

## ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ И ЭТИКА КАК ФАКТОР ПОВЫШЕНИЯ ДОВЕРИЯ К ИНСТИТУТУ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА\*

Татьяна Михайловна КУЗЬМИНА

кандидат экономических наук, доцент кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ» (НГУЭУ),  
Новосибирск, Российская Федерация  
kuzmina\_tm@mail.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-3217-1782>  
SPIN-код: 1875-9498

### История статьи:

Получена 03.04.2018  
Получена в доработанном  
виде 18.04.2018  
Одобрена 23.04.2018  
Доступна онлайн  
15.06.2018

УДК 657.01  
JEL: M40, M41

### Ключевые слова:

бухгалтерский учет,  
перспективы развития  
бухгалтерской профессии,  
принципы этики,  
профессиональные  
ценности, кодекс этики

### Аннотация

**Предмет.** Профессиональное поведение бухгалтеров как причина падения доверия к институту бухгалтерского учета.

**Цели.** Обоснование значимости соблюдения основных этических принципов поведения бухгалтеров для восстановления доверия пользователей к данным учета и отчетности, выявление причин нарушения бухгалтерами кодекса этики и определение основных направлений деятельности профессионального сообщества, государства и самих бухгалтеров для устранения выявленных проблем.

**Методология.** В рамках исследования были использованы такие методы, как анализ и синтез, абстрагирование, систематизация, логическое обобщение.

**Результаты.** На современном этапе развития экономики России наблюдается «кризис доверия» к профессии бухгалтера, вызванный прежде всего нарушениями специалистами этических норм и пренебрежением профессиональными ценностями. Значительная часть российских бухгалтеров не знакома с содержанием кодекса этики и концептуальной моделью профессионального поведения, подавляющее большинство осознанно нарушает этические принципы, веря в свою безнаказанность и удовлетворяя интересы работодателя или заказчика. Выявленные причины несоблюдения требований кодекса этики позволяют определить меры по их устранению.

**Выводы.** Обеспечению соблюдения бухгалтерами основных этических принципов будут способствовать: формирование профессиональных ценностей и освоение концептуальной модели поведения бухгалтера на всех уровнях обучения (среднее профессиональное, высшее, дополнительное образование, повышение квалификации); совершенствование содержания национального кодекса этики профессиональных бухгалтеров путем его адаптации к российской практике и внедрение внутренних кодексов этики профессиональных организаций или бухгалтерских служб; создание механизма выявления неэтичного поведения бухгалтеров и внедрение действенной системы санкций за нарушения кодекса этики. Для реализации данных мероприятий на практике необходима выработка единой политики профессионального сообщества и государства, направленной на стимулирование заинтересованности в этическом поведении как у самих специалистов в сфере учета, так и у пользователей результатов их профессиональной деятельности.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

**Для цитирования:** Кузьмина Т.М. Профессиональные ценности и этика как фактор повышения доверия к институту бухгалтерского учета // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – Т. 21, № 6. – С. 626 – 638.  
<https://doi.org/10.24891/ia.21.6.626>

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

При этом внимание чаще всего акцентируется на такой причине сложившейся ситуации, как стремительное развитие цифровой экономики и, как следствие, автоматизации и роботизации учета. Обзор мнений о судьбах бухгалтеров, высказываемых специалистами – практиками, представителями финансовых ведомств и академическим сообществом представлен в работе О.Н. Волковой [1], которая приходит к неизбежному выводу о том, что «будущее профессии определяется современными тенденциями развития информационных технологий в бизнесе» [1, с. 31]. Рассуждая о перспективах бухгалтерской профессии в мире нестабильной экономики, Н.А. Каморджанова и А.А. Солоненко отмечают, что для выживания необходимо быть открытыми «для изменений, созданных большими объемами данных, облачными, мобильными и социальными платформами, и быть готовыми к вызовам, предъявляемым киберпреступностью, цифровым оказанием услуг и искусственным интеллектом» [2, с. 132].

Автором настоящей статьи уже доказывалось, что, несмотря на стремительную автоматизацию учетных процессов и неутешительные прогнозы относительно перспектив развития профессиональной деятельности, роботы не заменят бухгалтеров [3].

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» [4, с. 32]. 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 России 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

\* Автор выражает благодарность и признательность доктору экономических наук, заведующему кафедрой информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета ФГБОУ ВО «Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ» Павлу Петровичу БАРАНОВУ за замечания и рекомендации, высказанные в процессе подготовки данной статьи.

