

ЭТИЧЕСКИЕ КООРДИНАТЫ ПРОФЕССИИ БУХГАЛТЕРА И АУДИТОРА

А.А. Шапошников

Новосибирский государственный
университет экономики
и управления – «НИНХ»

shaposhnikov.alexandr@mail.ru

В статье рассматриваются вопросы морально-этических норм осуществления профессиональной деятельности бухгалтера и аудитора. Привлекаются исторические примеры от Трактата о повреждении нравов в России до известной панамской аферы. В заключение делается вывод о необходимости соблюдения норм этического Кодекса бухгалтера и неуклонном выполнении бухгалтером моральных обязанностей, к чему призывал Папа Римский Франциск 1.

Ключевые слова: бухгалтер, аудитор, морально-этические качества, совесть, ответственность перед обществом.

DOI: 10.17212/2075-0862-2016-3.1-49-62

Координатами принято называть расстояние от выбранных каким-либо образом координатных линий до искомой точки. Координаты могут быть географическими, геодезическими, параболическими, цилиндрическими. Наиболее известна прямоугольная система координат, предложенная Рене Декартом, французским математиком, философом, физиком, даже физиологом. Системы координат (от латинского *ordinatus* – упорядоченный) упорядочивают знания о мире. В наше время с помощью координатных сеток принято рассматривать и исследовать любые явления, объекты и процессы, даже такие нематериальные, как совесть, мораль или этика.

Как считают многие исследователи, в том числе и такие великие, как Освальд Шпенглер или Николай Бердяев, цивилизация – это ступень общественного развития материальной и духовной культуры. А лицо цивилизации, наряду с прочими

факторами, определяют профессии. Древний человек всё делал сам: добывал пропитание, устраивал жилище, даже лечился. Разделение труда привело к возникновению профессий. И почти сразу возникло понимание того, что содержание профессии, качество ее исполнения надо поддерживать, даже оберегать. Сформировались общественные институты контроля, своего рода морально-этические кодексы, которые позволяли сохранять профессиональный уровень. Одним из самых первых и едва ли не самым известным стал перечень обязательств врача, предложенный греческим врачом Гиппократом. Народная молва дала этому кодексу громкое имя «Клятва Гиппократа», и едва ли не самым важным обязательством в этом кодексе значилось «Не навреди!». Когда профессией стал и бухгалтерский учет, оказалось, что 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.

Общеизвестен исторический диалог, пересказанный во многих литературных источниках, когда молодой император Александр 1 спрашивал известного историка Н.М. Карамзина: «Как дела в России?» На что Николай Михайлович Карамзин, ни минуты не задумываясь, отвечал: «Воруют-с!» [1]. Через 50 лет после этого разговора, в 1858 г., вольной типографией Герцена в Лондоне впервые была издана книга, написанная еще в XVIII веке. Автор, князь М. Щербатов, назвал ее громко: «Трактат о повреждении нравов в России» [5]. На ее страницах последовательно описаны и проанализированы историко-культурные аспекты прежде всего дворцовой жизни русских государей, начиная с Петра Великого. И жизнь эта была столь безнравственна и неприлично роскошна, что по сию пору поражаешься смелости автора, доверившего ее бумаге. В предисловии к изданию этой уникальной книги Александр Иванович Герцен прямо и грубо написал, что путь от древней допетровской Руси к новой России проходил прямо через публичный дом! По мнению автора, источник повреждения нравов в России «сластолюбие и неумеренное любострастие!» А кроме того, часто употреблялись автором ключевые слова: «воровство» и «вранье» – сиречь ложь! Ибо без воровства и вранья как же можно было найти деньги на то самое «неумеренное любострастие».

