образ действий, который приведет к удовольствию в 50 гедонов. Конечно же, удовольствие не измерить ни линейкой, ни градусником, и рассуждения Бентама следует понимать как теоретическую модель, иллюстрирующую алгоритм морального выбора. А алгоритм этот, как мы видим, очень простой и легко применимый на практике.

Однако в этой простоте как раз и коренилась слабость и даже абсурдность утилитаризма Бентама. Его моральная доктрина тут же подверглась критике со стороны других философов. В укор Бентаму ставили то, что, согласно его логике, свинья, валяющаяся в грязи и довольная на все 100 гедонов, ведет более моральный образ жизни, чем Сократ, огорченный, предположим, невежеством его знакомых афинян. Джон Стюарт Милль попытался преодолеть издержки философии Бентама, поделив все доступные человеку удовольствия на две группы: низшие и высшие. Низшие удовольствия роднят человека с животным, это удовольствия в первую очередь физического характера. Они просты, безыскусны, но могут быть необычайно яркие и интенсивны. Высшие удовольствия представляют собой исключительно человеческие, социально-духовные удовольствия. Животным они недоступны, их открывает человек, создавая общество и культуру. И хотя они более замысловаты, труднодостижимы и менее интенсивны, чем удовольствия первого порядка, в действительности они являются более глубокими и менее быстротечными. И выбирая между первыми и вторыми, человеку следует предпочесть последние.

Утилитарную этику также называют *телеологической* (от древнегр. «телос» – цель). Кроме непосредственного удовольствия, целью морально правильного выбора может служить любая польза. Чем больше польза, тем правильнее поступок. Но, стремясь к пользе для себя или своих близких, человек может нанести вред другим людям. Поэтому следует поступать так, чтобы принести

наибольшую пользу для наибольшего числа людей. А моральные принципы? Им нужно следовать, но там, где они идут вразрез с практическими соображениями, необходимо признать их условность.

Прямо противоположны утилитаризму *деонтологические этические теории*. «Деон» в переводе с древнегреческого означает *долг*. В центре деонтологической морали лежит моральный закон и неукоснительное ему следование, даже если с прагматической точки зрения было бы полезнее этим законом пренебречь. Приговоренному к смерти Сократу стоило бы, возможно, бежать со своими учениками из афинской тюрьмы, но он *не мог* так поступить, поскольку ему пришлось бы тем самым преступить через собственные моральные принципы. Этическая философия Сократа, согласно которой каждый человек должен начать с познания истинного добра и затем жить сообразно познанному, по сути, – один из ярчайших примеров деонтологической морали. Долг лежит в основании стоической философии, религия также предполагает служение Богу или богам как долг каждого человека. Хотя необходимо отметить, что верующий иногда подменяет деонтологические соображениями утилитарными, просто выведенными за пределы земной жизни, – ведет праведную жизнь не из чувства долга, а из расчета, надеясь на посмертное воздаяние за свою праведность.

Одна из наиболее разработанных деонтологических теорий изложена в «Критике практического разума» Иммануила Канта. Кант был убежден, что мораль не приобретается человеком в процессе его воспитания, поскольку каждый человек – изначально моральное существо. Человек морален в силу собственной человеческой природы, просто он часто забывает об этом, уступая своему эгоизму. В чем же моральность человека? В каждом из нас, утверждает Кант, присутствует моральный закон – *категорический императив*. Существует два типа правил (императивов): гипотетический и категорический. Гипотетическим императивом мы постоянно руководствуемся в нашей повседневной жизни. Он гласит: «Если хочешь А, сделай Б». Есть цель и есть способ ее достижения. Цель здесь гипотетична, еще не достигнута, но есть правило, которому может последовать человек, желающий получить определенный результат. Категорический императив абсолютно безразличен к результату. Человек должен следовать моральному закону всенепременно, невзирая на конкретные обстоятельства. Моральный закон в каждом из нас приказывает нам поступать только так, чтобы наш поступок мог стать моделью для действий всего человечества. Например, если человек лжет, и ложь становится универсальной моделью, и все люди больше не говорят ни слова правды, то такое общество просто не сможет существовать. А если человек помогает другому в час нужды, и так будут поступать все люди, то человечество только выиграет от этого. Такой поступок может служить всеобщим принципом поведения, и, стало быть, он морален, и так поступать можно и должно.

Позже Кант добавляет, что другой человек никогда не должен выступать как средство, используя которое, вы достигаете некоего результата, даже морально оправданного. Это означает, что даже во имя блага всего человечества мы не имеем права посягнуть на права и свободы отдельной личности, ее человеческое достоинство. Всегда и во всем человек должен быть для нас исключительно целью, то есть тем, на кого направлены наши благие помыслы.

Каждая из приведенных этических концепций не безупречна, имеет как несомненные достоинства, так и трудно устранимые недостатки. Утилитаристы упрекают представителей деонтологической философии в том, что для них абстрактные принципы дороже и ближе, чем живые люди с их реальными судьбами. А философы, утверждающие приоритет морального долга, критикуют прагматиков за то, что их рассуждения ведут к *релятивизации* любых ценностей (все ценности становятся относительными), кроме ценностей практической выгоды и удовольствия, и тем самым обесценивают человеческую духовность, могут породить мир, где человек не будет знать ни гуманности, ни милосердия, ни справедливости, а добро и зло станут ничего не значащими словами.

Этика добродетели - это моральная теория, которая подчеркивает роль характера и добродетелей индивида в оценке правильности поступков. Это одна из трех основных моральных теорий. Это часто противопоставляется деонтологии, которая подчеркивает следование моральным правилам, и консеквенциализму, который определяет допустимость действия по его последствиям.

Этика добродетели предлагает описание правильного и неправильного, основанное на том, что сделал бы "добродетельный агент". Он считает, что действие является правильным тогда и только тогда, когда это то, что добродетельный агент совершил бы в данных обстоятельствах (Oakley, 1996). Правильно делать то, что сделал бы добродетельный человек. Добродетельный агент - это человек, черты характера которого являются добродетелями и не имеют никаких пороков. Добродетели - это черты характера, которые положительно ценятся в человеке. Обычно говорят, что они включают в себя такие черты, как честность, доброта и великодушие. Пороки, с другой стороны, являются чертами характера, которые оцениваются негативно (Тиммонс, 2002). Это может включать такие черты, как нечестность, жестокость и эгоизм. Добродетельный человек - это идеал для подражания. Как объясняет Саймон Келлер (2004), "мы не должны, согласно этике добродетели, стремиться просто действовать как добродетельные агенты... мы должны стремиться быть добродетельными агентами".

Совершенство в добродетелях приобретается с течением времени. Добродетели отличаются от совершенств природы, таких как музыкальный слух или хорошее зрение, с которыми люди рождаются. Вместо этого, чем больше людей практикуют добродетели и пытаются действовать так, как поступил бы добродетельный агент, тем более добродетельными станут люди.



## **В.2. Этика и культура. Профессиональные ценности, этика и взаимоотношения. Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров**

Понятие этики складывается из совокупности норм, регулирующих личное и профессиональное поведение людей. Как правило, эти нормы разрабатываются для конкретного общества с целью защиты различных категорий граждан, объединений, групп.

Этика (от греч. «нрав, обычай») — философское исследование морали и нравственности.

Мораль (от лат. *moralitas* — общепринятые традиции, негласные правила) — принятые в обществе представления о хорошем и плохом, правильном и неправильном, добре и зле, а также совокупность норм поведения, вытекающих из этих представлений. Этика представляет собой науку о морали.

Нравственность — это внутренняя установка индивида действовать согласно своей совести и свободной воле. По большому счету нравственность рассматривается как синоним морали.

Изучение ценностных ориентаций человека имеет не только познавательное значение, но и позволяет приобрести большой практический опыт.

Ценности — это:

- желательное состояние общественных связей;
- критерии оценки событий и явлений;
- смысл целенаправленной деятельности;
- регулятор общественных взаимодействий.

Таким образом, знание соответствующих ценностей позволяет как человеку, так и обществу осмыслить возникающие ситуации, познать и оценить целостность объективных событий, а следовательно, принять оптимальное в данном конкретном случае решение с целью регуляции поведения человека.

Профессиональная нравственность — это общечеловеческие принципы морали применительно к условиям деятельности конкретной профессии.

Общечеловеческие ценности относятся, как правило, к конкретному обществу и формируются у человека под влиянием сложившихся семейных традиций и обычаев, школьных правил и установок, в процессе стихийной социализации.

Существование профессиональной нравственности связано с особенностями трудовой деятельности человека (критерии и особенности труда, корпоративные направления и т.д.).

Специалисты той или иной отрасли выполняют в организациях одинаковые функциональные обязанности. В результате этой деятельности ими вырабатываются определенные нравственные нормы. Эти нормы помогают эффективно решить профессиональные задачи, а их знание способствует совершенствованию личности специалиста.



Все эти кодексы содержат нравственно-этические нормы, регулирующие ту или иную профессиональную деятельность. Их также называют: «Кодекс профессиональной этики», «Этический кодекс», «Кодекс чести», «Декларация этических норм», «Хартия профессиональных принципов», «Деонтологический кодекс» и т.п.

В профессиональной деятельности существует множество различных нюансов, которые действующее законодательство, регламентирующее права и обязанности конкретных специалистов, не может охватить своим регулированием. В связи с этим возникает необходимость в дополнительном регулировании профессионального поведения. Разумеется, лучше всех разбираются в своих проблемах представители конкретных специальностей, которые и разрабатывают корпоративные правила.

Кроме того, во многих законодательных актах о профессиональной деятельности содержатся положения, обязывающие соблюдать нормы корпоративной этики.

Правовое регулирование (как разновидность государственного вмешательства в жизнь отдельного гражданина и общества в целом) имеет определенные пределы, не позволяющие активно вмешиваться в нравственно-этическую сферу общества, которая традиционно регламентируется религиозными и нравственными нормами, обычаями и традициями. В связи с этим принятие этического кодекса следует рассматривать как результат упорядочивания общественных отношений внутри гражданского общества силами самого общества.

Наличие кодексов профессиональной этики — это показатель нравственной зрелости общества, которое может без помощи государства самостоятельно регламентировать поведение своих членов.

Представители некоторых профессий (например, врач, судья) в силу своего правового статуса имеют чрезвычайно широкий простор субъективного усмотрения. Свобода их действий (которые могут быть не только социально-полезными, но и общественно-вредными) зачастую ограничена лишь относительно-определенными правовыми предписаниями и собственной совестью.

В связи с этим задача этических кодексов как раз и заключается в том, чтобы привести противоположные представления членов профессионального сообщества о добре и зле к общему социально-полезному знаменателю.

Этого можно достичь, только формализовав нравственные идеалы, на которых базируется та или иная профессиональная деятельность, возведя их в обязательные к исполнению корпоративные принципы и нормы.

Общество вынуждено заставлять своих членов соблюдать формально-определенную корпоративную мораль, так как не каждый адвокат, врач, судья или журналист добровольно придерживается в своей работе этих правил.

Многие профессии обладают большой социальной значимостью, что накладывает на представителей этих профессий повышенную ответственность перед обществом. В связи с этим этический кодекс является дополнительным препятствием на пути различных профессиональных злоупотреблений и нарушений.

Таким образом, причины принятия этических кодексов следующие:

- необходимость в дополнительном регулировании профессионального поведения;
- упорядочивание общественных отношений внутри гражданского общества силами самого общества;
- чрезвычайно широкий простор субъективного усмотрения представителей некоторых профессий в силу своего правового статуса.

### **ТЕМА 3. КОРПОРАТИВНАЯ, ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ И НОРМАТИВНАЯ СРЕДА**

1. Организация и ее интересы. Бухгалтер и заинтересованные стороны. Профессиональные обязанности.

2. Бухгалтерская профессия и общественные ожидания. Профессиональные и юридические требования к финансовой отчетности и аудиту. Понятие подотчетности.

3. Изучение отчетности и профессионализм. Развитие профессии в целях повышения профессиональных ценностей, этики и взглядов, включая кодификацию и инициативы в области образования.

#### **В.1. Организация и ее интересы. Бухгалтер и заинтересованные стороны. Профессиональные обязанности**

Профессиональные бухгалтеры во всем мире выполняют в обществе важную роль. Государство (правительство), инвесторы, кредиторы, работодатели и население в целом являются пользователями экономической информации, формируемой профессиональными бухгалтерами. Профессиональный подход и поведение профессиональных бухгалтеров при предоставлении ими таких услуг влияют на экономическое благосостояние всей страны. Следовательно, профессия бухгалтера общественно значима. Это налагает на профессиональных бухгалтеров ответственность за соблюдение общественных интересов. Обязанности профессионального бухгалтера заключаются в удовлетворении потребностей не только отдельного клиента или работодателя, но и всего общества.

Профессиональные бухгалтеры смогут оставаться в таком привилегированном положении только в том случае, если они будут предоставлять обществу свои услуги на высоком уровне, полностью оправдывая

общественное доверие, так как пользователи финансовой информации полагаются на объективность данных и порядочность профессиональных бухгалтеров в коммерческой деятельности. Именно поэтому представители бухгалтерской профессии всего мира более всего заинтересованы в соблюдении не только высокого уровня качества работы, но и этических требований, призванных обеспечить такой уровень. Учитывая необходимость установления этих требований, Международная федерация бухгалтеров в 1998 г. приняла **Кодекс этики профессиональных бухгалтеров**. Действующий Кодекс представляет собой свод этических требований, правил, предъявляемых к бухгалтерам во всем мире. Он состоит из трех частей:

часть А применяется ко всем профессиональным бухгалтерам;

часть В применяется к публично практикующим профессиональным бухгалтерам;

часть С применяется к наемным профессиональным бухгалтерам.