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. Так как бухгалтеры, это, прежде всего, люди с индивидуально сформировавшимися нравственными ценностями, нельзя ручаться, что каждый из них в проблемной ситуации поступит этично, не ущемив при этом чьи-либо интересы. Но допускать этого нельзя, так как, по словам А.А. Шапошникова, «лукавая, читай лживая, цифра может нанести вреда не меньше, чем неверный диагноз или фальшивое лекарство. К тому же, как показывает опыт, лукавая цифра, как правило, скрывает воровство, ложь, обман» [5, с. 49–50].

Таким образом, регулирование правил профессионального поведения бухгалтеров объективно необходимо. По мнению С.М. Бычковой и Е.Ю. Итыгиловой «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»<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Этика профессионального бухгалтера / Под ред. проф. С.М. Бычковой. 2-е изд., перераб. и доп. М.: БИНФА, 2011. 160 с.

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»<sup>2</sup>.

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 [3, с. 65].

В таких ситуациях соблюдение норм профессиональной этики является неотъемлемым условием формирования профессионального суждения бухгалтера. М.Л. Пятов и И.А. Смирнова отмечают, что «идея профессионального суждения в бухгалтерском учете непосредственно связана с идеями профессиональной этики бухгалтера»<sup>3</sup>. С.В. Панкова и Е.В. Саталкина утверждают, что гарантией обеспечения объективности, независимости и профессионализма при вынесении суждения является соблюдение специалистом требований профессиональной этики [6, с. 15].

Необходимость регламентации правил профессионального поведения бухгалтеров привела к разработке кодекса этики, то есть свода таких правил. Морально-этические кодексы в той или иной форме существовали в разные времена и в разных частях света [7, с. 75].

<sup>2</sup> Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2004. 272 с.

<sup>3</sup> Пятов М.Л., Смирнова И.А. Применение МСФО: социальный аспект. URL: <http://buh.ru/articles/documents/14555/?tpl=print>

На современном же этапе на международном уровне общепринятым является Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров, первая редакция которого была опубликована в 1996 г. В последующем, в связи с изменениями, происходящими в мировой экономике, и развитием профессии бухгалтера, в данный документ неоднократно вносились изменения, усиливающие требование независимости. Кодекс этики Международной федерации бухгалтеров представляет собой свод этических требований и правил, предъявляемых к профессиональным бухгалтерам во всем мире.

Внедрением стандартов профессиональной этики бухгалтеров в различных странах занимаются национальные профессиональные бухгалтерские объединения, которые обязаны разработать национальный кодекс этики, не противоречащий международному документу, но при этом адаптирующий его под специфику собственного экономического уклада, исторические особенности и традиции страны, конкретизирующий этические правила поведения в различных ситуациях.

В России с учетом требований национального законодательства разработан и применяется Кодекс этики профессиональных бухгалтеров – членов Некоммерческого партнерства «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» (утвержден решением Президентского совета НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России», протокол № 10/16 от 24.11.2016). Но данный кодекс является обязательным для применения членами Некоммерческого партнерства «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России», для остальных же бухгалтеров он носит рекомендательный характер. Положения кодекса являются базовыми, поскольку не представляется возможным ввести этические требования, распространяющиеся на все ситуации и обстоятельства, с которыми могут столкнуться бухгалтеры в своей работе.

В свою очередь, в профессиональных бухгалтерских компаниях, а также бухгалтериях организаций разных сфер деятельности должны разрабатываться более

подробные внутренние кодексы профессиональной этики, предусматривающие типичные для конкретной организации ситуации.

Независимо от уровня документа, регулирующего правила профессионального поведения бухгалтеров, основные этические принципы едины: честность, объективность, профессиональная компетентность и должная тщательность, конфиденциальность, профессиональное поведение. В кодексе обобщаются возможные угрозы нарушения этических принципов, с которыми могут столкнуться бухгалтеры: угрозы личной заинтересованности, самоконтроля, заступничества, близкого знакомства, шантажа. Таким образом, данный документ регламентирует, как должен вести себя бухгалтер, с какими проблемами он может столкнуться, как поступать при возникновении этических конфликтов – тем самым описывается концептуальная модель поведения бухгалтера.