В 1710 г. в правительственной газете «Ведомости о военных и иных делах» впервые появилось в России загадочное и малопонятное слово «бухгалтер». Радетели чистоты родного языка предложили тогда

русское слово «книгодержатель», но оно не прижилось. Уже на излете царствования первого российского императора была учреждена в Генеральном Регламенте Присяга российских чиновников: «Дела всякие делать вправду, по дружбе никому не нарывать, по недружбе никому не мстить! Посулов и поминок ни у кого ни от чего не иметь! Мимо книг в выписи ничего не писать!» [3]. Последнее прямо касается бухгалтера, ибо на крупных государственных предприятиях бухгалтеры обязаны были приносить такую присягу. А к концу следующего века среди известных бухгалтеров встречались и дворяне. В конце концов, Иван Войницкий, чеховский «Дядя Ваня», занимался именно учетом деятельности имения! Вот он-то, как и большинство русских бухгалтеров, прямо следовал заветам отца-основателя двойной бухгалтерии Луки Пачоли, чей «Трактат о счетах и записях» в России был переведен и хорошо известен. Эти заповеди так же актуальны сейчас, как и во времена Возрождения, ибо в настоящее время профессиональное бухгалтерское сообщество переживает нечто похожее: разрушает то, чему поклонялось, и поклоняется тому, что осуждалось почти весь теперь уже минувший век.

Всё, что писал Лука Пачоли о бухгалтере, относится и к аудитору, хотя профессия эта возникла несколько позже, так считалось долгое время. Не случайно аудит принято было называть младшим братом бухгалтерского учета. Но есть и другая точка зрения, согласно которой именно потребности контроля, проверки достоверности информации привели к созданию системного учета хозяйственно-финансовой деятельности, позже названного двойной бухгалтерией. Случилось впервые это во времена Древнего Рима, в VI веке

до н.э., в период проведения налоговой реформы римским царем Сервием Туллимем. Учрежденные им так называемые Римские цензы требовали от свободных граждан Рима, патрициев, плебеев, всадников, сенаторов и др. возможно более точного учета своих доходов для представления их в своих отчетах римским цензорам. И процедура двойной записи, предположительно предложенная тогда же безымянным автором, оказалась наилучшим решением. Правда, в применяемых тогда счетах еще не было счетов собственных средств, и римская бухгалтерия не была истинно двойной. Эти счета появились позже, на рубеже XII–XIII веков, а затем были описаны в «Трактате о счетах и записях». И появление их тоже было связано с потребностями контроля, ибо собственники хотели иметь достоверные сведения не только о состоянии своего имущества, но и о результатах его использования. В это время в Италии, после открытия Колумбом Вест-Индии, распространились так называемые «морские товарищества», когда собственники собирали деньги, покупали корабль, приобретали товары, нанимали экипаж и отправляли экспедицию за океан. При успешном завершении предприятия норма прибыли составляла до тысячи процентов [3]. Процедура исчисления и распределения прибыли осуществлялась квалифицированным бухгалтером и контролировалась аудитором (должность, известная еще со времен Древнего Рима). И от бухгалтера, и от аудитора в этом случае требовались не только профессиональные умения, но и высокие морально-этические качества. Лука Пачоли называл их качествами «абсолютно честного человека».

Не случайно великий французский бухгалтер Жан Батист Дюмарше, пред-

лагая мировому сообществу международный герб бухгалтеров, разместил в его поле спираль Бернулли, весы, олицетворяющие баланс, и ключевые бухгалтерские слова: SCIENCE. CONSCIENCE. INDEPENDENCE! (Знание, совесть, независимость!) [3]. Эта формула предложена Дюмарше в середине XX века. К тому времени в криминалистике активно использовалось понятие «Треугольник мошенничества», связывающее три фактора: давление обстоятельств, возможность совершения мошенничества и долгого сокрытия его, оправдание поступка! Совесть бухгалтера должна была в этом случае спать! Бухгалтер и аудитор, как правило, ощущали влияние всех этих факторов. Не случайно, по данным журнала «Экономист», с 1995 по 2007 год шесть крупнейших аудиторских фирм США заплатили 5,6 млрд долл. по результатам удовлетворения судами 362 исков публичных и частных компаний о ненадлежащем качестве аудита [4]. И ведь причина не в неумении или непрофессионализме аудиторов, а в наличии корыстных интересов и отсутствии совести и у бухгалтера, и у аудитора. В контексте рассуждений русского философа Ильина всякий поступок и бухгалтера, и аудитора должен быть актом совести, или, по его выражению, «совестным актом» [2] – от приема документов к оплате до подписания годового отчета, от письма согласия на проведение аудита до подписания заключения о достоверности отчетности.

