

УДК 657

*Миславская Н.А., доктор экономических наук,  
доцент, профессор Департамента учета, анализа и аудита  
федерального государственного образовательного  
бюджетного учреждения высшего образования  
«Финансовый университет при Правительстве Российской  
Федерации»  
Россия, г. Москва*

## **ДРЕВНЕЕ ЭТИЧЕСКОЕ ЗНАНИЕ И ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА БУХГАЛТЕРА**

*Аннотация. Статья посвящена проблеме совершенствования Кодекса этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Первоэлементом выводов автора является убежденность в необходимости ориентации на философский подход, соблюдение в профессиональной этике основ научности этики как знания. В результате предлагаются конкретные методологические подходы, направленные на принятие бухгалтерскими работниками обязанности действовать в общественных интересах.*

*Ключевые слова: кодекс этики профессиональных бухгалтеров, Сократ, Платон, майевтика.*

*Mislavskaya N.A, Doctor of Economics,  
Associate Professor, Professor of Accounting, Analysis and Audit  
Department  
Federal state educational  
Budgetary institution of higher education  
"Financial University under the Government of the Russian Federation"  
Russia, Moscow*

## **ANCIENT ETHICAL KNOWLEDGE AND PROFESSIONAL ETHICS OF THE ACCOUNTANT**

*Annotation. The article is devoted to the problem of improving the Code of Ethics for professional accountants and auditors. The first element of the author's conclusions is his belief in the need to focus on the philosophical approach, observance in the professional ethics of the fundamentals of the scientific character of ethics as knowledge. As a result, specific methodological approaches are proposed, aimed at the acceptance by accounting officers of the duty to act in the public interest.*

*Keywords: Code of Ethics for Professional Accountants, Socrates, Plato, Mayevtika.*

С философской точки зрения, в основу этического поведения индивидов положено два источника: внутренний, под которым мы сегодня понимаем концепт совести, и внешний – являющийся совокупностью правил и законов общества. Первоначально, в древние времена, религиозная мораль являлась единственной детерминантной социального поведения, именно ее установкам повиновалось человечество.

О выделении этики в отдельную науку можно говорить с того момента, когда люди осознали значимость собственной мыслительной деятельности в формировании обычаев, религии и права. Этика, как раздел философского знания, демонстрирует себя посредством сохранившихся документальных свидетельств рассуждений, обоснования и необходимости соблюдения нравственных поведенческих норм. Происходит этот процесс именно в Древней Греции, где вопросами морали занимались не жрецы различных культов, а свободные граждане, частные лица. Именно эти люди (пионерами в этом отношении являются софисты), выделили этику в отдельную профессиональную деятельность, основываясь на выводах о служении действующего права организованному обществу. Однако, софисты не учитывали особенности человеческой психологии, что привело к абсурдному противоречию интересов индивида и социума: «нет никаких нравственных норм, так как каждый человек следует лишь своему

удовольствию и своим интересам» [4, с. 21]. Последнее утверждение заслуживает особого внимания, так как, поведенческие акты, как древних, так и современных людей управляются двумя типами отношений: «отношением естественного эгоизма, обеспечивающим выживание индивида – инстинкт самосохранения, и отношением естественного альтруизма, обеспечивающим выживание вида (группы, популяции), - инстинкт сохранения рода» [5, с. 31]. Возникающее противоречие между индивидуализмом и общественными интересами является причиной всех пороков и нарушения этических норм.

Именно последнее обстоятельство погубило знаменитого древнегреческого философа, основоположника этики как знания, Сократа (399-469 гг. до н.э.). Ученый полагал высшей добродетелью знание и рассматривал в качестве меры всех вещей не отдельного человека, а человека как часть общества. Его посыл современникам и потомкам заключался в том, что существование науки и ее постулатов возможно лишь потому, что истина – это то, что справедливо для всех. «Если бы для одного  $2 \times 2$  было равно 4, для другого – 5, для третьего – 6, не было бы математики. То же самое и в сфере морали» [4, с. 43]. Однако, для тотального господства этических законов поведения в социуме, необходимо, чтобы их знание не насаждалось насильственным путем. Сократ считал основой каждого человека добродетель и полагал, что для ее эмпирического проявления индивид должен приложить определенные усилия, направленные на самопознание. Философ разработал методiku самостоятельного приведения людей к истине посредством искусства спора. Она основана на том убеждении, что истину нельзя внушить, ее можно лишь познать. Следовательно, организуя спор, дискуссию определенным образом, можно рационально направить мысли человека на раскрытие конкретных, общепринятых непреложных аксиом. Сократ полагал, что подобный путь «истинопознания» гарантирует «одинаковость» поведения всех членов

общества, отсутствие конфликтов и войн. Философ говорил, что никогда, никого и ничему не учил, а лишь разрешал задавать вопросы себе и сам задавал вопросы окружающим. Описанная методика познания известна под названием «майевтика».