Но фактически установленные правила нарушаются значительной частью специалистов, что приводит к дискредитации профессии в целом. То, что этические принципы не являются определяющими в профессиональном поведении бухгалтера, доказывают не только исследования специалистов, например, И.Н. Санниковой и О.В. Феденевой [8], Т.В. Лесиной, Ю.С. Волковой [9], но и сама обыденность.

Проблему несоблюдения этических принципов можно охарактеризовать с двух сторон: с позиции мирового масштаба и на национальном уровне.

В современных экономических условиях, характеризующихся появлением новых финансовых технологий, вызванных финансовыми кризисами и необходимостью повышения деловой активности бизнеса, происходит преломление этических норм [10, с. 18]. В таком случае высококвалифицированные бухгалтеры, вырабатывая профессиональное суждение относительно методов учета новых операций (например, производных финансовых

инструментов) в рамках креативного учета, не нарушают профессиональных и технических стандартов и формально соблюдают кодекс этики, но фактически во многих случаях происходит завуалированная фальсификация отчетности с целью улучшения финансовых показателей. Это доказывают рассуждения о сущности креативного учета Я.И. Устиновой<sup>4</sup> и А.А. Шапошниковой [11], исследования интерпретаций креативного учета зарубежными и российскими авторами, проводимые П.П. Барановым<sup>5</sup> [12].

Таким образом, действия бухгалтера в рамках креативного учета рожают высокую угрозу заступничества, так как выработка методов учета производится исходя из интересов экономического субъекта, а не широкого круга пользователей данных отчетности.

Подобные ситуации нельзя отождествлять с осознанным нарушением бухгалтерами правил кодекса этики, их следует рассматривать как особую категорию проблем мирового масштаба, связанных с изменяющимися условиями ведения бизнеса, приспособлением к ним учета. Но в то же время с негативными проявлениями креативного учета, по мнению Г.В. Михайловой и Е.Б. Горловой, «невозможно бороться путем совершенствования нормативной базы учета и установления строгих правил отражения каждого факта хозяйственной деятельности. Меры защиты информации от нежелательных для пользователей искажений следует искать скорее в сфере профессиональной этики, нежели в области ужесточения нормативных предписаний» [10, с. 23–24].

<sup>4</sup> Устинова Я.И. Креативный учет: особенности развития в Российской Федерации // Формирование бухгалтерского суждения в посткризисном экономическом пространстве: Материалы IV межрегиональной научно-практической конференции преподавателей вузов, ученых, специалистов и аспирантов / Отв. ред. доцент М.В. Беллендир. Новосибирск: НГУЭУ, 2011. С. 297–304.

<sup>5</sup> Баранов П.П. Креативный учет: проблемы научной интерпретации и общественно-профессионального восприятия // Бухгалтерский учет и аудит: прошлое, настоящее и будущее: сб. науч. ст. по материалам региональной науч.-практ. конференции «Актуальные проблемы и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита»: в 2 ч. Ч. 2 / под ред. П.П. Баранова. Новосибирск: НГУЭУ, 2016. С. 13–30.

В российском масштабе несоблюдение этических принципов имеет в большинстве случаев иные корни и причины. Перечислим основные из них.

1. Бухгалтеры не знают о существовании кодекса этики, либо не знакомы с его содержанием. Такие специалисты, скорее всего, не осознают весь набор принципов и правил, необходимых для соблюдения, не занимаются систематическим выявлением угроз нарушения этических принципов, не имеют в арсенале комплекса мер предосторожности. Очевидно, что многие действия они предпринимают интуитивно, что, однако, не гарантирует этического поведения во всех ситуациях профессиональной деятельности.
2. При условии знания требований кодекса этики у бухгалтеров отсутствует осознанное желание соблюдать основные этические принципы в своей профессиональной деятельности. Даже молодой бухгалтер, усвоивший принципы этики и нацеленный на неуклонное их исполнение, столкнувшись с реальностью, давлением со стороны, прежде всего, работодателя, и, понимая со временем, что окружающее его неэтичное поведение коллег практически не порицается со стороны профессионального сообщества, может опустить руки. В связи с этим для многих специалистов утрачивает смысл борьба с угрозами нарушения основных этических принципов.
3. Часть требований кодекса этики практически нереальна с точки зрения их исполнения в условиях российской действительности. В нарушении положений кодекса этики в большинстве случаев заинтересованы сами пользователи профессиональных услуг или работодатели. И тогда этическое поведение бухгалтера просто не востребовано. К огромному сожалению, приходится сознавать, что «принципиальный» бухгалтер в России – это фактически безработный бухгалтер.