Бухгалтер, подписывая представленные материалы в порядке ознакомления и без возражений, наряду с работодателем преследует корыстные корпоративные, словесные или иные интересы. И моральных ограничений у него никаких нет. Он действовал (и действует) прямо по фор-

муле французского социалиста-анархиста Пьера Жозефа Прудона: «Собственность есть кража!». А ведь русские предприниматели и купцы с XVIII века действовали по другой формуле: «Прибыль превыше всего, но честь выше прибыли!». Именно поэтому к началу XX века в России возник мощный пласт купцов-меценатов: Павел Третьяков собрал лучшую коллекцию русской живописи – Третьяковскую галерею; процветающий купец Константин Алексеев создал Московский художественный общедоступный театр (а сам взял псевдоним Станиславский); купцы Морозов и Щукин собрали едва ли не лучшую в мире коллекцию современной им французской живописи... Всё это сегодня составляет мощный художественный фундамент нашей национальной культуры. Но не этим озабочены по сию пору «новые русские», их капиталы либо уплывают в оффшоры, либо растворяются в гигантских объемах личного потребления. И бухгалтер, и аудитор в этих тайных схемах сохранения и увода капиталов играют ключевые роли. А ведь в последней редакции Кодекса этики Международной федерации бухгалтеров (МФБ) прямо указано, что отличительной чертой данной профессии является признание своей ответственности перед обществом. По правилам МФБ, аудит – лишь одна из функций профессионального бухгалтера, еще это может быть налоговое консультирование, управленческое консультирование и др. А Комитет по аудиторской практике предложил материал для обсуждения «Аудиторская профессия и окружающая среда», где указано, что аудиторское сообщество может внести свой вклад в виде опыта и услуг на благо экономики и общества, содействуя устойчивому развитию окружающей сре-

ды, управления ею и подотчетности в деле такого управления. Но работодатель требует от бухгалтера другого, а заказчик от аудитора – третьего. Чаще всего требуют умышенного искажения отчетности и того самого «заведомо ложного аудиторского заключения»! Недаром Сергей Булгаков в своей знаменитой книге «Философия хозяйства» сформулировал и доказал формулу «Рыночная экономика – это типик человеческой сущности во всех ее хозяйственных проявлениях» [4].

Что же в этом случае диктует бухгалтеру и аудитору совесть? Особенно в условиях финансового кризиса? Совесть диктует одно: не соучаствовать! Апостол Павел называл это «Неучастие в делах тьмы!». Апостола Павла совсем недавно вспоминал Папа Римский Франциск I в своем выступлении перед участниками Международного конгресса бухгалтеров в Риме в ноябре 2014 г. Собственно, Папа тоже говорил о совести, утверждая, что профессия бухгалтера – служение обществу, и у бухгалтера не должно возникать искушения забыть об общественном благе, защищая только собственные интересы. Бухгалтер, говорил он, должен понимать, что за каждой бумагой, за каждым счетом стоит история, стоят люди! И это не первый случай выступления главы католической церкви перед бухгалтерским и аудиторским сообществом. В 1953 г. на Кубе состоялся Первый международный конгресс аудиторов и перед аудиторским сообществом выступал Папа Римский Пий XII. Еще далеко было до глобальных экономических скандалов, но римская католическая церковь уже тогда призывала аудиторов к честности, объективности и беспристрастности. Интерес у аудитора может быть только один – ее величество Истина!

Таким аудитором в XX веке был гуру от аудита Роберт Монтгомери. Для бухгалтеров всего мира и по сию пору слово «Панама» означает не только знаменитый канал, соединивший Атлантический и Тихий океаны, но и грандиозную финансовую аферу, повлекшую гигантский перерасход средств на строительство 80-километровой водной артерии, завершённое в 1920 г. Тогда случайный ревизор вскрыл небольшой излишек строительных материалов, от которого потянулись нити огромных недостач, перерасходов материальных и денежных ресурсов, нарушения обязательств и многое другое. В серьёзном разбирательстве не были заинтересованы ни заказчики, ни подрядчики. Но американец Роберт Монтгомери (канал с 1914 по 1979 г. находился под юрисдикцией США) разработал свои контрольные аудиторские процедуры, основываясь на простой максиме «достаточно точно». Не абсолютно точно, а достаточно точно, ибо абсолютной истины в бухгалтерском учёте и аудите нет и быть не может. Аудитор свидетельствует, как говорили в старину, *urbī et orbī* – городу и миру – чего стоит информация, представленная в отчетности. Как писал Ф. де Коммин, «Об обмане и лиходействе в этом мире нужно знать так же, как и о добрых делах, и не для того только, чтобы к ним прибегать, но и чтобы остерегаться» (цит. по [4]).