Кодекс признает, что цели бухгалтерской профессии состоят в выполнении работы в соответствии с самыми высокими стандартами профессионализма, обеспечении наилучших результатов работы и в целом — в выполнении требования соблюдать общественные интересы. Для достижения этих целей необходимо соблюдать следующие четыре основные требования:

1. **Достоверность.** В обществе существует потребность в достоверной информации и надежных информационных системах.

2. **Профессионализм.** Есть потребность в людях, которые могут быть без сомнения идентифицированы клиентами, работодателями и другими заинтересованными сторонами как специалисты в сфере бухгалтерского учета.

3. **Качество услуг.** Нужна уверенность в том, что все услуги, оказанные профессиональным бухгалтером, соответствуют высшим стандартам качества.

4. **Доверие.** Потребители услуг профессиональных бухгалтеров должны быть уверены в существовании основ профессиональной этики, регулирующих предоставление таких услуг.

## **В.2. Бухгалтерская профессия и общественные ожидания. Профессиональные и юридические требования к финансовой отчетности и аудиту. Понятие подотчетности**

В современном мире профессия бухгалтера является престижной и сравнительно высоко оплачиваемая. Профессиональные бухгалтера работают во всех отраслях экономики, в бухгалтерских и юр фирмах, на крупных, средних и малых предприятиях, занимаются частной практикой и т.д.

Кроме того, они работают в качестве внутренних или независимых аудиторов и консультантов в организациях, относящихся к различным специализированным областям.

Профессия бухгалтера связана с предоставлением полезной информации пользователям для принятия решений. В связи с этим профессиональным бухгалтерам предъявляют довольно широкий круг требований, вытекающий из выполняемых ими обязанностей.

Бухгалтерская информация представляет собой важнейший аспект деятельности организаций. Её пользователями являются собственники организации, руководитель организации, менеджеры, контрагенты (только юр. лица), государства.

Для различных категорий пользователей в организации формируется информационная база в финансовом, налоговом и управленческом учёте. Собственникам и инвесторам необходима финансовая информация. Руководителю и менеджерам организации необходимы сведения управленческого учёта. Подготовка данной информации строится на основе интересов внутренних пользователей, эта информация используется для принятия оптимальных управленческих решений. Руководители и менеджеры могут не обладать специальными знаниями в области бухгалтерского учёта и знаний. Бухгалтер-аналитик готовит информацию в удобном для восприятия пользователями формате, он умеет прокомментировать и объяснить данные, содержащиеся в финансовой отчётности. Главная цель бухгалтера – это работа в соответствии с наивысшими стандартами профессионализма для достижения максимального уровня эффективности и удовлетворения информационных потребностей пользователей и общества.

Необходимость специального кодекса Этики поведения бухгалтеров обусловлено специфическим содержанием, выполняемых бухгалтерией функций и общественным назначением учётной профессии.

Бухгалтерия непосредственно связана с учётом наличия поступления, расхода большого количества запасов и денежных средств, принадлежащих собственникам организации, государству, разным физическим и юридическим лицам.

Нормы закона при этом играют очень важную роль. Бухгалтерия организации как единая служба системного учёта и контроля должна быть безупречной и для персонала организации, и для партнёров компании. Это дело чести и профессионального долга работников бухгалтерии.

Профессия бухгалтера является общественно значимой, что подразумевает признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Профессиональная деятельность бухгалтера заключается не только в удовлетворении потребностей работодателя или отдельного клиента, а также профессиональные правила и стандарты бухгалтерского учёта оказывают влияние на интересы общества. Общество в данном случае отождествляется с заинтересованными пользователями информации, являющиеся продуктом труда бухгалтера.

Отличительной особенностью учётной профессии является необходимость признания её ответственности перед клиентами, кредиторами, правительством, работодателем, лицам, работающим по найму, инвесторами и всем деловым бухгалтерским сообществам. Они полагаются на профессиональную компетентность, объективность и честность бухгалтера, их ответственность за соблюдение норм закона. Составляя и подтверждая финансовую отчётность, на которую полагаются инвесторы и другие заинтересованные лица, профессиональные бухгалтеры:

1. обеспечивают эффективное распределение и управление ресурсами в частном и государственном секторах. Они контролируют соблюдение законодательства при совершении фактов хозяйственной деятельности в организации и сторонними физическими и юридическими лицами;

2. обеспечивают деятельность финансового рынка и рынка капиталов, а через них и производство товаров и услуг. Инвесторы, кредиторы, руководство, правительство и общественность в целом по данным финансовой отчётности принимает решение, от которых зависит состояние экономики, финансовое состояние юридических лиц, взаимодействующих с данной организацией;

3. содействует росту отдельных компаний, поддерживают и обеспечивают работу не коммерческих организаций, помогают правительству выполнять его социально-экономические задачи. Без достоверных данных бухгалтерского учёта не возможен эффективный финансовый менеджмент, налогообложение, осуществление основных функций управления. Они являются необходимым условием для получения кредитов и займов, привлечения заёмного капитала;

4. содействуют росту экономики страны и, в конечном счете, росту благосостояния общества.

Таким образом, высокое качество работы профессиональных бухгалтеров помогает повысить стандарты жизни и увеличить богатство общества.

Действуя в общественных интересах, профессиональный бухгалтер обязан соблюдать и подчиняться требованиям Кодекса этики профессиональных бухгалтеров.

Бухгалтер обязан объективно рассматривать все возникающие ситуации и реальные факты по вопросам, входящим в его компетенцию. Он не должен допускать, чтобы личная предвзятость, предрассудки либо давление со стороны отражались на результатах его деятельности. Независимость предполагает способность бухгалтера действовать честно и объективно: отражать действительное положение дел организации независимо от каких-либо условий; вести бухгалтерский учет и формировать финансовые результаты, опираясь только на законодательство Республики Беларусь о бухгалтерском учете.

Таким образом, действуя в общественных интересах, профессиональный бухгалтер (аудитор) обязан:

- быть верным принципам и целям своей профессии;

- соблюдать и подчиняться требованиям Кодексов этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов.

### **В.3. Изучение отчётности и профессионализм. Развитие профессии в целях повышения профессиональных ценностей, этики и взглядов, включая кодификацию и инициативы в области образования**

Цель профессионального образования — заложить основу совокупности профессиональных знаний, профессиональных навыков, профессиональных ценностей и этики, необходимых для подготовки компетентного профессионального бухгалтера, который может вносить позитивный вклад в профессию и развитие общества на протяжении всей профессиональной карьеры.

**Профессиональные знания** — это совокупность сведений, составляющих содержание бухгалтерского учета и взаимосвязанных с ним дисциплин, которые составляют основу знаний профессионального бухгалтера.

**Профессиональные навыки** — это различные виды умений, которыми должен владеть профессиональный бухгалтер с тем, чтобы уместно и эффективно применять в своей деятельности профессиональные знания, профессиональные ценности и этику.

Навыки профессионального бухгалтера чрезвычайно широки: интеллектуальные; специальные и функциональные; личностные; межличностные и коммуникативные; организационные и управленческие.

**Интеллектуальные навыки** позволяют решать проблемы, принимать решения и использовать правильную оценку в сложных организационных ситуациях. К ним можно отнести:

— владение базовыми теоретическими знаниями и практическими профессиональными навыками в области финансового, управленческого, налогового учета и формирования соответствующих видов отчетности;

— способность комплексно анализировать результаты финансово-хозяйственной деятельности организаций, выделять проблемы и оценивать, в каком порядке их нужно решать;

— способность проводить аудит финансовой отчетности;

— достаточное владение знаниями в области международных стандартов финансовой отчетности и способность применять их на практике;

— умение находить необходимую информацию в различных дисциплинах для решения многосторонних или сложных проблем; оценивать возможность альтернативных решений и понимать роль профессионального суждения в их принятии;



— обоснование роли профессиональных ценностей и этики в развитии цивилизации, условиях реформирования бухгалтерского учета в России и связанных с этим современных социальных и этических проблем.

**Специальные и функциональные навыки** включают в себя общие и специальные бухгалтерские навыки:

— выявлять, оценивать и представлять информацию об экономических и финансовых событиях, являющихся предметом бухгалтерского учета;

— понимать, применять и критически оценивать действующие положения, связанные с регистрацией, оценкой и учетом всех видов активов, долгосрочных и краткосрочных обязательств, различных компонентов капитала, доходов и расходов организаций, определением финансовых результатов их деятельности;

— регистрировать, обрабатывать, резюмировать данные бухгалтерского учета;

— составлять финансовую (в том числе консолидированную) отчетность организаций;

— выбирать оптимальную для конкретных предприятий и организаций модель управленческого учета;

— иллюстрировать и оценивать методы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг);

— представлять финансовые интересы организации в отношениях с кредиторами, инвесторами, налоговыми и другими органами в судах;

— критически анализировать, каким образом организационные аспекты, рыночные факторы и ряд других социальных, технологических, правовых, этических, экономических, нормативных и политических факторов влияют на выбор и применение методов бухгалтерского учета;

— анализировать проблемные ситуации и определять надлежащую базу для оценок в целях формулирования проблем и нахождения решений;

— представлять полученные результаты с использованием навыков устного и письменного изложения информации.

**Личные навыки** связаны с отношением и поведением бухгалтера. Развитие этих навыков становится возможным при самостоятельном обучении и личном совершенствовании.

Работа бухгалтера по оценкам разных специальных исследований относится к наиболее стрессовым. Это связано со специфическими направлениями профессии:

1) **огромные потоки информации** — огромное количество документов, регламентирующих работу и порой противоречащих друг другу, поправки к поправкам, комментарии, разъяснения;

2) **жесткие сроки** — очень серьезный фактор стресса;

3) **требовательность**, приводящая к конфликтам;

4) огромная ответственность;

5) постоянные стрессы.

В этих условиях бухгалтер должен выбрать единственно правильный ответ своей конкретной задачи и нести ответственность — профессиональную, моральную, а порой и материальную.

Чтобы не допустить такой ситуации, необходимо знать личные навыки, которыми нужно владеть наряду с профессиональными знаниями. Среди них:

- самообладание;
- инициативность, авторитетность, способность к самообучению;
- способность выбирать приоритеты в ограниченных условиях и организовывать работу в жестких условиях;
- способность прогнозировать и адаптироваться к изменениям;
- способность учитывать профессиональные ценности и этику при принятии решений;
- профессиональный скептицизм.

**Межличностные и коммуникативные навыки** помогают работе профессионального бухгалтера во взаимоотношениях с другими людьми для достижения общей цели, стоящей перед организацией, в получении и передаче информации, в выборе аргументированных методов и принятии эффективных решений. Наличие этих навыков предопределяет способность:

— работать с другими людьми в условиях взаимных консультаций, находить компромиссы и улаживать конфликты;

— демонстрировать способность работать в профессиональных и этических рамках бухгалтерской профессии, а также развивать навыки общения путем совместной работы в коллективе;

— понимать, каким образом бухгалтерский учет вписывается в структуру организации и каким образом он соотносится с внешней средой;

— находить приемлемые пути решения проблем и владеть умением прийти к соглашению в профессиональных ситуациях;

— эффективно работать с представителями разных культур; — эффективно представлять, обсуждать, сообщать и защищать взгляды в официальном, неофициальном, письменном и устном общении;

— эффективно слушать, читать.

Организационные и управленческие навыки включают:

— стратегическое планирование, управление проектами, управление ресурсами;

— способность организовывать и поручать выполнение задач другим, мотивировать и развивать людей;

— лидерство;

— практические навыки распределения функций по учету внеоборотных активов, производственных запасов, затрат на производство готовой продукции и товаров, денежных средств, расчетов, капитала, финансовых результатов;

— методы и способы организации подготовки финансовой, налоговой, управленческой и иных видов отчетности, необходимых для удовлетворения потребностей внутренних и внешних ее пользователей;

— технологии организации финансового, управленческого и налогового учета;

— навыки анализа проблемных ситуаций в области организации учетных процессов и формирования адекватной информационной базы для их решения, определения методов и способов их разрешения;

— владение приемами разработки оптимальной для хозяйствующего субъекта учетной политики;

— профессиональная оценка.

**Навыки** являются частью комплекса способностей, которые необходимы бухгалтеру для подтверждения своей компетентности (рис. 1).