Российская действительность характеризуется противоречиями в различных областях жизни,

моральные ценности, сформированные российским обществом, часто оказываются в реальном рассмотрении антиценностями. Например, большинство руководителей и собственников хозяйствующих субъектов в качестве мерила профессиональной компетентности бухгалтеров рассматривают их способность минимизировать налогооблагаемую базу и сумму уплачиваемых налогов, в том числе незаконными способами. Таким образом, потенциальные работодатели и клиенты предъявляют к бухгалтерам требования, выполнение которых изначально противоречит принципам профессиональной этики [13, с. 9].

Хочется отметить, что если бы большинство бухгалтеров, вопреки требованиям пользователей их услуг, руководствовались своей совестью и следовали принципу «Не соучаствуй!», провозглашенному в работе А.А. Шапошникова «Пространство совести бухгалтера» [14, с. 27], то работодатели и клиенты были бы со временем вынуждены изменить свое отношение к профессии. На практике же запросы на неэтичное поведение на протяжении многих последних лет находят у бухгалтеров отклик, в связи с чем утрачивается их истинная социальная роль, заключающаяся в повышении благосостояния общества.

По мнению А.А. Шапошникова, «настоящая действительность свидетельствует о том, что у предпринимателей новой России другие ценности, их капиталы либо направляются в оффшоры, либо направляются на личное потребление, и при этом бухгалтер и аудитор в реализации схем оттока капиталов играют ключевые роли» [15, с. 66].

Таким образом, именно российская действительность, которая характеризуется низкоэтичным характером устройства социально-экономической системы, приводит к тому, что бухгалтер, изучивший кодекс этики и понимающий необходимость его

применения, на практике не может или не желает соблюдать его нормы.

Опишем основные направления решения проблемы несоблюдения кодекса этики для бухгалтеров в России.

Причиной «этической необразованности» можно считать пробелы в образовательных программах, недостаточное внимание, уделяемое вопросам этики, в рамках профессионального обучения бухгалтеров. Изучение кодекса этики должно осуществляться в образовательном процессе наряду со специальными учетными дисциплинами, начиная со среднего профессионального образования, вузов, продолжая в дополнительной системе образования и аттестации бухгалтеров, в рамках повышения квалификации. В процессе обучения бухгалтеров необходимо возвращать и воспитывать профессиональные ценности, вырабатывать навыки формирования модели профессионального поведения.

Практика показывает, что большинство российских бухгалтеров впервые знакомятся с кодексом профессиональной этики на ступенях послевузовского профессионального образования – на этапе аттестации профессиональных бухгалтеров, так как изучение норм кодекса этики необходимо при подготовке к сдаче экзаменов на получение аттестата профессионального бухгалтера. Но допуск к аттестации предполагает наличие у претендентов определенного практического опыта, который они в таком случае нарабатывают, не принимая во внимание этические правила профессионального поведения, либо соблюдая их интуитивно.

И.Н. Санникова замечает, что попытка взрастить профессиональные этические ценности на этапе предквалификационной подготовки специалистов проблематична, так как в человеке уже определились его основные морально-нравственные качества и процесс воспитания взрослого человека всегда очень сложный [16, с. 22]. Начинать нужно гораздо раньше, в период обучения студентов и профессионального становления молодых специалистов.

При этом следует отметить, что теоретическое знакомство с положениями кодекса не достигнет желаемого результата. Необходимо анализировать и демонстрировать модели этического и неэтического поведения бухгалтеров, пути разрешения этических конфликтов на многочисленных практических примерах и ситуациях. Важно, чтобы каждый студент примерил на себя различные роли (как бухгалтера, так и работодателя, клиента, пользователя отчетности), что позволит не только понять, но и прочувствовать значимость норм профессиональной этики и реальные проблемы их соблюдения на практике. Это будет способствовать подготовке специалистов, способных не только технически вести бухгалтерский учет, но и работать при этом объективно и честно, с должным уровнем профессиональной компетентности и тщательности, что приведет к укреплению имиджа профессии бухгалтера в обществе.