Таким образом, Сократ полагал, что законы этики формируются на основе общественной благодетели: благо не то, что кажется благом для одного, а то, что является благом для общества; хорошо не то, что хорошо для одного, а то, что хорошо для общества. Данный постулат является основной идеей сообщества профессиональных бухгалтеров и аудиторов России. Он нашел свое непосредственное отражение в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров (Кодекс этики) – членов НП «ИПБ России», утвержденном решением Президентского Совета НП «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» 12 декабря 2012 года. Здесь, в разделе «Общие положения» говорится: «Отличительной особенностью профессионального бухгалтера, как специалиста, является признание и принятие на себя обязанности действовать в общественных интересах. Поэтому ответственность профессионального бухгалтера не исчерпывается исключительно удовлетворением потребностей отдельного заказчика услуг или работодателя» [2]. Однако, практическое применение этого наиважнейшего документа сегодня вызывает ряд затруднений, что обосновывается двумя причинами.

Во-первых, это естественный эгоизм, о котором уже говорилось. Он проявляется в том, что в эпоху расцвета идеологии потребления, интересы заинтересованных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности искажаются до противоположного по своей сути смысла. Так, владельцы компаний (акционеры и учредители), исходя из общественных интересов, должны быть заинтересованы в расширении масштабов деятельности организаций, повышении производственных показателей, увеличении

рабочих мест, повышении социальной защищенности сотрудников. Чаще всего, их интерес направлен только на повышение показателя прибыльности, с целью повышения размера получаемых дивидендов. Подобные интересы преследует и высший менеджмент экономических субъектов, так как размер получаемого им вознаграждения (тринадцатая заработная плата, бонусы) напрямую зависит от номинального показателя прибыли отчетного периода. О показателях реального развития сектора экономики на данном уровне вертикали управления и власти говорить не приходится.

Для работников бухгалтерских служб не секрет, что размер отражаемой в бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности прибыли может варьироваться, что достигается определенным выбором альтернативных учетных методик, рекомендуемых Международными стандартами финансовой отчетности и разрешенных сегодня к применению Положениями по бухгалтерскому учету. Таким образом, профессиональный бухгалтер априори сталкивается с проблемой конфликта интересов общества и собственников организаций, являющихся заказчиками услуг или непосредственными работодателями.

Во-вторых, приверженность и преклонение Сократа перед законом, оказались несостоятельными. Афиняне, в лице верховного суда, пришли к выводу, что философ, распространяя свои идеи, «не признает богов, которых признает город, и вводит других, новых богов. Обвинялся он и в развращении молодежи. Требуемое наказание - смерть» [7, с. 505]. Сократ, отождествивший мнение суда с законом и истиной, стремясь доказать свои убеждения, принял вердикт суда и был отравлен. Но поступок философа никоим образом не подтвердил его взгляды, он скорее продемонстрировал его ученикам тот факт, что общество способно заблуждаться, оно не идеально, как не идеальны нормы и правила морали им порождаемые.

Иными словами, даже принятые и одобренные большинством законы, могут быть далеки от истины, как блага, носящего объективный характер.

Подобная ситуация складывается сегодня в отношении системы бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. В пункте 2 статьи 8 Федерального закона № 402-ФЗ от 06 декабря 2011 г. «О бухгалтерском учете» говорится: «Экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами». В свою очередь, национальные стандарты по бухгалтерскому учету формируются в соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 06.03. 1998 г. № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности». Основной целью данного общенормативного документа является отнюдь не ориентация национальной системы бухгалтерского учета на информационные потребности российского социума. Главные задачи – сформировать систему учетных стандартов, ориентированных на интересы, в первую очередь, инвесторов; увязать процесс реформирования учетной системы с тенденциями гармонизации на международном уровне; оказывать методическую помощь организациям в понимании и внедрении реформируемой модели бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако, подобные установки не отражают интересов российского социума и не учитывают наших методических учетных традиций. Методологическая творческая составляющая вообще исключается, так как приоритет отдается Международным стандартам финансовой отчетности, которые являются наднациональным набором высококачественных документов, изначально предназначенных для сведения в единый формат бухгалтерской (финансовой) отчетности международных корпораций. Мнение наших ученых, (особенно если оно отличается от

конформистских взглядов большинства), в подобной ситуации будет игнорироваться.