**Способности** — это свойства человека, позволяющие ему компетентно выполнять свои функции.

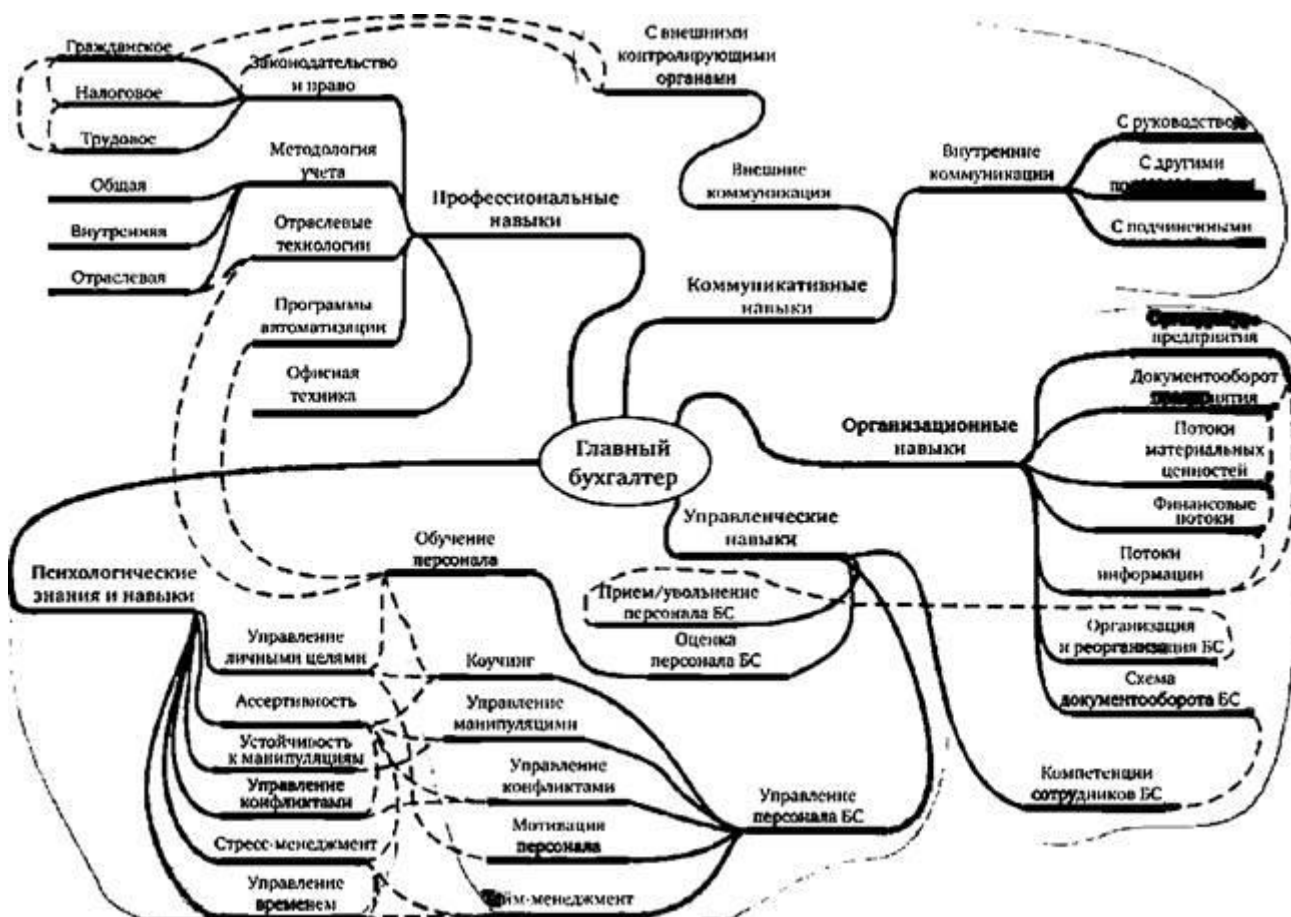


Рис. 1. Карта компетенций главного бухгалтера

Способности являются надежным свидетельством того, что человек может компетентно выполнять должностные обязанности. Наличие способностей указывает на то, что специалист способен компетентно работать на рабочем месте.

Компетентность — это возможность выполнять профессиональную роль по определенному стандарту с учетом реальной рабочей обстановки.

Компетентность предполагает действия, которые выполняет человек для определения того, действительно ли он может работать по указанным стандартам. Когда человек благодаря способностям выполняет задачи по указанным стандартам, компетентность считается достигнутой (т.е. человек становится компетентным).

Характеристика понятий "способности" и "компетентность" и их виды представлены в табл. 1.

**Таблица 1.**

**Характеристика и виды профессиональных способностей и компетентности**

Способности	Компетентность
Характеристика	
Свойства Потенциал Овладение	Действия Факт Демонстрация
Результат	
Обучение	Выполнение
Виды	
Профессиональные знания, профессиональные навыки	Диапазон результатов деятельности, которые относятся к стандартам практики
Профессиональные ценности, этика и отношения	Диапазон результатов деятельности, которые касаются стандартов поведения

Таким образом, *способности* — это знания, навыки, профессиональные ценности, этика и отношения.

Способности являются показателем потенциальной компетентности, которая может изменяться в зависимости от среды.

**ТЕМА 4. ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА, РУКОВОДСТВО И САМОРЕГУЛИРОВАНИЕ**

1. Соблюдение основополагающих этических принципов. Технические и этические стандарты. Независимость, профессиональный скептицизм, подотчетность и общественные интересы.

2. Функции саморегулирования и надзора. Качество и экспертные оценки. Анализ сложных и неоднозначных ситуаций.

3. Текущие изменения в профессиональной этике и поведении. Анализ сложных и неоднозначных ситуаций.

### **В.1. Соблюдение основополагающих этических принципов. Технические и этические стандарты. Независимость, профессиональный скептицизм, подотчетность и общественные интересы**

Профессиональные бухгалтеры (аудиторы) в ходе осуществления своей деятельности обязаны неукоснительно соблюдать этические принципы и использовать их в качестве основы для принятия любых решений профессионального характера.

Соблюдение этических принципов гарантируется высокими моральными качествами и профессиональной ответственностью бухгалтеров, объективной необходимостью поддержания и укрепления доверия к бухгалтерской профессии.

В Кодексах этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов закреплены фундаментальные моральные принципы: честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональное поведение (рис. 1).

Рассмотрим сущность этих принципов.



**Рис. 1. Модель поведения профессионального бухгалтера и аудитора**

#### **Честность**

Профессиональный бухгалтер (аудитор) должен действовать открыто и честно в профессиональных и деловых взаимоотношениях.

**Честность** — это справедливое ведение дел, правдивость, а также беспристрастность и надежность суждений.

Согласно принципу честности профессиональный бухгалтер должен поддерживать и укреплять общественное доверие, выполнять все профессиональные обязанности безукоризненно и честно. Честность является чертой характера, необходимой для профессионального признания. Это качество, на котором основывается общественное доверие.

Так, профессиональный бухгалтер не должен иметь дело с отчетностью, документами, сообщениями или иной информацией, если есть основания полагать, что информация содержит:

- — существенные ложные или вводящие в заблуждение утверждения;
- — утверждения или данные, подготовленные небрежно;
- — пропуски или искажения необходимых данных там, где они могут вводить в заблуждение.

Однако профессиональный бухгалтер не будет считаться нарушившим принцип честности, если он представит отчет, скорректированный по данным основаниям.

### **Объективность**

Профессиональный бухгалтер не должен допускать, чтобы личная предвзятость, конфликт интересов либо деятельность администрации, государственных органов и других лиц оказывали влияние на объективность его профессиональных и деловых суждений.

Профессиональные бухгалтеры выполняют множество различных функций (рис. 4.2). Они занимаются подготовкой и составлением финансовой (бухгалтерской) отчетности, оказывают услуги по налоговому и управленческому консультированию, осуществляют внутренний аудит, выполняют функции по финансовому управлению экономическим субъектом, принимают участие в процессе обучения и повышения квалификации. Независимо от вида предоставляемых услуг или занимаемой должности профессиональные бухгалтеры должны заботиться о целостности своих услуг и проявлять объективность в своих суждениях.



**Рис. 4.2. Функции профессионального бухгалтера**

Профессиональный бухгалтер может оказаться в ситуации, которая повлечет за собой возникновение угрозы для объективности его суждений. В кодексе этики невозможно определить и описать все ситуации подобного рода. В связи с этим профессиональному бухгалтеру следует избегать отношений, которые допускают предвзятость, пристрастность или давление со стороны других лиц, способных исказить или повлиять на его профессиональное суждение и тем самым скомпрометировать его профессиональную репутацию.

Работодатели должны отдавать себе отчет в том, что член ИПБ России берет на себя обязательства честности и объективности, но отнюдь не абсолютной безошибочности своих выводов и рекомендаций.

Объективность требует от профессиональных бухгалтеров отступать от предубеждений, пристрастий, конфликтов интересов. Это не менее важно и для аудиторов, поскольку им для обеспечения объективности суждения о достоверности учета и отчетности необходимо избегать возможного давления со стороны заинтересованных лиц, руководствоваться законами государства.

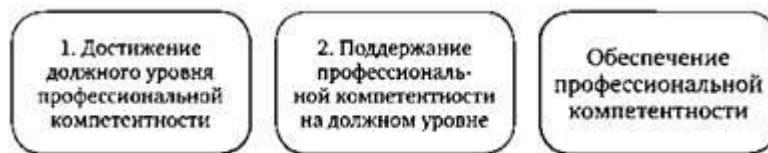
### **Профессиональная компетентность и должная тщательность**

При оказании профессиональных услуг бухгалтер должен действовать с должной тщательностью, компетентностью и усердием.

Принцип профессиональной компетентности и должной тщательности накладывает на профессиональных бухгалтеров следующие обязанности:

- а) поддерживать свои профессиональные знания и навыки на уровне, обеспечивающем предоставление клиентам или работодателям квалифицированных профессиональных *услуг* с учетом новейших достижений в области практики, законодательства и технологий;
- б) стремиться постоянно повышать свою профессиональную компетентность;
- в) действовать в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами;
- г) действовать в соответствии с требованиями задания, внимательно, тщательно и своевременно.

Квалифицированная профессиональная услуга предполагает наличие обоснованного суждения по применению профессиональных знаний и навыков в процессе предоставления такой услуги. Этапы обеспечения профессиональной компетентности представлены на рис. 4.3.



### **Рис. 4.3. Этапы обеспечения профессиональной компетентности**

Первый этап достижения профессиональной компетентности включает три цикла:

- 1) получение высшего или среднего профессионального образования;
- 2) получение специального образования;
- 3) приобретение опыта практической работы.

Поддержание профессиональной компетентности на должном уровне требует:

- — постоянной осведомленности о соответствующих технических новшествах в сфере профессиональной деятельности, о событиях, происходящих в области бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудита (как в национальной, так и в международной практике), об изменениях в законодательных и нормативных актах;
- — руководства программой обеспечения контроля качества, отвечающей соответствующим требованиям ИПБ России, национальным и международным требованиям;

- — ежегодного повышения квалификации в соответствии с программами, утвержденными ИПБ России и Советом по аудиторской деятельности;
- — непрерывного самообучения в сфере своей профессиональной деятельности.

Постоянное повышение профессиональной квалификации развивает и поддерживает способности, позволяющие профессиональному бухгалтеру компетентно работать в профессиональной среде.

В отношении принципа профессиональной компетентности профессиональный бухгалтер должен:

- 1) воздерживаться от рекламирования себя как лица, обладающего знаниями и опытом в тех вопросах, в которых он на самом деле ими не обладает;
- 2) воздерживаться от согласия на выполнение заданий или поручений, которые он не в состоянии выполнить на необходимом уровне профессионализма и качества. Если на стадии заключения договора или в процессе выполнения работы бухгалтер поймет, что некомпетентен в ней, то он должен прямо заявить об этом клиенту или работодателю.

Данное требование включает:

- наличие лицензии на право оказания соответствующих услуг или документов, подтверждающих образование и квалификацию;
- наличие необходимых специалистов и других реальных возможностей и способностей оказывать качественные услуги.

В случае, если профессиональный бухгалтер не может самостоятельно оказать какие-либо услуги, необходимо обратиться к сторонним специалистам;

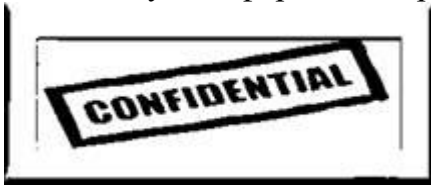
- 3) отдавать себе отчет в том, что, принимаясь за определенную работу, он тем самым дает клиенту или работодателю основания полагать, что обладает не меньшими знаниями и опытом, чем другие лица, выполняющие аналогичные услуги. Поэтому в тех случаях, когда он на самом деле такими знаниями и опытом не обладает, он вводит в заблуждение своего клиента или работодателя, который не имеет возможности объективно оценить компетенцию претендентов на выполнение данной работы;
- 4) стремиться осуществлять свою деятельность, по мере возможности постоянно контактируя со специалистами своего профиля, а в ряде случаев стараясь организационно войти в коллектив таких специалистов. Он должен понимать, что некоторым категориям профессиональных бухгалтеров чрезвычайно трудно сохранять надлежащую профессиональную компетентность, работая индивидуально, вне специалистов своего профиля;
- 5) предпринимать шаги, направленные на то, чтобы лица, работающие под его началом, в профессиональном качестве имели надлежащую подготовку и находились под должным контролем и руководством;
- 6) информировать в необходимых случаях клиентов, работодателей или иных пользователей профессиональных услуг об ограничениях, присущих оказываемым услугам, с тем чтобы избежать толкования выраженного им мнения как утверждения факта;



- 7) понимать, что параллельное занятие отдаленными от бухгалтерской профессии сферами деятельности может компрометировать как его самого, так и профессиональное сообщество. В этих случаях он должен воздерживаться от такого рода занятий.

### **Конфиденциальность**

**Конфиденциальность информации** — обязательное для выполнения лицом, получившим доступ к определенной информации, требование не передавать такую информацию третьим лицам без согласия ее обладателя.



Конфиденциальной считается информация, доступ к которой ограничивается в соответствии с законодательством Российской Федерации, и представляет собой коммерческую, служебную или личную тайны, охраняющиеся ее владельцем.

К основным профессиональным требованиям конфиденциальности относится неразглашение информации следующего характера:

- — сведения о фактах, событиях и обстоятельствах частной жизни гражданина, позволяющие идентифицировать его личность (персональные данные), за исключением сведений, подлежащих распространению в средствах массовой информации в установленных федеральными законами случаях;
- — сведения, составляющие тайну следствия и судопроизводства;
- — служебные сведения, доступ к которым ограничен органами государственной власти в соответствии с федеральными законами и нормативными актами (служебная тайна);
- — сведения, связанные с профессиональной деятельностью, доступ к которым ограничен в соответствии с Конституцией РФ и федеральными законами (врачебная, аудиторская, нотариальная, адвокатская тайна, тайна переписки, телефонных переговоров, почтовых отправлений, телеграфных сообщений и др.);
- — сведения, связанные с коммерческой деятельностью, доступ к которым ограничен в соответствии с федеральными законами и нормативными актами (коммерческая тайна);
- — сведения о сущности изобретения, полезной модели или промышленного образца до официальной публикации информации о них.

Компоненты конфиденциальности даны на рис. 4.4.



**Рис. 4.4. Компоненты конфиденциальности**

В условиях рыночной конкуренции конфиденциальная информация имеет особое значение для успеха коммерческой деятельности.

Ненадлежащее и несанкционированное использование или распоряжение конфиденциальной информацией наносит ущерб бизнесу и может иметь негативные последствия для результатов финансово-хозяйственной деятельности компании.