Специфика российских проблем, связанных с нарушением бухгалтерами кодекса этики, заставляет задуматься о том, что не меньшее внимание необходимо уделять нравственному воспитанию специалистов других сфер экономической деятельности, чтобы пользователи бухгалтерских услуг сами демонстрировали и ценили этическое поведение в бизнесе. Только комплексный подход, реализующийся в изменении ценностных установок и линий поведения не только самих бухгалтеров, но и их работодателей и клиентов, приведет к положительному результату.

В рамках создания реальных условий для соблюдения кодекса этики профессиональных бухгалтеров в России следует проводить работу по совершенствованию его содержания, прежде всего, в плане адаптации текста к российской терминологии и практике бухгалтерского учета. По мнению Н.А. Миславской, «кодекс не есть дань моде, он является гарантом и инструментом самосохранения профессиональной идентичности, а потому заслуживает пристального изучения, переосмысления, совершенствования отдельных положений и

повсеместного внедрения в практику» [17, с. 55].

Важным направлением в рамках работы по практическому применению положений кодекса этики является их конкретизация путем разработки внутренних корпоративных кодексов этики в каждой профессиональной организации и бухгалтерской службе. Дело в том, что конкретные методики и критерии оценки значимости угроз нарушения основных этических принципов в международном или национальном кодексе отсутствуют. Чаще всего такая оценка производится интуитивно, когда специалистом уже наработан опыт, и он сталкивался с различными последствиями тех или иных обстоятельств, признаваемых угрозами.

Начинающим же бухгалтерам оценить значимость возникающих угроз крайне сложно. Поэтому необходимо регламентировать внутренние правила профессионального поведения, детализирующие базовые этические правила и нормы с учетом специфики выполняемых бухгалтером работ или оказываемых услуг, запросов руководства, круга клиентов, сложившейся практики взаимодействия сотрудников, подходов к решению возникающих проблем. Внутренние правила поведения в конкретных профессиональных организациях или бухгалтериях должны предусматривать для своих сотрудников максимально возможное количество вариантов поведения, конкретных руководств к действию, примеров. Именно это существенно повысит их практическую значимость.

Для того чтобы сделать применение кодексов этики более реальным на практике, а также создать заинтересованность в этическом поведении у самих бухгалтеров, в стране должны существовать условия, при которых общество, пользователи бухгалтерских услуг не будут чинить препятствий для соблюдения кодекса этики, а, напротив, продемонстрируют поддержку этического поведения специалистов. Этическое поведение должно быть востребованным обществом и поощряться им же (например, в виде оказания доверия при выборе на рынке труда и услуг), тогда как

нарушение кодекса этики должно заслуживать порицания (а не одобрения и провоцирования). Как раз такой реакции в российском обществе не хватает.

В данном случае проблема глубока, она лежит в формировании общих морально-этических ценностей россиян. В силах государства и профессионального бухгалтерского сообщества создание у людей уверенности в том, что их реакция (на неэтичное поведение специалистов в частности) будет иметь ответную реакцию в виде наказаний (так как зачастую люди не предпринимают каких-либо действий по пресечению неэтичного поведения, безнадежно понимая, что они ни к чему не приведут).

Соблюдению бухгалтерами кодекса этики должна также способствовать разработка действенной системы санкций за нарушение его принципов. Так как пока не будет четких установок относительно того, какие санкции последуют за определенные нарушения положений кодекса, представители профессионального сообщества будут допускать нарушения, надеясь на безнаказанность.

Фактически в настоящее время преднамеренное несоблюдение членом Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России норм кодекса этики профессиональных бухгалтеров может повлечь проведение внешней проверки его поведения и в случае выявления нарушений этических норм введение санкций вплоть до исключения из членов Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России.

Но при этом следует помнить, что нарушение основных этических принципов может быть связано с возникновением других видов ответственности: уголовной, административной, материальной и повлечь применение санкций в соответствии с Трудовым кодексом РФ, Уголовным кодексом РФ, Кодексом РФ об административных правонарушениях. Данные виды санкций включают различные группы мер – от расторжения трудового договора с

бухгалтером по инициативе работодателя и наложения административного штрафа до лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью и лишения свободы.

Но установление санкций само по себе не будет способствовать соблюдению принципов кодекса этики, так как необходимой составляющей действенной системы наказаний является выявление нарушений. В настоящее время механизм выявления, отслеживания и сообщения информации о неэтичном поведении бухгалтеров не отлажен. Следствием этого является минимальное число фактов применения предусмотренных законодательством мер наказания.