Послесловие

После прочтения рукописи статьи в редакции «Идей и Идеалов» состоялось ее обсуждение. Приводим краткое изложение состоявшегося диалога.

Донских Олег Альбертович. Сегодня у нас 15 апреля 2016 года от Рождества Христова, и мы беседуем с Александром

Арсентьевичем Шапошниковым. В беседе принимают участие Олег Альбертович Донских и Сергей Петрович Исаков. Александр Арсентьевич, в нашем журнале уже не раз печатались Ваши статьи, прошёл круглый стол по Вашей статье про конституцию баланса, где поднимался вопрос: бухгалтер – это просто исполнитель или же аналитик. Сейчас мы рассматриваем этические проблемы. И здесь сразу же возникает вопрос, с которого бы я начал: ситуация сейчас такая, что этика в коллективе не поощряется, ориентация только на прибыль, так можно ли ждать от одного члена такого коллектива поведения, которое бы отличалось от поведения всех остальных? А если это невозможно (а скорее всего это так, поскольку человек будет белой вороной, и коллектив его «подвинет»), то при каких условиях, берем идеальную ситуацию, бухгалтер может выполнять свои функции в полной мере?

Шапошников Александр Арсентьевич. История вопроса очень длинная. И наша, и западная. В начале 60-х годов у нас было издано Положение о главных (старших) бухгалтерах. И там бухгалтер – это внутригосударственный контролер, правительство обязывало его стоять на страже общенациональных интересов. Мало того, что он составляет отчетность, он должен еще пресекать, предупреждать, а тогда еще и обязан был информировать о нарушениях вышестоящие структуры. Мог отказаться подписать какой-то документ, и тогда директор имел право две подписи поставить. Бухгалтера поставили между молотом и наковальней: с одной стороны, интересы коллектива, с другой – интересы народного хозяйства. Сейчас сняли с него новым законом такую обязанность, но возникает другое противоречие: во всем мире,

и это давно решено, с момента возникновения акционерных обществ, бухгалтер не имеет права иметь интересы на том предприятии, на котором он работает, т. е. не может быть его акционером, потому что он должен быть независимым. У нас же почти 100 % бухгалтеров акционерных обществ, гигантских корпораций, консолидированных предприятий обязательно имеют там пакет. В мире, особенно в англо-американской традиции, это недопустимо, хотя скандалов такого масштаба, как у них, у нас пока не было. То есть у нас сплошь и рядом бухгалтер обязан любой ценой отстаивать частные интересы против интересов государства. И тут только те самые моральные начала какие-то могут спасти.

Причем бухгалтер обязан, когда закон не позволяет, на его взгляд, точно отразить состояние дел, или если будешь делать по закону, то введешь в заблуждение и кредиторов, и инвесторов, и покупателей, заказчиков и многих иных, – писать так, как считает нужным. Все это должно быть описано, конечно, это железное условие – описать, почему сделано не по закону. В мире это очень практикуется. В Америке поговорка есть: «Мнение бухгалтера старше Конституции». Потому что считается, что он преследует цель сделать отчетность максимально прозрачной.

Очень многое возложено на опыт, знания бухгалтера. Но выяснилось, что и опыт, и знания, и накопленные правила поведения чисто профессиональные – это всё не гарантирует от обмана. Потому что еще нужна совесть. Если бухгалтер будет иметь корыстные интересы, то тысячи возможностей существует у него пренебречь профессиональным долгом. У нас, когда утверждался первый устав аудита в России в 1994 году, в проект устава было вписано,