Для защиты конфиденциальных сведений в организации между работником и работодателем заключается трудовой контракт со специальным разделом о коммерческой тайне.

Некоторые специфические черты имеет конфиденциальность работы бухгалтера организации. По роду службы он имеет сведения личного характера: анкетные данные сотрудников, величину их заработной платы и других доходов, удержаний и перечислений по личному заявлению и решениям компетентных органов. Главный бухгалтер обладает сведениями о договоренностях с партнерами, о сделках и операциях. Вся эта информация считается конфиденциальной и не имеет ограничений во времени. Даже после увольнения, независимо от его причины, бухгалтер не должен разглашать эти сведения.

Профессиональный бухгалтер должен обеспечить конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных или деловых отношений.

Он не должен:

- раскрывать информацию третьим лицам, не обладающим соответствующими полномочиями;
- использовать для получения им или третьими лицами каких-либо преимуществ.

Обязанности по соблюдению принципа конфиденциальности:

- соблюдение конфиденциальности информации, раскрытой ему потенциальным клиентом или работодателем;
- соблюдение конфиденциальности даже вне своей профессиональной среды, поскольку существует возможность неумышленного разглашения информации, особенно в условиях поддержания длительных отношений с деловыми партнерами либо их близкими родственниками или членами семьи;
- соблюдение конфиденциальности информации внутри своей фирмы или нанимающей организации;

- — обеспечение соблюдения конфиденциальности сотрудниками, работающими под его профессиональным руководством, и лицами, оказывающими ему консультации или помощь, а также должное уважение со стороны указанных лиц к его обязанности соблюдать конфиденциальность;

- — обеспечение осторожности в ходе любых переговоров для предотвращения распространения конфиденциальной информации и проявление особой осторожности при использовании любых средств телекоммуникации.

### **Профессиональное поведение**

*Профессиональное поведение* означает то, что бухгалтер обязан действовать в соответствии с высокой репутацией своей профессии и воздерживаться от каких-либо действий, высказываний и поступков, которые могли бы нанести ей ущерб.

Профессиональный бухгалтер должен соблюдать соответствующие законы и нормативные акты и избегать любых действий, которые дискредитируют или могут дискредитировать репутацию его профессии, либо являются действиями, которые разумное и хорошо осведомленное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией, расценит как отрицательно влияющие на хорошую репутацию профессии.

Согласно этому принципу бухгалтер не имеет права:

- — использовать учетную информацию в личных целях и интересах своих родственников, друзей и знакомых;
- — пользоваться льготами и предпочтениями по сравнению с другими работниками предприятия;
- — брать займы или во временное пользование деньги в кассе;
- — приобретать продукцию, товары и услуги организации по льготным ценам или скидкам.

Это дает профессиональному бухгалтеру моральное право требовать соблюдения установленного порядка и дисциплины в расходовании и использовании средств от других сотрудников, включая администрацию.

Поддержание высокой репутации своей профессии, честность и неподкупность должны стать обязательным условием работы бухгалтера.

Профессиональный бухгалтер должен быть честным и правдивым и не должен:

- а) давать пренебрежительные отзывы о работе других профессиональных бухгалтеров или проводить необоснованные сравнения своей работы с работой других бухгалтеров;
- б) участвовать в деятельности, которая оказывает или может оказать негативное влияние на его честность, объективность и репутацию профессии и в результате стать несовместимой с предоставлением профессиональных услуг.

Без добросовестности в работе бухгалтер создает много проблем не только себе, но и другим, для которых невнимательность или небрежность коллеги приводит к собственным ошибкам или неправильным выводам и решениям, принимаемым на основе учетной информации.

## **Независимость**

Рассмотрим также еще один принцип — *независимости*, который является базовым принципом этичного поведения публичного бухгалтера (аудитора) и применяется к взаимоотношениям между публично практикующим профессиональным бухгалтером, оказывающим аудиторские услуги, и заказчиком этих услуг.

К таким услугам относятся аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, в результате выполнения которых аудитор выражает мнение о финансовой отчетности в целом либо отдельных ее частей.

Это задания:

- 1) обеспечивающие уверенность;
- 2) по подтверждению информации.

Аудиторские задания проводятся в интересах общества, поэтому членами аудиторских групп должны соблюдаться требования Кодекса этики аудиторов в отношении независимости от заказчика аудита.

Бухгалтеры, аудиторы, аудиторские организации должны быть независимы от заказчика услуг. Для того чтобы аудиторская организация или индивидуальный аудитор могли выражать мнение без предвзятости, конфликта интересов или чрезмерного влияния других лиц и чтобы их заключения воспринимались таковыми, необходимо единство внутреннего содержания: независимость мышления и внешнего проявления и независимость поведения.

Независимость мышления тесно связана с профессиональным суждением.

**Профессиональное суждение** — это обоснованное мнение профессионального бухгалтера относительно способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии, финансовых результатах организации и их изменении.

**Независимость мышления** — это образ мышления, позволяющий составить профессиональное суждение, не зависящее от влияния сторонних факторов, которые могут скомпрометировать профессионализм такого суждения.

**Независимость поведения** — это линия поведения, позволяющая избежать фактов и обстоятельств, которые настолько значимы, что разумное и хорошо информированное третье лицо, обладающее всей необходимой информацией, в том числе и о применяемых мерах предосторожности, может обоснованно посчитать, что честность, порядочность или профессиональный скептицизм аудиторской организации или члена проверяющей группы были скомпрометированы.

Представители собственника и руководство заказчика аудита также должны осуществлять регулярный обмен информацией с аудитором по вопросам независимости, что позволяет заказчику:

- а) принимать во внимание мнение аудитора при идентификации и оценке угроз независимости;
- б) учитывать уместность мер предосторожности для устранения угроз или снижения их до приемлемого уровня;
- в) предпринимать соответствующие меры.

Такой подход может быть особенно полезен при наличии угрозы шантажа и близких отношений.

Таким образом, в соответствии с требованием этических кодексов бухгалтер (аудитор) обязан тщательно и квалифицированно выполнять указания клиента или работодателя в той мере, в которой они соответствуют требованиям честности, объективности и независимости.

## **В.2. Функции саморегулирования и надзора. Качество и экспертные оценки.**

### **Анализ сложных и неоднозначных ситуаций**

Регулировать деятельность профессиональных бухгалтеров можно несколькими способами. Двумя основными видами регулирования являются саморегулирование и внешнее регулирование. При саморегулировании профессиональная организация получает признание от государства, которое передает ей полномочия по регулированию профессии. При внешнем регулировании, профессия регулируется государством либо через государственный орган, либо через независимое учреждение, которое государство создает и наделяет полномочиями. Часто используется определенное сочетание самостоятельного и внешнего регулирования. Саморегулирование и внешнее регулирование усиливают друг друга; они должны дополнять друг друга, а не соперничать. Периодически необходимо оценивать эффективность как этих двух методов в отдельности, так и их сочетания.

Объединить саморегулирование и регулирование в рациональное и эффективное сочетание можно несколькими способами. Один из способов – саморегулирование с надзором со стороны независимого органа, где надзор дополняет и укрепляет саморегулирование. Другое сочетание – профессиональная организация отвечает за одни аспекты регулирования, а государство или независимый орган – за другие. Например, профессиональная организация может отвечать за те аспекты регулирования, в которых высока ее компетентность. Установление требований к образованию профессиональных бухгалтеров – это такая сфера, в которой высока компетентность представителей бухгалтерской профессии, а поэтому здесь профессия сможет осуществлять регулирование лучше.

В каждой стране сочетание саморегулирования и внешнего регулирования может зависеть от ряда факторов, а именно:

- исторически сложившаяся ситуация в данной стране; например, громкие случаи мошенничества с финансовой отчетностью часто приводили к усилению внешнего регулирования;
- результаты саморегулирования профессиональной организации;
- результаты государственного регулирования;
- общая политическая ориентация на регулирование, как на инструмент управления экономикой;
- путь развития экономики; а также

- характер и особенности сбой рыночного механизма, который устраняется регулированием.

На практике профессиональная организация бухгалтеров очень редко осуществляет регулирование без какой-либо формы государственного распоряжения или надзора. Подобным же образом и государство редко осуществляет регулирование без какой-либо формы взаимодействия с профессиональной организацией либо явной или неявной передачи ей полномочий. Также существуют и разные тенденции соотношения саморегулирования и внешнего регулирования. За последние годы во многих странах возросла роль внешнего регулирования, но есть и такие страны, особенно с переходной экономикой, где наблюдалась тенденция усиления саморегулирующей функции профессии.

Обычно профессиональные организации бухгалтеров, во многих случаях члены МФБ, действуют в соответствии с полномочиями, переданными им правительствами их стран. Государство признало профессиональную организацию юридически и передало ей определенный комплекс функций и обязанностей, а также требования по отчетности. Обязанности организации включают установление вступительных требований, требований по образованию, в том числе и по постоянному профессиональному образованию (повышению квалификации), установление дисциплинарных процедур и разработку профессиональных стандартов. Формы отчетности могут быть разными, но часто профессиональная организация подает правительству годовой отчет. Даже там, где профессия в основном регулируется государством, профессиональная организация должна выполнять определенные значительные элементы саморегулирования.

### **В.3. Текущие изменения в профессиональной этике и поведении. Анализ сложных и неоднозначных ситуаций**

В профессиональном сообществе широко обсуждаются перспективы развития профессии бухгалтера, специалисты ощущают снижение востребованности результатов их деятельности, ведутся дискуссии по вопросу признания бухгалтерской профессии вымирающей.

Однако развитие цифровой экономики не является единственной причиной формирующегося в обществе мнения о возможности отказа от профессии бухгалтера. Немаловажную роль в данном процессе играет падение доверия пользователей к данным учета и отчетности, а также к подтверждениям их надежности аудиторами. Согласно «Теории вдохновленного доверия» (Theory of Inspired Confidence), сформулированной Теодором Лимпергом (Théodore Limperg) еще в 1926 г., функция бухгалтеров и аудиторов «зиждется на доверии общества к эффективности аудита и суждению бухгалтера».

Соответственно, доверие является условием существования профессии. Без доверия к результатам выполненных бухгалтерами и аудиторами работ они

становятся бесполезными и ненужными, как и сама профессия. Современный этап развития профессиональной деятельности бухгалтеров как раз и характеризуется «кризисом доверия» к их профессии, связанным, прежде всего, с нарушениями специалистами этических норм и пренебрежением профессиональными ценностями. Но эффективное развитие экономики невозможно без обеспечения пользователей достоверными данными о финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов, следовательно, отказаться от учета невозможно, а в условиях неопределенности в учете нельзя отказаться от человека, способного формировать профессиональное суждение. Для решения описанной проблемы профессиональному сообществу следует предпринимать усилия по восстановлению доверия к профессии в целом, необходимо убедить пользователей, что подавляющее большинство бухгалтеров поступают этично и выполняют свои обязанности, прежде всего, честно и объективно, что гарантирует надежность предоставляемых данных.

Но на самом деле истинная проблема в Республике Беларусь заключается не столько в восстановлении доверия, сколько в обеспечении соблюдения этических норм и ценностей бухгалтерами на практике. Специфика бухгалтерской профессии состоит в работе в условиях столкновения и даже конфликта интересов различных групп пользователей данных учета и отчетности (это, прежде всего, работодатель или клиент бухгалтера, собственник, контрагенты экономического субъекта, в котором ведется учет, контролирующие органы, широкая общественность), в противоречие с которыми иногда вступают и интересы самого бухгалтера как личности и профессионала. В таких условиях очень трудно соблюдать независимость профессиональных суждений и действовать объективно. А именно этого и ожидает от бухгалтера пользователь, оказывающий профессионалу свое доверие и поручая ему, тем самым, функцию подготовки и предоставления достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов. Усугубляют проблемы сами пользователи, которые пытаются повлиять на бухгалтера, удовлетворяя свои интересы в ущерб другим категориям. Таким образом, бухгалтер повсеместно сталкивается с этическими проблемами, состоящими в выборе между различными действиями и линиями поведения, когда правильный выбор не очевиден.

Таким образом, регулирование правил профессионального поведения бухгалтеров объективно необходимо. Регулирование в бухгалтерской профессии не может быть эффективным, если не включает регулирование этического поведения. Этическое поведение профессионального бухгалтера и является окончательной гарантией хорошего обслуживания и высокого качества.

В работе «История бухгалтерского учета» Я.В. Соколов и В.Я. Соколов отмечают, что «экономика и профессиональная этика должны находиться в неразрывном единстве, вне морали нет бухгалтерии».

На современном этапе вопросы этического регулирования поведения бухгалтеров становятся еще более актуальными, потому что в самой ближайшей перспективе востребованным будет тот бухгалтер, который в условиях неопределенности умеет не только вырабатывать профессиональное суждение относительно оценки происходящих фактов хозяйственной жизни, но и обосновывать управленческие решения по поводу предстоящих событий, прогнозируя налоговые последствия, влияние на финансовые результаты и финансовое состояние экономического субъекта, вести учет по принципам бюджетирования, выявляя отклонения от запланированных показателей, их причины.

## **ТЕМА 5. ИНСТРУМЕНТЫ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ ЭТИЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ**

1. Систематический подход к анализу и управлению этическими проблемами или угрозами.

2. Модели принятия этических решений. Факторов, влияющие на роль бухгалтера: корпоративная и профессиональная среда, нормативная база и профессиональные этические стандарты.

### **В.1. Систематический подход к анализу и управлению этическими проблемами или угрозами**

Отличительная особенность профессионального бухгалтера как специалиста состоит в признании и принятии на себя обязанности действовать в общественных интересах. Его ответственность не исчерпывается исключительно профессиональным содержанием выполняемой работы и оказываемых услуг, удовлетворяющих требованиям и потребностям экономического субъекта. Для соблюдения общественных интересов посредством учета и аудита не менее важно их подчинение принципам и требованиям профессиональной этики.