Работа по выявлению и расследованию этических нарушений должна осуществляться действующим в рамках Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России Комитетом по членству и профессиональной этике. Но и внутри бухгалтерских компаний и бухгалтерских служб должны назначаться лица, ответственные за контроль соблюдения кодекса этики. Кроме того, самих бухгалтеров следует обязывать сообщать о ставших им известными фактах нарушения профессиональных этических правил поведения путем закрепления данной обязанности в кодексе этики или внутренних корпоративных правилах поведения.

Выявление фактов нарушения кодекса этики будет производиться чаще, если бухгалтер будет четко понимать, куда или кому он должен сообщить о ставшем известным факте, а также, если у специалиста будет уверенность в том, что нарушение расследуют и виновный понесет наказание.

Для общественности демонстрацией «ответной реакции» профессионалов на требования потребителей их услуг служит обнародование информации о разбирательствах фактов неэтичного поведения бухгалтеров, о дисциплинарном и апелляционном производстве. Но практика показывает, что из публично представленных Институт профессиональных бухгалтеров и



аудиторов России данных не представляется возможным получить информацию о выявлении нарушений кодекса этики, их количестве и характере, это дает понять, что механизм выявления неэтичного поведения не работает. Тогда как уверенность общества в том, что несоблюдение этических требований, предъявляемых к бухгалтерам и аудиторам, станет предметом расследования и в необходимых случаях будут приняты дисциплинарные и иные меры ответственности – в интересах самого профессионального сообщества.

По мнению И.Н. Санниковой, именно гласность и общественное осуждение фактов неэтичного поведения способствуют «переводу общепринятых профессиональных этических принципов во внутренние установки, личные убеждения отдельного специалиста» [16, с. 20].

Описанные в работе пути решения проблем не приведут к их полному устранению в нашей стране, пока не будет осуществляться

комплексная работа по обеспечению соблюдения норм кодекса этики – со стороны профессионального сообщества, со стороны государства, и, что немаловажно – внутренняя, личностная работа самого бухгалтера. Кроме того, большинство усилий будет бесплодным до тех пор, пока пользователи профессиональных услуг бухгалтера – прежде всего работодатели и клиенты, а также общественность в целом, не начнут предъявлять реальных требований к этическому поведению специалистов.

Только совместными действиями всех заинтересованных сторон можно со временем восстановить уверенность в честности, объективности и компетентности бухгалтеров и тем самым повысить доверие к институту бухгалтерского учета в целом, доказав, что международный герб бухгалтеров совершенно справедливо содержит девиз, отражающий сущность профессии: «Science – Conscience – Independance!», что означает «Наука – Совесть – Независимость!».

### Список литературы

1. Волкова О.Н. О будущем (бухгалтерского) учета – профессии и академической дисциплины // *Аудиторские ведомости*. 2017. № 5-6. С. 31–42.
2. Каморджанова Н.А., Солоненко А.А. Тенденции развития бухгалтерской профессии в мире нестабильной экономики // *Аудиторские ведомости*. 2017. № 1-2. С. 120–133.
3. Кузьмина Т.М. К вопросу о векторах развития профессиональной бухгалтерской практики // *Аудиторские ведомости*. 2017. № 4. С. 62–77.  
URL: <http://xn----7sbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/24552>
4. Лимперг Т., Баранов П.П., Шапошников А.А., Аманжолова Б.А. и др. Теория вдохновленного доверия или социальная ответственность аудитора / пер. с англ. и ред. П.П. Баранова. М.: Аудитор, 2017. 191 с.
5. Шапошников А.А. Этические координаты профессии бухгалтера и аудитора // *Идеи и идеалы*. 2016. Т. 1. № 3. С. 49–62. URL: <https://doi.org/10.17212/2075-0862-2016-3.1-49-62>
6. Панкова С.В., Саталкина Е.В. Профессиональное суждение бухгалтера: неопределенность, риски и этические требования // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. № 27. С. 10–16. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/professionalnoe-suzhdenie-buhgaltera-neopredelennost-riski-i-eticheskie-trebovaniya>
7. Шапошников А.А. Нравственные начала профессии бухгалтера и аудитора // *Аудиторские ведомости*. 2015. № 8. С. 75–84. URL: <http://xn----7sbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/13543>
8. Санникова И.Н., Феденева О.В. К вопросу о кадрах в процессе реформирования бухгалтерского учета в Российской Федерации // *Международный бухгалтерский учет*. 2014.