Следовательно, Сократ был прав и не прав одновременно. Прав потому, что постулаты о приоритете социальных интересов не вызывают сомнения. Экономическая доктрина любой страны направлена на защиту интересов государства и общества, и система бухгалтерского учета должна генерировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность в достоверном формате. Заметим, что в данном вопросе мы исходим из того, что достоверность должна исключать собственную многовариантность, и только тогда имеет смысл говорить о сравнимости информационной составляющей бухгалтерского учета и принятии адекватных экономической ситуации управленческих решений.

Не прав был Сократ потому, что идеализировал отдельного индивида. В большинстве случаев, естественный эгоизм превалирует над естественным альтруизмом. Недаром акты последнего мы расцениваем сегодня как патриотизм или подвиг. Поэтому его подходы к достижению совершенства взглядов и поведения, основанные на перманентной работе над собой, не оправдали себя и для достижения понимания истинного блага большинством, очевидно, нужны другие методы.

И, прежде чем ответить на закономерный вопрос относительно методологического и методического подходов к формированию этических установок, считаем полезным упомянуть еще одного древнегреческого философа – Платона, который, являясь учеником Сократа, полагал, что добродетель, как нравственно-этическая категория, тождественна знанию.

Взгляды Платона интересны еще и тем, что, являясь, по сути, философом, он использовал в обосновании собственной теории кибернетический подход. Аккумулируя знания предшественников – Гераклита, Сократа, Демокрита, Пифагора, - он пришел к собственному

пониманию мироустройства и законов социума, основанных на этической идее блага. Добродетель, по Платону, основана на свойствах души, которые зависят от отношения этой души к миру идей, в частности, к идее блага. Душа структурирована на разумную, страстную и вожделенную составляющие. Триединство характерно и для государственного классового устройства: класс правителей и воинов; класс земледельцев; класс ремесленников. Здесь интересным является тот факт, что по прошествии двух тысячелетий, положения Платона не утратили своей актуальности. Следовательно, его этические воззрения могут быть взяты за основу для наших утилитарных, профессиональных идей.

Значительной заслугой Платона, в отношении эволюции этического знания, является осмысление человеческих и социальных добродетелей. Ученый полагал, что подобно трем частям души и трем составляющим государства, добродетель также имеет триединую структуру – мудрость, мужество и умеренность (впоследствии эти идеи будут развиты Аристотелем). Но для полноценного проявления обозначенных составляющих необходима их гармония, то есть целостность, сочетание и согласованность разнородных и даже противоположных элементов единой системы. Платон также мыслил «нравственное поведение необходимым продуктом познания» [3, с. 291].

Однако, Платоновский идеализм также несовершенен. Философ полагал стремление к благу, к истине, к уподоблению Богу естественным, присущим от рождения качеством каждого индивида. Он утверждал, что для того, чтобы поведение было нравственным, достаточно знания о том, что есть «хорошо» и что есть «плохо».

Используя, в качестве метода научного исследования, научное прогнозирование, экстраполируя полученные в отношении этического знания выводы, можно предположить наличие еще одной проблемы,

являющейся краеугольным камнем в вопросе предоставления достоверной информации системой бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Речь идет об отсутствии гармонии, то есть об отсутствии единства между тремя современными формами предоставления финансово-экономических данных – между бухгалтерским учетом, налоговым учетом и управленческим учетом. В данном случае мы говорим не об отдельных неточностях, связанных несогласованностью нормативных и правовых актов, регламентирующих учет в целом, а о наличии разных, порой несогласующихся принципов, положенных в основу функционирования вышеназванных видов учета. Напомним, что еще в недалеком прошлом, во времена существования Союза Советских Социалистических Республик, упомянутые информационные категории составляли единое целое, были полностью взаимоувязаны и единообразны, что обосновывалось научным, то есть философским подходом к структурированию системы предоставления учетных данных.

Сегодня научный подход уступил место утилитарному, порой ориентирующемуся на ежеминутные цели и потребности отдельного экономического субъекта, но не страны в целом. Профессиональная деятельность бухгалтерских работников и аудиторов, непосредственно связанная с формированием и представлением информации об экономических субъектах, для общества является наиболее значимой и одновременно уязвимой. Представители нашего профессионального сообщества имеют возможность самым непосредственным образом влиять на мнение аналитиков и управленцев различного уровня. Конечный результат деятельности работников бухгалтерских служб – бухгалтерская (финансовая) отчетность – может быть ориентирована либо на интересы конкретного лица (группы лиц), либо на интересы конкретного общества. Парадокс в том, что в первом случае говорить о ее достоверности мы не имеем права. Однако, если процедуры формирования информационных

потоков соответствуют всем требованиям соответствующего законодательства, аудиторское заключение будет положительным. Сложившаяся сегодня ситуация, позволяющая манипулировать методиками отражения хозяйственных операций, выбирая конкретную, на усмотрение главного бухгалтера, провоцирует наших коллег на нарушение принципов бухгалтерского учета, в частности, принципа непредвзятости интересов.