Основные принципы этики профессионального бухгалтера должны соблюдаться во время его работы в организации постоянно, но наиболее острой должна быть реакция при выявлении угроз их нарушения. Это необходимо для принятия мер преодоления угроз или сведения их до приемлемого уровня, не создающего опасности имиджу профессии. Нарушения, как правило, создают конфликтные ситуации.

Любая профессиональная деятельность не исключает возможности появления конфликтов. Особое место среди них занимают этические конфликты, связанные с поведением людей в той или иной ситуации, а также, конфликты интересов, под которыми, как правило, подразумеваются конфликты обязанностей работника с предъявляемыми ему внутренними или внешними требованиями.

Возникают указанные конфликты и в деятельности профессионального бухгалтера и аудитора. Главными причинами их зарождения для названных



профессий выступает недостаточное внимание профессиональных бухгалтеров и аудиторов к основным принципам своего поведения: честности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности и профессионального поведения, а порой их игнорирование. Конфликты возможны также в случаях завышенных требований заказчика к аудитору, несогласия заказчика с выводами по результатам аудиторской проверки и при негативной оценке качества оказания сопутствующих услуг.

Перечислить и классифицировать все случаи таких конфликтов сложно, поскольку они могут находиться в диапазоне от относительно тривиальных ситуаций обычного расхождения во мнениях по некоторым вопросам до совершения уголовно наказуемых деяний и незаконных действий по фальсификации бухгалтерской отчетности и вуалированию финансовых махинаций.

В нормативных документах предусматривается вероятность возникновения конфликтных ситуаций как в работе бухгалтеров, занятых ведением учета в экономических субъектах, так и в деятельности публично практикующих профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Они обязаны предвидеть причины, которые могут привести к конфликту мнений, поступков и интересов сторон, в нем участвующих.

Участниками конфликта с одной стороны выступают профессиональные бухгалтеры и аудиторы, с другой — их клиенты и заинтересованные в учетно-отчетной информации третьи лица. Профессиональные конфликты происходят и между бухгалтерами, ведущими учет и составляющими бухгалтерскую отчетность, и аудиторами, проверяющими и оценивающими их достоверность, а также между руководителями организаций и аудиторских фирм с одной стороны, их персоналом в лице бухгалтеров и аудиторов, осуществляющих ведение учета и его проверку, — с другой.

Безусловно, расхождение во мнениях между профессиональным бухгалтером (аудитором) и другим физическим или юридическим лицом само по себе не является конфликтом или иной этической проблемой. Однако в каждом конкретном случае заинтересованным сторонам следует анализировать все имеющиеся факты и обстоятельства, связанные с такими расхождениями. За ними следуют действия, и лучше проблему решить путем согласования и устранения расхождений во мнениях, чем констатировать факты неправильных, по мнению одной из сторон, действий.

Рассмотрим основные условия и возможности преодоления подобных конфликтов применительно к бухгалтеру, работающему на предприятии, и публично практикующему профессиональному бухгалтеру и аудитору. Несмотря на то, что общие этические принципы для обеих разновидностей профессии одинаковы, в их практической реализации есть своя специфика.

У профессионального бухгалтера, работающего по найму, существуют служебные обязанности и обязательство соблюдать основные принципы поведения. Нельзя исключать случаи, когда обязанности бухгалтера в представлении руководства нанявшего его предприятия и обязательства по соблюдению основных принципов профессии вступают в конфликт. В нормальных условиях профессиональный бухгалтер должен придерживаться легитимных и этических целей и задач работодателя, правил и процедур, направленных на их выполнение. Однако при угрозе нарушения основных принципов профессиональной этики и поведения бухгалтер должен решить, как ему реагировать в сложившихся обстоятельствах.

Следствием служебных обязанностей перед предприятием-работодателем может стать то, что бухгалтер, работающий по найму, будет испытывать давление, которое вынудит его вести себя или действовать таким образом, что может возникнуть прямая или косвенная угроза нарушения основных профессиональных принципов честности, объективности и других требований профессионального поведения.

Такое давление бывает как явным, так и скрытым и обычно исходит со стороны непосредственного начальника, старшего по должности, директора или другого лица в составе руководства предприятия. Такое давление должно заставить профессионального бухгалтера, работающего по найму:

- а) действовать в противоречии с требованиями законодательства или других нормативных актов;
- б) выполнять свои обязанности в противоречии с техническими или профессиональными стандартами ведения учета и составления отчетности;
- в) способствовать реализации неэтичных или противозаконных возможностей получения доходов некоторыми физическими или юридическими лицами;
- г) лгать или иным способом вводить в заблуждение, в том числе храня молчание в общении с другими заинтересованными лицами, в частности с аудиторами предприятия-работодателя или представителями контрольных органов;
- д) участвовать в составлении или быть иным способом причастным к составлению финансовой или другой отчетности, в которой существенно искажаются факты хозяйственной жизни.

Перечень причин, по которым на профессионального бухгалтера оказывают давление, чтобы принудить его поступить так, как этого хочет вышестоящее руководство, можно расширить. Особенно опасны во всех отношениях мотивы, связанные с коррупцией, взятками, подкупом должностных лиц вне предприятия, но за его счет. Нельзя исключать и случаи личной заинтересованности руководства предприятия, где работает бухгалтер по найму, в противоправном обогащении, требующем «бухгалтерского прикрытия», т.е. отступления от действующих правил учета и контроля. В таких ситуациях

профессиональный бухгалтер обязан решительно возражать, даже рискуя быть уволенным. В остальных случаях необходимо оценивать серьезность угроз, возникающих вследствие давления руководства на главного бухгалтера, например угрозы шантажа, и, если такие угрозы нельзя расценивать как явно незначительные, предусматривать и по мере необходимости принимать меры предосторожности для их устранения или сведения их до приемлемого уровня. К таким мерам согласно Кодексу этики профессиональных бухгалтеров относятся:

- а) получение консультации на самом предприятии или у независимо юриста, а также в соответствующем профессиональном органе;
- б) применение имеющихся на предприятии официальных процедур для разрешения споров, например путем личной встречи с руководством, принявшим, по мнению бухгалтера, неправильное решение;
- в) обращение за помощью и содействием в разрешении этического конфликта к совету директоров, департаменту корпоративного контроля предприятия, комитету по аудиту.

Консультационная помощь и содействие в разрешении конфликта необходимы и тогда, когда речь идет о недобросовестных действиях руководства, сообщая о которых профессиональный бухгалтер может нарушить конфиденциальность. В таких случаях необходимо заранее определить, обязан ли он и в какой степени предоставлять или раскрывать полученную информацию внешним потребителям, в том числе государственным органам.

Профессиональные бухгалтеры на предприятии обычно участвуют не только в формировании и представлении учетно-отчетных данных, но и в прогнозировании, бюджетировании, подготовке управленческой информации. Она также должна быть высоко профессиональной, объективной и беспристрастной, но зачастую именно в отношении такой информации появляется опасность нарушения этического принципа конфиденциальности.

## **В.2. Модели принятия этических решений. Факторов, влияющие на роль бухгалтера: корпоративная и профессиональная среда, нормативная база и профессиональные этические стандарты**

Обстоятельства, в которых работают профессиональные бухгалтеры, могут привести к возникновению угрозы нарушения основных принципов. Невозможно описать все ситуации, в которых возникают такие угрозы, и определить надлежащие действия, направленные на их устранение. Кроме того, характер задания может существенно различаться от случая к случаю. Следовательно, возможно возникновение различных угроз, которые соответственно требуют разных защитных мер. Таким образом, модель, требующая от профессионального бухгалтера не просто следовать заданному набору правил, которые могут быть оспорены, а определять, оценивать и

реагировать на угрозы нарушения основных принципов, служит общественным интересам.

В Кодексе приведена модель, которая ставит своей целью оказание помощи профессиональному бухгалтеру по выявлению, оценке и реагированию на угрозы нарушения основных принципов. Если выявленная угроза не является явно незначительной, то профессиональный бухгалтер должен, если это уместно, предпринять меры предосторожности, направленные на устранение такой угрозы или сведение ее до приемлемого уровня, при котором соответствие основным принципам не подвергается опасности.

В случае, когда профессиональный бухгалтер знает либо когда может обоснованно ожидать, что он знает о наличии обстоятельств или отношений, которые могут подвергнуть опасности соблюдение основных принципов, он обязан оценить любые угрозы нарушения основных принципов.

При оценке значимости угрозы профессиональный бухгалтер должен принимать во внимание как количественные, так и качественные факторы. Если профессиональный бухгалтер не может предпринять надлежащие меры предосторожности, он обязан отказаться от предоставления требуемых от него профессиональных услуг или прекратить их предоставление, или, если необходимо, отказаться от выполнения своих обязанностей перед клиентом или перед организацией, в которой он работает по найму.

Профессиональный бухгалтер не должен участвовать в деятельности, которая оказывает или может оказать негативное влияние на его честность, объективность и репутацию профессии и в результате стать несовместимой с предоставлением профессиональных услуг.

Профессиональный бухгалтер может непреднамеренно нарушить какое-либо положение настоящего Кодекса. В зависимости от характера и значимости такое непреднамеренное нарушение может и не представлять опасность для соблюдения основных принципов. Как только такое нарушение обнаружено, оно должно быть незамедлительно исправлено и должны быть приняты необходимые меры предосторожности.

## **ТЕМА 6. ЭТИЧЕСКИЕ УГРОЗЫ И ГАРАНТИИ**

1. Определение и объем угроз и проблем этики в бухгалтерском учете и смежных областях. Внедрение гарантий на профессиональном и корпоративном уровне.

2. Конфликт интересов в корпоративной и профессиональной среде. Различные типы этических угроз и этические проблемы.

3. Конкретные угрозы этики и гарантии в бухгалтерском учете (ситуации управления доходами). Этические угрозы в аудиторских и страховых услугах. Этика в других финансовых услугах. Анализ сложных и неоднозначных ситуаций.

4. Обсуждение текущих спорных этических вопросов, связанных с профессией. Анализ угроз и гарантий.

**В.1. Определение и объем угроз и проблем этики в бухгалтерском учете и смежных областях. Внедрение гарантий на профессиональном и корпоративном уровне**

Различные обстоятельства могут угрожать соблюдению основных принципов. Большинство угроз можно разделить на следующие категории:

а) угрозы личной заинтересованности, которые могут возникнуть вследствие финансовых или других интересов профессионального бухгалтера, его близких родственников или членов семьи;

б) угрозы самоконтроля, которые могут возникнуть, когда предыдущее суждение должно быть переоценено профессиональным бухгалтером, ранее вынесшим это суждение;

в) угрозы заступничества, которые могут возникнуть, когда, продвигая какую-либо позицию или мнение, профессиональный бухгалтер доходит до некоторой границы, за которой его объективность может быть подвергнута сомнению;

г) угрозы близкого знакомства, которые могут возникнуть, если в результате близких отношений профессиональный бухгалтер начинает с излишним сочувствием относиться к интересам других лиц;

д) угрозы шантажа, которые могут возникнуть, когда с помощью угроз (реальных или воспринимаемых как таковые) профессиональному бухгалтеру пытаются помешать действовать объективно.

Примерами обстоятельств, при которых для публично практикующего бухгалтера могут возникнуть угрозы личной заинтересованности, являются, в частности:

а) финансовая заинтересованность в клиенте или общая с клиентом финансовая заинтересованность;

б) существенная зависимость от общего размера гонорара, получаемого от одного клиента;

в) наличие тесных деловых отношений с клиентом;

г) обеспокоенность возможностью потерять клиента;

д) возможность стать сотрудником клиента;

е) условный гонорар, зависящий от результатов выполнения услуг;

ж) заём, выданный клиенту, которому оказываются услуги, либо директору или иному должностному лицу клиента, а также заем, полученный от них.

Примерами обстоятельств, при которых для профессионального бухгалтера, работающего по найму, могут возникнуть угрозы личной заинтересованности, являются, в частности:

а) финансовая заинтересованность, кредиты или гарантии;

б) существенная зависимость от размера заработной платы;

в) поручения, связанные с поощрительным вознаграждением;  
г) вероятность потери работы; д) давление коммерческого характера со стороны.

Примерами обстоятельств, при которых для публично практикующего бухгалтера могут возникнуть угрозы самоконтроля, являются в частности, следующие:

а) обнаружение существенной ошибки при перепроверке работы профессионального бухгалтера;

б) подготовка отчета о функционировании финансовых систем, в разработке или во внедрении которых принимал или принимает участие профессиональный бухгалтер;

в) подготовка исходных данных, используемых для подготовки информации, являющейся предметом задания;

г) наличие ситуации, когда профессиональный бухгалтер является или в недавнем прошлом являлся директором или должностным лицом клиента;

д) существование положения, когда профессиональный бухгалтер, работает или в недавнем прошлом работал по найму у клиента в должности, позволяющей оказывать непосредственное и существенное влияние на предмет задания;

е) оказание клиенту услуги, непосредственно оказывающей влияние на предмет задания.

К обстоятельствам, которые могут создать угрозу самоконтроля для профессионального бухгалтера, работающего по найму, можно отнести проверку или подтверждение информации или вопросов, связанных с хозяйственными решениями тем же профессиональным бухгалтером, который принимал эти решения или занимался подготовкой указанной информации.

Примерами обстоятельств, при которых для публично практикующего профессионального бухгалтера могут возникнуть угрозы заступничества, являются, в частности:

а) продвижение акций листинговой компании, если эта организация является его клиентом;

б) действия в качестве защитника клиента по проверке при разбирательстве или споре с третьей стороной.

Профессиональный бухгалтер, работающий по найму, при содействии достижению легитимных целей и задач организации-работодателя, может в выгодном свете представлять положение своей организации на рынке при условии, что при этом его заявления являются правдивыми и не вводящими в заблуждение. Такие действия, как правило, не создают угрозы заступничества.

Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы близкого знакомства для публично практикующего профессионального бухгалтера, являются, в частности, следующие:

а) профессиональный бухгалтер находится в близких родственных или семейных отношениях с директором или иным должностным лицом клиента;

б) профессиональный бухгалтер находится в близких родственных или семейных отношениях с работником клиента, занимающим должность, которая позволяет оказывать непосредственное существенное влияние на предмет задания;

в) бывший собственник или руководитель профессиональной организации является директором или иным должностным лицом клиента либо работником, занимающим должность, которая позволяет оказывать непосредственное существенное влияние на предмет задания;

г) подарки или знаки особого внимания от клиента, за исключением случаев, когда их стоимость является явно незначительной;

д) длительные деловые отношения между профессиональным бухгалтером и клиентом.

Примерами обстоятельств, при которых могут возникнуть угрозы близкого знакомства для профессионального бухгалтера, работающего по найму, являются, в частности:

а) наличие у профессионального бухгалтера близких родственников или членов семьи, которые заинтересованы в получении определенных выгод от занимаемой им должности;

б) существование длительных деловых отношений, которые существенным образом оказывают влияние на принятие профессиональным бухгалтером определенных решений;

в) принятие подарков или особых знаков внимания, если стоимость их является значительной.

Примерами обстоятельств, при которых для публично практикующего бухгалтера может возникнуть угроза шантажа, являются, в частности:

а) угроза увольнения или отстранения от выполнения задания для клиента;

б) угроза возбуждения судебного разбирательства;

в) давление со стороны клиента с целью необоснованного ограничения объема выполняемых работ для сокращения гонорара.

Примерами обстоятельств, при которых имеется вероятность возникновения угрозы шантажа для профессионального бухгалтера, работающего по найму, являются, в частности:

а) разногласия по вопросам применения принципов бухгалтерского учета или формы представления финансовой информации, которые могут повлечь за собой увольнение или перевод на другую должность;

б) давление на профессионального бухгалтера с целью оказания влияния на процесс принятия им решений, например при заключении договоров или применении принципов бухгалтерского учета.

Профессиональный бухгалтер может также столкнуться с тем, что некоторые особые обстоятельства ведут к возникновению специфических угроз нарушения одного или более основных принципов. Очевидно, что такие уникальные угрозы не могут быть классифицированы. При профессиональных

либо деловых отношениях профессиональный бухгалтер должен всегда помнить о возможности таких угроз.

Меры предосторожности, которые могут устранить указанные угрозы или ослабить их до приемлемого уровня, подразделяются на две общие группы:

а) меры предосторожности, предусмотренные профессией, законом или нормативными актами;

б) меры предосторожности, обусловленные рабочей средой.

Меры предосторожности, предусмотренные профессией, законом и нормативными актами, включают, в частности:

а) требования к образованию, профессиональной подготовке и опыту, необходимым для занятия профессией;

б) требования постоянного повышения профессиональной квалификации;

в) руководство по корпоративному поведению (управлению);

г) профессиональные правила (стандарты);

д) контроль процедуры со стороны профессии и надзорных органов, а также контроль качества работы и соблюдения дисциплинарных процедур;

е) внешние проверки юридически уполномоченными третьими лицами отчетов, документов, сообщений и иной информации, подготовленных профессиональным бухгалтером.

Меры предосторожности, обусловленные рабочей средой, различаются в зависимости от конкретных обстоятельств. Для публично практикующего профессионального бухгалтера такие меры предосторожности включают общие меры, относящиеся к деятельности, и конкретные меры, относящиеся к заданию.

Профессиональный бухгалтер должен вынести суждение о том, как лучше реагировать на выявленную угрозу. При этом профессиональный бухгалтер должен рассмотреть, что именно признало бы неприемлемым разумное и хорошо информированное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией (в том числе о существенности угрозы и принятых мерах предосторожности). При таком рассмотрении должны учитываться такие факторы, как существенность угрозы, характер задания и структура профессиональной организации.

Общие меры предосторожности, относящиеся к деятельности профессиональной организации, могут включать:

а) руководство организацией, при котором подчеркивается важность соблюдения основных принципов;

б) руководство организацией, при котором подразумевается, что профессиональные бухгалтеры будут действовать в общественных интересах;

в) правила и процедуры проведения контроля и мониторинга качества проверки выполнения заданий;

г) документально зафиксированные правила, предусматривающие выявление угроз нарушения основных принципов, оценку их серьезности, и в случаях, когда такие угрозы не являются явно незначительными, определение и



осуществление мер предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня;

д) документально зафиксированные внутренние правила и процедуры, требующие соблюдения основных принципов;

е) правила и процедуры, позволяющие идентифицировать интересы или отношения между профессиональной организацией, профессиональными бухгалтерами и клиентами;

ж) правила и процедуры контроля и при необходимости управления зависимостью доходов профессиональной организации от поступлений от отдельного клиента;

з) привлечение других профессиональных бухгалтеров для оказания клиенту услуг, не связанных с основным заданием;

и) правила и процедуры, запрещающие лицам, не ответственным за задание, неправомерно влиять на результаты задания;

к) своевременное доведение информации о правилах и процедурах профессиональной организации, в том числе и о любых изменениях в них, до сведения всех руководителей и профессиональных сотрудников и надлежащую организацию их обучения;

л) назначение одного из руководителей профессиональной организации ответственным за должное функционирование системы внутреннего контроля качества;

м) информирование всех руководителей и сотрудников профессиональной организации обо всех клиентах и связанных с ними организациях, независимость по отношению к которым они должны соблюдать;

н) дисциплинарный механизм, стимулирующий соблюдение правил и процедур профессиональной организации;

о) официально объявленные правила и процедуры, стимулирующие и уполномочивающие сотрудников сообщать руководству профессиональной организации о любых проблемах, связанных с соблюдением основных принципов.

Конкретные меры предосторожности, относящиеся к заданию, могут включать:

а) привлечение другого профессионального бухгалтера для проверки проделанной работы или получения необходимой консультации;

б) получение консультаций от независимой третьей стороны, профессионального контрольного органа или других профессиональных бухгалтеров;

в) обсуждение этических проблем с руководящими работниками клиента;

г) раскрытие руководящим работникам клиента характера оказываемых услуг и размера взимаемой платы (гонорара);

д) привлечение другого профессионального бухгалтера для выполнения (повторного выполнения) части задания;

е) ротация руководящего персонала группы, ответственной за задание.

В зависимости от характера задания публично практикующий профессиональный бухгалтер может также полагаться на меры предосторожности, применяемые клиентом. Однако для сведения угроз до приемлемого уровня полагаться исключительно на такие меры невозможно. Меры предосторожности, заложенные в системах и процедурах клиента, могут включать:

а) утверждение или одобрение назначения профессионального бухгалтера для выполнения задания лицами, не входящими в руководство клиента;

б) наличие у клиента компетентных работников, обладающих опытом и полномочиями для принятия управленческих решений;

в) применение клиентом внутренних процедур, обеспечивающих объективный выбор исполнителя;

г) наличие у клиента структуры корпоративного поведения (управления), обеспечивающей надлежащее наблюдение и информирование об услугах профессиональной организации.

Для профессионального бухгалтера, работающего по найму, к мерам предосторожности, обусловленным рабочей средой, относятся, в частности, следующие:

а) корпоративные системы надзора и другие контрольные структуры;

б) программы этики и правил рабочего поведения;

в) процедуры комплектования кадров, в которых особое внимание уделяется подбору персонала с высоким уровнем квалификации;

г) эффективные инструменты внутреннего контроля и управления;

д) принципы руководства, которые подчеркивают важность этического поведения и подразумевают, что работники всегда должны руководствоваться этическими нормами;

е) правила и процедуры по обеспечению качества работы сотрудников и контроля за их соблюдением;

ж) своевременное доведение информации о правилах и процедурах организации, в том числе и об изменениях в них, до сведения всех работников и организация их надлежащего обучения;

з) правила и процедуры, которые поощряют работников сообщать руководителям старшего звена организации о любых касающихся их этических проблемах, без опасения взысканий;

и) соответствующие консультации с другими профессиональными бухгалтерами. В случае, если сложилась ситуация, в которой профессиональный бухгалтер, работающий по найму, полагает, что неэтичное поведение других лиц или совершаемые ими неэтичные действия в рамках организации будут продолжаться, ему следует рассмотреть вопрос об обращении за юридической консультацией. В крайних обстоятельствах, когда все доступные меры предосторожности исчерпаны, а угрозу не удалось свести до приемлемого

уровня, профессиональный бухгалтер может принять решение об увольнении из этой организации.

В целом, как для публично практикующего профессионального бухгалтера, так и для профессионального бухгалтера, работающего по найму, определенные меры предосторожности могут увеличить вероятность выявления или пресечения неэтичного поведения. Такие меры включают, в частности:

а) эффективную, широко освещаемую систему работы с жалобами и претензиями, управление которой осуществляется организацией-работодателем, профессией или регулирующим органами, позволяющую коллегам, работодателям и представителям общественности обращать внимание на факты непрофессионального или неэтичного поведения;

б) четко определенную обязанность по сообщению о нарушениях норм этики.

Характер возможных мер предосторожности может изменяться в зависимости от обстоятельств. При вынесении профессионального суждения профессиональный бухгалтер должен рассмотреть, что признало бы неприемлемым разумное и хорошо информированное стороннее лицо, обладающее всей необходимой информацией (в том числе существенность угроз и принятых мер предосторожности).

## **В.2. Конфликт интересов в корпоративной и профессиональной среде. Различные типы этических угроз и этические проблемы**

Публично практикующий профессиональный бухгалтер должен предпринимать разумные шаги для выявления обстоятельств, в которых может возникнуть конфликт интересов. Такие обстоятельства могут привести к возникновению угрозы нарушения основных принципов. Например, в случае, если профессиональный бухгалтер является непосредственным конкурентом клиента либо участвует в совместном бизнесе или аналогичной деятельности с основным конкурентом клиента, может возникнуть угроза нарушения принципа объективности. Угроза нарушения принципа объективности или принципа конфиденциальности может также возникнуть, если профессиональный бухгалтер оказывает услуги клиентам, между которыми существует конфликт интересов или спор, имеющие отношение к предмету услуг.

Профессиональный бухгалтер должен оценить серьезность всех угроз. В этом случае ему следует принять во внимание факт существования деловых интересов или отношений с клиентом или третьей стороной, которые могут привести к возникновению таких угроз до установления или продолжения поддержания отношений или принятия конкретного задания. Если такие угрозы не являются явно незначительными, необходимо обдумать и по мере необходимости принять меры предосторожности для устранения таких угроз или сведения их до приемлемого уровня.

В зависимости от обстоятельств, ведущих к возникновению такого конфликта, меры предосторожности обычно включают:

а) уведомление клиента о деловых интересах или деятельности, которые могут представлять конфликт интересов, и получение согласия клиента на действия в таких обстоятельствах;

б) уведомление всех соответствующих сторон о том, что профессиональный бухгалтер оказывает двум или более сторонам услуги, касающиеся предмета, который вызывает конфликт интересов этих сторон, и получение согласия всех этих сторон на продолжение таких действий;

в) уведомление клиента о том, что профессиональный бухгалтер при оказании запрашиваемых услуг работает для многих клиентов (например, в конкретном секторе рынка или по конкретному виду заданий), и получение согласия на действия при таких обстоятельствах.

Также должны быть рассмотрены следующие меры предосторожности:

а) привлечение к работе независимых групп профессиональных бухгалтеров;

б) применение процедур, препятствующих доступу к информации (например, строгая физическая изоляция групп друг от друга, конфиденциальное и безопасное хранение информации);

в) использование четких инструкций по вопросам безопасности и конфиденциальности для членов групп, ответственных за задание;

г) применение предупреждений о соблюдении правил конфиденциальности, подписанных сотрудниками и руководителями профессиональной организации.

Если конфликт интересов создает угрозы нарушения одного или более основных принципов (например, принципов объективности, конфиденциальности и профессионального поведения), которые нельзя с помощью мер предосторожности устранить или свести до приемлемого уровня, то профессиональный бухгалтер должен вынести решение о невозможности принять такое задание или о необходимости прекратить выполнение одного или нескольких конфликтующих заданий.

Если профессиональный бухгалтер запросил согласие клиента на работу для третьей стороны (которая в данный момент может являться или не являться его клиентом) над предметом, который вызывает конфликт соответствующих интересов, и такое согласие не было получено, то профессиональный бухгалтер должен отказаться от продолжения работы для одной из сторон над этим предметом.

**В.3. Конкретные угрозы этики и гарантии в бухгалтерском учете (ситуации управления доходами). Этические угрозы в аудиторских и страховых услугах. Этика в других финансовых услугах. Анализ сложных и неоднозначных ситуаций**

Этические нормы аудиторской деятельности включают соблюдение нескольких принципов. Морально важным является принцип честности, который характеризует открытые и правдивые действия во всех деловых и профессиональных отношениях. Аудиторы не должны работать с отчетностью, информацией и сведениями, которые изначально содержат неверные или вводящие в заблуждение сообщения и утверждения. То же самое касается небрежно подготовленных данных с пропусками или искажением. Аудитора нельзя считать нарушившим положения этических норм, если он выдаст модифицированный отчет (заключение).

Принцип объективности характеризуется тем, что аудитор не может допустить влияния предвзятости, конфликта интересов на объективную сторону профессиональных суждений. Иногда в деятельности аудитора возникают ситуации, способные навредить его объективности, поэтому он должен избегать отношений, приводящих к искажению или влиянию на профессиональные суждения.