- № 2. С. 35–41. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-o-kadrah-v-protssesse-reformirovaniya-buhgalterskogo-ucheta-v-rossiyskoy-federatsii>
9. Лесина Т.В., Волкова Ю.С. Профессиональная этика бухгалтера. Теоретическая и практическая плоскость // *Управленческий учет*. 2015. № 9. С. 61–69.
10. Михайлова Г.В., Горлова Е.Б. Этические аспекты современных бухгалтерских проблем // *Международный бухгалтерский учет*. 2016. № 18. С. 18–32.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/eticheskie-aspekty-sovremennyh-buhgalterskih-problem-1>
11. Устинова Я.И., Шапошников А.А. Креативный учет: творческий подход или откровенное мошенничество? // *ЭКО*. 2011. № 11. С. 174–181.
12. Баранов П.П. Креативный учет в контексте концепции достоверного и добросовестного взгляда: pro et contra // *Международный бухгалтерский учет*. 2017. № 1. С. 16–34.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kreativnyy-uchet-v-kontekste-kontseptsii-dostovernogo-i-dobrosovestnogo-vzglyada-pro-et-contra>
13. Кузьмина Т.М. Проблемы этического регулирования профессиональной деятельности аудиторов в России // *Аудиторские ведомости*. 2016. № 5. С. 4–18.
14. Шапошников А.А. Пространство совести бухгалтера // *Инновационное развитие экономики*. 2013. № 3. С. 25–27.  
URL: [http://www.ineconomic.ru/sites/default/files/field\\_print\\_version/archive-3-15-13.pdf](http://www.ineconomic.ru/sites/default/files/field_print_version/archive-3-15-13.pdf)
15. Шапошников А.А., Баранов П.П., Устинова Я.И. Этические регулятивы в истории бухгалтерского учета и аудита: монография. Новосибирск: НГУЭУ, 2016. 176 с.
16. Санникова И.Н. Кодекс этики и профессиональные ценности бухгалтера // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2006. № 1. С. 18–23.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kodeks-etiki-i-professionalnye-tsennosti-buhgaltera>
17. Миславская Н.А. Психологические аспекты в профессиональной деятельности бухгалтера // *Аудитор*. 2016. Т. 2. № 6. С. 50–56. URL: <https://doi.org/10.12737/20318>

### Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

## PROFESSIONAL VALUES AND ETHICS AS A FACTOR OF INCREASING CONFIDENCE IN THE INSTITUTION OF ACCOUNTING

Tat'yana M. KUZ'MINA

Novosibirsk State University of Economics and Management (NSUEM), Novosibirsk, Russian Federation  
kuzmina\_tm@mail.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-3217-1782>

### Article history:

Received 3 April 2018  
Received in revised form  
18 April 2018  
Accepted 23 April 2018  
Available online  
15 June 2018

**JEL classification:** M40,  
M41

**Keywords:** accounting,  
prospects, profession,  
principles, ethics, professional  
values, code of ethics

### Abstract

**Importance** This article considers the issue of professional conduct of accountants as one of the reasons of the decline of trust to the institution of accounting.

**Objectives** The article aims to substantiate the importance of compliance with the basic ethical principles of accountants' conduct in order to restore user confidence in accounting and reporting data, identify the reasons of violation of the code of ethics by accountants and define basic lines of activity of the professional community, the State, and accountants themselves to eliminate the revealed problems.

**Methods** For the study, I used the methods of analysis and synthesis, abstraction, systematization, and logical generalization.

**Results** The article reveals the reasons of non-compliance with the requirements of the code of ethics by accountants, which allows determining the measures for their elimination.

**Conclusions** A number of activities that require the development of a common policy of the professional community and the State will contribute to ensuring that accountants adhere to the basic ethical principles.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

**Please cite this article as:** Kuz'mina T.M. Professional Values and Ethics as a Factor of Increasing Confidence in the Institution of Accounting. *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 6, pp. 626–638.  
<https://doi.org/10.24891/ia.21.6.626>

### Acknowledgments

I express my profound gratitude and appreciation to Pavel P. BARANOV, Doctor of Economics, Professor, Head of the Department of Information and Analytical Support and Accounting of the Novosibirsk State University of Economics and Management, for the valuable advice and comments on the article.