Анализируя опыт наших предшественников, и основываясь на убежденности о непреложной важности для выживания и развития общества этического поведения, приходим к выводу о повышении значимости профессиональной этики бухгалтерских работников. Однако, для разработки документа, учитывающего не только подходы и целевые установки Международной федерации бухгалтеров, положенные в основу функционирования современной редакции Кодекса этики, научному сообществу необходимо обсудить и выработать вопросы методологического характера, учитывающие философские подходы к обоснованию профессиональных этических принципов работников бухгалтерских служб.

Например, вполне справедливым будет ассоциировать Платоновскую мудрость со знанием в отношении бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. То есть для того, чтобы профессиональное поведение наших коллег в принципе могло рассматриваться как этическое, необходимо наличие определенной базы соответствующих знаний. Прежде всего, здесь речь идет не о «натаскивании» обучающихся на действующие сегодня методики организации и ведения бухгалтерского учета, а о Сократовской майевтике. Будущие специалисты должны иметь возможность сравнить эффективность использования (не только на теоретическом уровне, но и с практической точки зрения) различных методологических подходов, международных учетных систем, в отношении результатов представления данных бухгалтерской (финансовой) отчетности для одних и тех же

экономических ситуаций. Научность суждений студентов должна быть обеспечена соответствующей обоснованностью, непредвзятостью и независимостью от мнения большинства представителей профессионального сообщества, что исключит профессиональный конформизм.

Такая этическая категория благодетели как мужество, с интересующей нас точки зрения, представляет собой способность личности бухгалтера противостоять угрозам личной заинтересованности, угрозам самоконтроля, угрозам заступничества, близкого знакомства и шантажа, о которых говорится в Кодексе этики.

Концепт умеренности в этике подразумевает способность личности к самоконтролю и самоограничению во имя достижения определенной нравственной цели. Если под общей целью для российского общества понимать достижение экономической независимости и безопасности, то в основу Кодекса этики, (а, следовательно, и в систему национального бухгалтерского учета) должна быть положена физическая концепция сохранения капитала, что не будет противоречить Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). Последние допускают возможность выбора одной из двух концепций: финансовой или физической. Выбор зависит от целевых установок инвесторов капитала. Если их в большей мере интересует сохранение и преумножение номинальной величины вложенных ресурсов – выбирается финансовая концепция, согласно которой прибыль считается полученной только тогда, когда финансовая (денежная) сумма чистых активов в конце периода превышает финансовую сумму чистых активов в начале периода (после вычета взносов владельцев в течение периода). Если инвесторы заинтересованы в расширении масштабов деятельности организации, должна быть выбрана концепция физического капитала, при которой прибыль считается полученной, только если физическая производительность (операционная

способность) организации в конце периода превышает подобный показатель в начале периода (после вычета вкладов владельцев в течение периода).

Таким образом, ориентация профессионального бухгалтера, как специалиста, в первую очередь на общественные интересы, а также фундаментальные философско-этические принципы и аксиомы, могут послужить основой совершенствования и формирования Кодекса профессиональной этики бухгалтеров на федеральном уровне. Подобный документ, определяющий принципы профессионального поведения коллег, должен быть взаимоувязан с основными федеральными законами и положениями, регламентирующими организацию и ведение бухгалтерского учета и формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности. И только при соблюдении последнего условия становится возможным принципиальное соблюдение Кодекса этики профессионального бухгалтера.

#### **Использованные источники:**

1. Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 г. № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности». [Электронный ресурс]. Доступ с сайта <http://www.zakonprost.ru/content/base/26077>
2. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров – членов НП «ИПБ России». [Электронный ресурс]. Доступ с сайта <http://www.ipbr.org/about/documents/statutes/code-of-ethics/>
3. Вундт В. Введение в философию. / Вундт. - СПб.: Вестник и библиотека самообразования, 1903 г.
4. Горелов А.А. Этика: учеб. Пособие / А.А. Горелов, Т.А. Горелова. – М.: Флинта: МПСИ, 2006. – 416 с.
5. Ильин В.В. Аксиология. – М.: Изд-во МГУ, 2005. – 216 с.

6. История этических учений: Учебник / Под ред. А.А. Гусейнова. – М.:Гардарики, 2003. – 911 с.

7. Платон. Сочинения в четырех томах. Т1. Ч.1 / Под общ. ред. А.Ф. Лосева и В.Ф. Асмуса; Пер. с древне-греч. – СПб.: Изд-во С.–Петербур. ун-та; «Изд-во Олега Абышко», 2007. – 752 с.