Принцип профессиональной компетентности и должной тщательности состоит в обязанности аудитора непрерывно поддерживать свои знания и навыки на уровне, который сможет обеспечить предоставление работодателям и клиентам квалифицированных услуг, основанных на новых достижениях практики и актуальной законодательной базе. В области оказания профессиональных аудиторских услуг от аудиторов требуется работать с должным усердием, соблюдая технический и профессиональный стандарт. Квалифицированные аудиторские услуги предполагают обоснованные суждения в сфере использования профессиональных знаний и навыков при предоставлении данных услуг. Можно выделить 2 самостоятельных этапа в процессе обеспечения профессиональной компетентности:

1. достичь необходимого уровня профессиональной компетентности;
2. поддержать профессиональную компетентность на требуемом уровне.

Для поддержания профессиональной компетенции необходима постоянная осведомленность и понимание технических, деловых и профессиональных новшеств. Постоянные и непрерывный рост профессиональной квалификации может развить и поддержать способности, которые дадут возможность аудитору компетентно действовать в профессиональной среде.

Усердие предполагает обязанность работать по требованиям договоров (заданий) с большой внимательностью, тщательностью и в установленные сроки. Аудиторам необходимо предпринимать меры для того, чтобы лица, которые работают под их руководством в профессиональных качествах, имели требуемую подготовку и должный уровень руководства. Если это уместно, то аудиторы ставят в известность работодателей, клиентов и прочих заинтересованных лиц об ограничениях, которые характерны для этих услуг. Это осуществляется с целью избежать толкование выражаемого аудиторами мнения в качестве утвержденного факта.

Одним из важнейших принципов также можно считать конфиденциальность, в соответствии с которой аудиторы обеспечивают конфиденциальность сведений, полученных в процессе деловых или профессиональных отношений. Они не вправе раскрывать эти сведения третьим лицам, у которых нет надлежащих и конкретных полномочий. Исключениями можно считать случаи, при которых аудиторы обладают законным или профессиональным правом или обязанностью раскрывать данные сведения. Тайная информация, которую аудиторы получают в процессе профессиональных или деловых отношений, не может быть использована ими для получения определенных преимуществ для себя или третьих лиц.

Конфиденциальность должна соблюдаться аудитором и за пределами профессиональной области, он не должен умышленно разглашать информацию, особенно при условии поддержки долговременных связей с деловыми партнерами, их близкими родными и членами семьи.

Аудиторами должна соблюдаться конфиденциальность информации, которую им раскрывают и потенциальные клиенты или работодатели. Необходимо соблюдать конфиденциальность и сведений внутри организации, включая отношения с работодателем. При этом аудиторами должны приниматься все доступные меры для того, чтобы лица, работающие под их началом, и люди, от которых они получают помощь или консультации, с требуемым уважением относились к обязанности соблюдения конфиденциальности информации.

Необходимость соблюдения требований конфиденциальности должна сохраняться и после момента окончания отношений между аудиторами, клиентами и работодателями. При смене места службы или при начале работы с новыми клиентами, аудиторы имеют право использования предыдущего опыта. Тем не менее, они не вправе раскрывать информацию конфиденциального характера, которая собрана или получена в ходе деловых или профессиональных отношений.

Аудиторы обязаны или должны раскрыть информацию только в нескольких случаях:

если это разрешается законом, санкционировано работодателем или клиентами;

если это требуется законодательно (к примеру, при подготовке документации или формировании доказательств в процессе судебного разбирательства), если сообщаются сведения о известных фактах нарушения закона надлежащим органам власти государства;

если раскрытие является профессиональным правом или обязанностью, не запрещено законом, а также при проверке качества работы, которая проводится внутри СРО или аудиторской организации;

если необходим ответ на вопрос или в процессе расследования внутри аудиторской фирмы, СРО аудиторов или надзорных органов, в ходе защиты

аудиторами собственный профессиональных интересов, для соответствия стандартам или правилам, а также нормам профессиональной этики.

В процессе принятия решения о том, раскрывать ли конфиденциальную информацию, аудитор должен принять к учету возможность нанесения ущерба интересам одной из сторон или обеим сторонам, в том числе третьим лицам. Это осуществляется при разрешении клиента или работодателя раскрывать информацию, при этом информация должна быть достаточно известна и в разумной степени обоснованной. Если же используются необоснованные факты, неполные сведения и выводы без оснований, то необходимо использовать профессиональные суждения с целью определить, в каком виде может быть раскрыта информация (при необходимости раскрытия), адресат и характер предполагаемых сообщений. В частности, аудиторы должны иметь уверенность в том, что адресат является надлежащим получателем.

Профессиональное поведение можно охарактеризовать тем, что аудитору необходимо соблюдать нормативные акты и законы, избегая любых действий, дискредитирующих профессию или отрицательно влияющих на ее хорошую репутацию. В ситуациях предложения и продвижения собственной кандидатуры или услуг аудиторы не могут дискредитировать профессию. Они должны оставаться честными, правдивыми и не заявлять о том, что может преувеличить уровень услуг, предоставляемых им, а также его квалификацию, приобретенный опыт. Также аудиторы не должны оставлять негативные отзывы о действиях других аудиторов, проводить без оснований сравнения своей работы и работы других аудиторов.

Условия аудиторской работы способствуют появлению угроз нарушения этих основных принципов. При этом нельзя описать все случаи, в которых могут возникать угрозы с определением требуемых мер, направленных на их устранение. Помимо этого, характер договора или задания может значительно отличаться в разных случаях, поэтому появляется вероятность разных угроз, которые требуют защитных действия.

Аудиторы не просто должны следовать заданным правилам, возможных к оспору, им важно оценивать, определять и реагировать на угрозу нарушения базовых принципов. Кодекс включает модель, целью которой является помощь аудитору выявить, оценить и дать реакцию на угрозу нарушения основных принципов.

Когда выявленную угрозу можно считать незначительной, то аудиторы должны принимать меры предосторожности, которые сконцентрированы на том, чтобы устранить эту угрозу или свести ее до минимального уровня. При этом соответствие основным принципам не должно подвергаться опасности.

Категории угроз и меры предосторожности

Существует широкий круг угроз, которые могут угрожать соблюдению базовых принципов этики аудитора. Большую часть этих угроз можно классифицировать на несколько категорий:

личная заинтересованность, возникающая по причине финансовых и прочих интересов аудиторов, его близких друзей и родственников;

самоконтроль, угроза от которого проявляется тогда, когда предыдущие суждения переоценены аудиторами, ранее вынесшими его;

заступничество, то есть продвижение определенного мнения или идеи и достижение аудитором некоторой границы, за которой объективность подвергается сомнению;

близкое знакомство, возникающие по причине близких отношений аудитора, который с излишним сочувствием относится к интересам клиента;

шантаж, возникающий, когда посредством реальных или воспринимаемых угроз аудитору не дают действовать объективно.

Значение и характер угроз может быть разными в соответствии с тем, проявляются ли они по причине оказания услуг клиенту по аудиту бухгалтерской финансовой отчетности, услуг проверки достоверности сведений, услуг, которые не относятся к проверке достоверности информации.

Также аудиторы могут в своей работе сталкиваться с тем, что определенные обстоятельства приводят к появлению уникальных угроз, нарушению одного или более основных принципов. Очевидно, что данные угрозы невозможно классифицировать, но аудитор всегда должен помнить об их существовании.

Существуют меры предосторожности, с помощью которых можно устранить рассмотренные угрозы или снизить их воздействие до минимального уровня. Такие меры можно разделить на 2 группы:

меры, которые предусмотрены профессией, нормативными и законодательными актами, обусловлены рабочей средой;

меры, которые предусмотрены законом или нормативными актами, профессией, в том числе требования к уровню образования, профессиональной подготовке, опыту, требуемыми для занятия профессиями, требованием постоянно повышать квалификацию, руководство корпоративным управлением (поведением), профессиональные стандарты и правила, контроль процессов со стороны надзорных органов и профессии, качество работы и соблюдение дисциплины, внешняя проверка уполномоченных третьих лиц по отчетам, документам, сообщениям и прочей информации, которая подготовлена аудиторами.

Меры предосторожности, которыми характеризуется рабочая среда, отличаются в соответствии с конкретными обстоятельствами. В их число можно включить общие меры, которые относятся к заданию. Аудитор должен выносить суждения о реакции на выявленные угрозы, рассматривая при этом то, что именно характеризует приемлемое, разумное и хорошо информированное третье лицо, которое имеет требуемую информацию (включая существенность угроз, характер заданий и структуру аудиторской организации). Для принятия мер



предосторожности существует характер, который меняется в соответствии с обстоятельствами.

Что касается разрешения этических конфликтов, то, прежде всего, важна оценка соблюдения основных принципов. В этом случае аудитору может потребоваться разрешение конфликта, который возникает по причине использования основополагающих принципов поведения.

Если аудитор приступает к неформальному или формальному процессу разрешения конфликта, то в качестве части такого процесса он может сам или вместе с другими лицами рассматривать уместные факты, этические проблемы, базовые принципы, которые относятся к проблеме, альтернативные действия и внутренние процедуры. Рассмотрев это, аудитор формирует образ действий, который будет совместим с основой принципов поведения. Также аудитором взвешиваются все последствия по каждому возможному образу действий. В случае неразрешимости проблемы, аудитор консультируется с официальными лицами аудиторской компании для того, чтобы получить помощь в деле разрешения конфликта. В интересах аудитора часто проводится документирование основ проблемы, деталей обсуждения и принимаемых решений по данной проблеме.

#### **В.4. Обсуждение текущих спорных этических вопросов, связанных с профессией.**

##### **Анализ угроз и гарантий**

У профессионального бухгалтера, работающего по найму, существуют профессиональные обязательства по соблюдению основных принципов поведения. Однако бывают случаи, когда обязанности в нанявшей его организации и обязательства по соблюдению основных принципов вступают в конфликт. В нормальных условиях профессиональный бухгалтер должен придерживаться легитимных и этичных целей и задач работодателя, правил и процедур, направленных на их выполнение. Однако при угрозе нарушения основных принципов профессиональный бухгалтер должен решить, как ему следует реагировать в сложившихся обстоятельствах.

Следствием обязанностей перед организацией-работодателем может являться то, что профессиональный бухгалтер будет испытывать давление, которое вынуждает его вести себя или действовать таким образом, что может возникнуть прямая или косвенная угроза нарушения основных принципов. Такое давление может быть как явным, так и скрытым и может оказываться непосредственным руководителем, старшим руководителем, директором или другим лицом в составе организации.

Профессиональный бухгалтер, работающий по найму, может подвергнуться давлению с целью заставить его:

а) действовать в противоречии с требованиями законов или нормативных актов;

б) действовать в противоречии с техническими или профессиональными стандартами;

в) способствовать неэтичной или противозаконной стратегии получения доходов;

г) лгать или иным способом вводить в заблуждение (в том числе храня молчание) других лиц, в частности: о аудиторов организации-работодателя или о представителей контрольных органов;

д) выпускать самому или быть иным способом причастным к выпуску финансовой или другой отчетности, в которой существенно искажаются факты, в том числе, например, заявления, сделанные в отношении: о финансовой отчетности; о соответствия нормам налогообложения; о соблюдения требований законодательства; о отчетности, требуемой органами, регулирующими порядок обращения ценных бумаг.

Необходимо оценить серьезность угроз, возникающих вследствие такого давления (например, угрозы шантажа), и, если они не являются явно незначительными, следует предусмотреть и по мере необходимости принять меры предосторожности для их устранения или сведения до приемлемого уровня. К таким мерам относятся:

а) получение консультации или в самой организации, или у независимого профессионального юриста, или в соответствующем профессиональном органе;

б) применение имеющихся в организации официальных процедур для разрешения споров;

в) обращение за юридической консультацией.

## **ТЕМА 7. СОЦИАЛЬНЫЕ И ЭКОЛОГИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ**

1. Концепция корпоративной социальной ответственности. Бухгалтер и общество. Минимизация угроз социальных издержек и обязательств. Развитие в социальных и экологических рамках.

2. Оценки и суждения в социальной и экологической отчетности. Вопросы социальной ответственности.

3. Нормативная база. Роль бухгалтеров и аудиторов в обществе и бизнесе. Анализ случаев социальных и экологических неудач. Социально-экологический учет.

4. Анализ сложных и неоднозначных ситуаций.

### **В.1. Концепция корпоративной социальной ответственности. Бухгалтер и общество. Минимизация угроз социальных издержек и обязательств. Развитие в социальных и экологических рамках**

Устойчивое развитие является современной концепцией, объединяющей социальные, экологические и экономические стороны жизнедеятельности в интересах настоящих и будущих поколений. Реализация компаниями принципов

устойчивого развития проявляется в концепции корпоративного устойчивого развития (КУР, Corporate Sustainable Development) и обусловлена глобализацией экономики, интеграцией компаний в мировое экономическое пространство, выходом на международный финансовый рынок, приобретением активов и партнерскими отношениями за рубежом.

Идея концепции корпоративной социальной ответственности (КСО) выражается в необходимости бизнесу руководствоваться не только стандартными финансовыми показателями, но и более широкими общественными интересами и требованиями устойчивого развития, соблюдения бизнес-этики и др.

Ответственность – это организационное положение, обеспечивающее дисциплинированность и максимально эффективное отношение хозяйствующего субъекта (человека, компании, государства) к его обязанностям. Именно поэтому ответственность является средством управления, одним из рычагов воздействия на деятельность конкретных экономических субъектов и общество в целом. Устанавливая определенные меры и виды ответственности, ее контролирования, управляющее лицо воздействует на субъектов управления, ограничивая их общими интересами, ценностями и необходимостью учета существующих условий.

Рассматривая корпоративную социальную ответственность как сложную, многоаспектную категорию, тесно связанную со средой функционирования бизнеса, можно определять ее как совокупность институциональных, социально-экономических, финансовых, политических и прочих отношений, формирующихся в процессе взаимодействия органов государственной власти, предпринимательских структур и населения, необходимых для успешной реализации социальной политики страны или региона.

Корпоративная социальная ответственность (КСО) способствует созданию благополучной бизнес-среды. Особо выделяется в качестве мотива социальной ответственности необходимость налаживания заинтересованных отношений с властью.