### References

1. Volkova O.N. [Some notes on the future of accounting as a profession and an academic discipline]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2017, no. 5-6, pp. 31–42. (In Russ.)
2. Kamordzhanova N.A., Solonenko A.A. [Trends in the development of the accounting profession in the world of unstable economy]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2017, no. 1-2, pp. 120–133. (In Russ.)
3. Kuz'mina T.M. [To the question about the vectors of development of professional accounting practices]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2017, no. 4, pp. 62–77.  
URL: <http://xn----7sbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/24552> (In Russ.)

4. Limperg Th., Baranov P.P., Shaposhnikov A.A., Amanzholova B.A. et al. *Teoriya vdokhnovlennogo doveriya ili sotsial'naya otvetstvennost' auditora* [The theory of inspired confidence or the social responsibility of the auditor]. Moscow, Auditor Publ., 2017, 191 p.
5. Shaposhnikov A.A. [Ethical profession coordinates of accountants and auditors]. *Idei i idealy = Ideas and Ideals*, 2016, vol. 1, no. 3, pp. 49–62. (In Russ.)  
URL: <https://doi.org/10.17212/2075-0862-2016-3.1-49-62>
6. Pankova S.V., Satalkina E.V. [Accountant's professional judgment: uncertainty, risk, and ethics]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2013, no. 27, pp. 10–16.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/professionalnoe-suzhdenie-buhgaltera-neopredelennost-riski-i-eticheskie-trebovaniya> (In Russ.)
7. Shaposhnikov A.A. [Moral principles of accountant and auditor professions]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2015, no. 8, pp. 75–84.  
URL: <http://xn---7sbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/13543> (In Russ.)
8. Sannikova I.N., Fedeneva O.V. [Staff issues in accounting reforming in the Russian Federation]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2014, no. 2, pp. 35–41.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-o-kadrah-v-protssesse-reformirovaniya-buhgalterskogo-ucheta-v-rossiyskoy-federatsii> (In Russ.)
9. Lesina T.V., Volkova Yu.S. [Professional ethics of accountants. The theoretical and practical level]. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*, 2015, no. 9, pp. 61–69. (In Russ.)
10. Mikhailova G.V., Gorlova E.B. [Ethical considerations of contemporary accounting problems]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2016, no. 18, pp. 18–32.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/eticheskie-aspekty-sovremennyh-buhgalterskih-problem-1> (In Russ.)
11. Ustinova Ya.I., Shaposhnikov A.A. [Creative accounting: a creative approach or frank fraud?]. *EKO = ECO*, 2011, no. 11, pp. 174–181. (In Russ.)
12. Baranov P.P. [Creative accounting in the context of True and Fair View concept: Pro et contra]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2017, no. 1, pp. 16–34.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kreativnyy-uchet-v-kontekste-kontseptsii-dostovernogo-i-dobrosovestnogo-vzglyada-pro-et-contra> (In Russ.)
13. Kuz'mina T.M. [Problems of ethical regulation of professional activities of auditors in Russia]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2016, no. 5, pp. 4–18. (In Russ.)
14. Shaposhnikov A.A. [The space of accountants conscience]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of the Economy*, 2013, no. 3, pp. 25–27. URL: [http://www.ineconomic.ru/sites/default/files/field\\_print\\_version/archive-3-15-13.pdf](http://www.ineconomic.ru/sites/default/files/field_print_version/archive-3-15-13.pdf) (In Russ.)
15. Shaposhnikov A.A., Baranov P.P., Ustinova Ya.I. *Eticheskie regulyativy v istorii bukhgalterskogo ucheta i audita: monografiya* [Ethical regulations in the history of accounting and auditing: a monograph]. Novosibirsk, NSUEM Publ., 2016, 176 p.
16. Sannikova I.N. [Code of Ethics and professional values of the accountant]. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in Budgetary and Non-*

*Commercial Organizations*, 2006, no. 1, pp. 18–23. URL:

<https://cyberleninka.ru/article/n/kodeks-etiki-i-professionalnye-tsennosti-buhgaltera> (In Russ.)

17. Mislavskaya N.A. [Psychological aspects in professional activities of an accountant]. *Auditor*, 2016, vol. 2, no. 6, pp. 50–56. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.12737/20318>

### **Conflict-of-interest notification**

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.