## **В.2. Оценки и суждения в социальной и экологической отчетности. Вопросы социальной ответственности**

Экологические вопросы могут оказывать существенное влияние как на финансово-хозяйственную деятельность, так и на бухгалтерскую и (или) финансовую отчетность аудируемого лица:

введение некоторых норм экологического законодательства может привести к обесценению активов и, как следствие, к необходимости снижения их реальной стоимости;

несоблюдение норм экологического законодательства либо изменения в законодательстве, имеющие обратную силу, могут потребовать дополнительного

финансирования на восстановительные работы, возмещение вреда, выплату компенсаций и оплату других затрат;

у некоторых аудируемых лиц (предприятий добывающих отраслей промышленности, производителей химикатов, предприятий, занимающихся утилизацией отходов и других) могут возникнуть экологические обязательства в связи с их хозяйственной деятельностью;

аудируемое лицо может добровольно принять на себя экологические обязательства (при обнаружении факта загрязнения почвы руководство аудируемого лица может принять решение об устранении загрязнения);

несоблюдение некоторых норм экологического законодательства способно оказать влияние на возможность аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно;

если затраты, относящиеся к экологическим вопросам, не могут быть оценены с достаточной достоверностью, то информация о возникших условных экологических обязательствах раскрывается в примечаниях к бухгалтерской и (или) финансовой отчетности и так далее.

Необходимость учета экологических вопросов при аудите бухгалтерской и (или) финансовой отчетности зависит от важности данных вопросов для аудируемого лица и профессионального суждения аудиторской организации о том, могут ли экологические вопросы повлечь за собой риск существенного искажения бухгалтерской и (или) финансовой отчетности данного аудируемого лица.

Если экологические вопросы являются важными для аудируемого лица, то аудиторская организация должна планировать аудит с учетом характера, сроков и объема специальных аудиторских процедур, необходимых для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств того, что бухгалтерская и (или) финансовая отчетность не содержит существенных искажений в связи с экологическими вопросами.

В основе социальных функций каждой организации, как правило, существует понимание того, что ее деятельность оказывает прямое или косвенное влияние на общество. Более того, отдельные компании в процессе реализации своих функций и задач целенаправленно ищут возможность наладить эффективное сотрудничество с партнерами по бизнесу, а также с государством и гражданским обществом. Подобный подход позволяет снизить коммерческие риски, существенно улучшить репутацию организации, получить новых лояльных потребителей, увеличить эффективность труда специалистов, но главное – сделать бизнес более конкурентоспособным.

Таким образом, социально ответственное поведение компании дает ей возможность достичь серьезных успехов в долгосрочном планировании деятельности. В результате перед современной организацией появляется новая проблема в виде социальной ответственности, которую следует учитывать при построении планов. Причина в том, что наличие социальных обязательств

требует от организации расширения ее функций, что, в свою очередь, предполагает не просто производство, удовлетворяющее запросы потребителей, а создание продукции, изменяющей саму среду существования потребителя в сторону большего комфорта и удобства.

### **В.3. Нормативная база. Роль бухгалтеров и аудиторов в обществе и бизнесе. Анализ случаев социальных и экологических неудач. Социально-экологический учет**

Возникновение среди широкого круга заинтересованных лиц озабоченности результатами и последствиями экологической деятельности экономических субъектов обусловило необходимость формирования массива экологической информации и стало основой для возникновения и развития экологического учета.

В связи с тем, что экологическая деятельность характеризуется не только финансово-хозяйственными показателями, предлагаем выделять в составе объектов экологического учета две группы:

- 1) объекты бухгалтерского учета, связанные с экологической деятельностью;
- 2) объекты – антропогенные экологические факторы.

В свою очередь объекты бухгалтерского учета, связанные с экологической деятельностью, можно разделять на группы, отражающие традиционное представление о двойственном характере предоставляемой информации об объектах бухгалтерского учета (см. рисунок). К активам, связанным с экологической деятельностью, относятся долгосрочные активы (нематериальные активы, результаты исследований и разработок, основные средства и др.) и краткосрочные активы (отходы, запасы, используемые в процессе эксплуатации основных средств экологического назначения и др.).

Доходы от экологической деятельности могут представлять собой доходы от продажи энергии, отходов, предоставления в пользование основных средств экологического назначения, оказания услуг лабораторий и др.

Под фактами экологической жизни следует понимать сделки, события, операции, способные повлиять на состояние экологических активов, экологические доходы и расходы, источники финансирования экологической деятельности, а также антропогенное воздействие на окружающую среду.

### **В.4. Анализ сложных и неоднозначных ситуаций**

Действия специалиста в сложной этической ситуации зависят от множества факторов: осознание этической составляющей ситуации, компетентность и опыт работы, принадлежность к определенной школе консультирования, соотношение

эмоционального и рационального начала в восприятии ситуации, идентичность профессионала, нравственные установки и личные моральные убеждения, понимание полимотивированности и противоречия мотивов, предшествующих решению, толерантность к неопределенности, организационно-коммуникативные навыки, необходимые для реализации решения.

Существуют различные модели принятия решения в сложных этических ситуациях:

— алгоритмы, построенные на соблюдении норм профессиональной этики, описанных в кодексах (деонтологический подход);

— пошаговые модели решения этически сложных ситуаций (универсальные и ориентированные на решение этических дилемм определенного вида);

— модели, описывающие особенности принятия решения консультантом в этически сложной ситуации, обусловленные стадией его профессионализации;

— ценностно-рефлексивный подход к принятию решения в трудных этических ситуациях и дилеммах.

Алгоритмы, построенные на четком соблюдении норм профессиональной этики, описанных в кодексах. Поведение профессионала, опирающегося на такие алгоритмы, основано этике долга и на таких суждениях, как «обязательно», «запрещено», «должен», «имеет/не имеет право». Большинство этических принципов формируются именно таким образом. Для определенного типа ситуаций этот алгоритм полезен.

Пошаговые модели решения этически сложных ситуаций.

Пошаговая модель решения этически сложных ситуаций (Haas & Malouf, 1989, Tymchuk, 1981, по статье Диянковой И.). Действия разворачиваются в следующей последовательности:

— определите, что проблема относится к области этики;

— обратитесь к уже имеющимся документам и руководствам, которые могут быть применимы к данной ситуации и содержать в себе механизмы для ее разрешения. Среди источников, чтение которых может помочь в принятии соответствующего решения, следует назвать: законы, которые регулируют профессию; данные исследований; общие работы по этической теории и процессу принятия этических решений. Информация от всех вовлеченных в ситуацию лиц должна быть получена в начале процесса. В этом процессе должны быть оценены и защищены права на конфиденциальность;

— рассмотрите по возможности все ситуации, которые могут влиять на ваше решение. Наиболее распространенная причина принятия неэффективных этических решений — неспособность объективно рассмотреть ситуацию ввиду имеющихся предрассудков, устоявшегося отношения к ситуации или личных нужд, искажающих восприятие проблемы. На данном этапе важно

проанализировать собственные установки и потребности, которые могут оказывать влияние на его объективность;

— оцените права, ответственность и уязвимость всех вовлеченных сторон;

— найдите несколько альтернативных решений. Не нужно фокусироваться на том, насколько этична каждая из возможностей. Вполне допустимо, если альтернативы включают такие решения, которые при дальнейшем рассмотрении могут оказаться бесполезными, рискованными, не подходящими. Нулевое решение (ничего не предпринимать) также должно быть включено в число альтернатив;

— рассмотрите все возможные последствия каждого из решений. Последствия могут включать: экономические, психологические и социальные затраты; краткосрочные, настоящие и долгосрочные эффекты; время и усилия, необходимые для воплощения каждого из решений, включая любые имеющиеся ограничения; различные факторы риска. Важно задокументировать этот этап, что может оказаться полезным, если ваше решение будет подвергнуто сомнению другими;

— сделайте выбор;

— воплотите решение в жизнь, то есть разработайте конкретные шаги, преодолите отвлекающие моменты, неожиданные трудности, превзойдите усталость и фрустрацию.

## **ПРАКТИЧЕСКИЙ РАЗДЕЛ**

Практические занятия не предусмотрены учебным планом.

## РАЗДЕЛ КОНТРОЛЯ ЗНАНИЙ

### Вопросы к зачету по учебной дисциплине

1. Понятие профессиональной этики.
2. Регулирование этического поведения и системы профессиональных ценностей бухгалтеров. Международная федерация бухгалтеров (IFAC).
3. Профессиональные характеристики современного бухгалтера.
4. Кодекс профессиональной этики бухгалтеров.
5. Принципы этического поведения бухгалтеров.
6. Угрозы несоблюдения фундаментальных принципов.
7. Меры предосторожности.
8. Разрешение этических конфликтов.
9. Необходимый уровень квалификации бухгалтера.
10. Требования к профессиональному образованию бухгалтеров.
11. Профессиональные навыки бухгалтера.
12. Оценка профессиональных способностей и компетентности бухгалтера.
13. Кодекс профессиональной этики, принятый Международной федерацией бухгалтеров.
14. Основные принципы профессиональной этики аудиторов.
15. Цели, особенности и основные принципы деятельности аудитора.
16. Соблюдение профессиональных интересов аудиторов, их работодателей и общества.
17. Требования по назначению аудитора: возможность принятия предложения о сотрудничестве, смена аудитора клиентом.
18. Поддержание уровня профессиональной компетентности.
19. Требования по независимости при оказании профессиональных услуг.
20. Факторы угрозы независимости и возможности защиты.
21. Разрешение этических конфликтов с клиентами.

## ВСПОМОГАТЕЛЬНЫЙ РАЗДЕЛ

### Учебно-методическая карта учебной дисциплины

#### 1. для дневной формы получения высшего образования

Номер раздела, темы	Название раздела, темы	Количество аудиторных часов		Количество часов управляемой самостоятельной работы	Формы контроля знаний
		Лекции	Практические (семинарские) занятия		



1	Тема 1. Основы этики для специалистов по бухгалтерскому учету и финансам	1	-	-	О, Т, З
2	Тема 2. Концепции, теории, принципы и ценности	2	-	-	О, Т, З
3	Тема 3. Корпоративная, профессиональная и нормативная среда	2	-	-	О, Т, З
4	Тема 4. Профессиональная этика, руководство и саморегулирование	2	-	-	О, Т, З
5	Тема 5. Инструменты для принятия этических решений	2	-	-	О, Т, З
6	Тема 6. Этические угрозы и гарантии	2	-	-	О, Т, З
7	Тема 7. Социальные и экологические проблемы	1	-	-	О, Т, З
	Всего аудиторных занятий	12			

Условные обозначения:

З - зачет, Т- тесты, О – опрос .

### Информационно-методическая часть

#### Методические рекомендации по организации и выполнению самостоятельной работы студентов

Самостоятельная работа студентов организуется в соответствии с Положением о самостоятельной работе студентов (курсантов, слушателей), утвержденным Приказом Министерства образования Республики Беларусь от 27.05.2013 № 405.

Содержание и формы самостоятельной работы определяются магистрантами в соответствие с рекомендуемыми ее видами. Основными направлениями самостоятельной работы магистрантов являются:

- ознакомление с учебной программой дисциплины;
- ознакомление со списком рекомендуемой литературы по дисциплине (в целом и по ее разделам), изучение необходимой литературы по каждой теме;
- изучение и расширение лекционного материала преподавателя за счет специальной литературы, консультаций;
- подготовка к диагностическим формам контроля (тест, устный опрос, защита практической работы, др.);
- подготовка к зачету.

Самостоятельная работа контролируется как самостоятельно магистрантом посредством выполнения тестов, так и преподавателем путем устных опросов на лекционных занятиях, с помощью тестов.

### **Вопросы для самостоятельной работы**

1. Международные акты, определяющие этические правила профессионального бухгалтера и аудитора.
2. Профессиональная этика бухгалтерского персонала: поддержание репутации профессии, честность и добросовестность, объективность отношения с клиентами.
3. Отношения профессионального бухгалтера с руководителями организации, коллегами и подчиненными.
4. Порядок разрешения этических конфликтов
5. Дисциплинарные меры и порядок их применения.
6. Национальное правило аудиторской деятельности "Профессиональная этика лиц, оказывающих аудиторские процедуры".
7. Принципы профессиональной деятельности аудиторов Республики Беларусь.

### **Критерии оценки результатов учебной деятельности.**

Оценка знаний магистрантов производится по 10-балльной шкале. Для оценки знаний магистрантов используются критерии, утвержденные Министерством образования Республики Беларусь.

### **Перечень рекомендуемых средств диагностики знаний обучающихся.**

Для диагностики знаний обучающихся, полученных в результате освоения дисциплины «Профессиональная этика бухгалтера», могут использоваться следующее;

1. Устная форма оценки – устные ответы на практических занятиях, доклады на студенческих научно-практических конференциях, оценки по итогам деловых игр.
2. Письменная форма – тесты, контрольные опросы, индивидуальные задания, письменный зачет.
3. Письменно-устная форма – презентации, устная защита выполненных практических работ, оценка по модульно-рейтинговой системе.
4. Техническая форма – презентация докладов с использованием технических средств.

### **Список литературы**

#### **Основная литература**

1. Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants / IFAC, 2021. - 248 p.
2. Mintz, S. Ethical Obligations and Decision-Making in Accounting: Text and Cases / S. Mintz, R. Morris. I. McGraw-Hill. - 5nd Ed. - UK, 2020. - 146 p.

### **Дополнительная литература**

1. Brown, D. Accounting principles / D. Brown. - UK: Team FMR, 2013. - 300 p.
2. IAS 8 Accounting policies. Changes in Accounting Estimates and Errors / PricewaterhouseCoopers, - Moscow, 2016. - 19 p.

### **Интернет**

5. International Ethics Standards Board for Accountants [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.ifac.org/Ethics>
6. International Auditing and Assurance Standards Board [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.iaasb.org/>
7. Public Interest Oversight Board [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.ipiob.org/>