что аудитор обязан быть озабочен не только интересами клиента проверяемого, но и в целом защищать интересы – придумали слова «общенародный», «общехозяйственный»... Два великих моих учителя – профессор Палий и профессор Соколов, два очень умных человека – развернули прения, и там полемика шла часа два. Соколов встал на дыбы, приводил море цитат, что государство – гигантский аппарат и контрольный орган, и пусть бухгалтер будет озабочен только благополучием своего родного предприятия. Палий был категорически против этого, говорил, что надо оставить за ним такое право – пусть это чисто этически, это уголовно не преследуется, но чтобы он, как и бухгалтер, был озабочен такими вещами... Вычеркнули из устава палаты, что он должен быть озабочен этим. Но буквально в 2014 году Папа Римский Франциск, выступая перед бухгалтерами на XV мировом бухгалтерском конгрессе, говорил о том, что бухгалтер должен быть озабочен общественным благом не меньше, чем своим личным, своего предприятия, потому что иначе под ним стул закачается, рушатся моральные устои... Он говорил минут сорок, и это второй случай такого выступления. Первый случай был у аудиторов – в 1953 году выступал Папа Пий XII на Кубе, но там больше было о технологиях и так далее. А тут в лоб говорил о совести. Потому что церковь католическая очень озабочена падением нравов вообще в мировой экономике и тем, что ложь стала превалировать в отношениях между людьми, между юридическими лицами... Там страшные слова говорились.

Донских. А можно уточнить: аудитор и бухгалтер – accountant, если по-английски – это одно? Ну, «аудитор» просто слова нет...

Шапошников. Оно есть. Это «выслушивающий». Это со времен Древнего Рима пошло: аудитор – это человек, который выслушивает отчеты управляющих. Тогда считалось, что устный отчет гораздо важнее письменного, потому что аудитор смотрит в глаза тому, кто ему излагает, как идут дела. А диплом выдается один. У одного ты ведешь бухучет, у другого ты проверяешь достоверность. Но не дай тебе бог это всё совместить – на Западе это преступление на уровне убийства неумышленного, а у нас... Аудитор исправляет отчетность, восстанавливает учет – иногда там просто бардак: пришли, проверили, сами всё восстановили и исправили, тут же составили заключение, подписали, сдали – всё. Не часто, но... Просто в мире экономика других масштабов, поэтому скандалы приобретают гигантские формы. Начиная с Энрона... Слишком велика опасность, что аудиторская фирма покривит душой, и в итоге пострадает огромное количество людей. Во всем мире падает общественное доверие к профессии бухгалтера. Конкурсы в университет не явно, но уменьшаются. Это всё на фоне вот этих скандалов. А покидая стены университета, выпускники этими вопросами не сильно озабочены, хотя у них там курс этики отдельный есть, экзамены сдают, разыгрывают сцены разные – на Западе это принято в разных университетах. У нас и этого нет: курсы маленькие читаются, и то на усмотрение...

Донских. У нас есть профессиональная этика юриста.

Шапошников. И у бухгалтера есть! У нас есть свой Кодекс этики. Более того, получая диплом (а у нас сейчас примерно 4 млн бухгалтеров, из них 180 тысяч – это дипломированные бухгалтеры), они подписывают Кодекс этики, который принял

Институт профессиональных бухгалтеров, но... Это же не уголовная ответственность. Как я объясню коллегам, особенно заокеанским, что вот у нас есть закон об аудиторской деятельности, там есть статья 8, которая называется «Заведомо ложные аудиторские заключения». Всего два пункта в ней: первый – когда аудит вообще не проводится, а заключение составлено: второй – когда выводы проверки аудиторской противоречат выводам заключения, т. е. проверили – всё страшно плохо, а написали – хорошо. Но это не ведет ни к каким уголовным преследованиям! Аудитор только известил, причем только заказчика, который ему деньги платит, а дальше – не его дело. Это если там государство страдает, тайна какая-то государственная раскрывается – тогда наступает ответственность уголовная, но это редчайший случай.

Ну и потом, в мире запрещено, например, ставить оплату аудита в зависимость от внешних обстоятельств, скажем, откладывать гонорар (это прямо написано в американском Кодексе этики): вот ты закончил проверку, а мы тебе оплатим полную стоимость, когда пройдет очередная налоговая проверка, или еще что-нибудь, т. е. отсроченные выплаты. Это всё страшно влияет на поведение аудитора, он начинает вилять хвостом. В США за этим следят, за это наказывают: за умышленное искажение аудитором дают 20 лет – а у нас даже двух лет не дадут. У нас не наказали аудиторов ни по одному краху банка, когда отозваны лицензии были. А ведь у них у всех были хорошо пройденные аудиторские проверки. Это наша реальность такая. Кроме совести, не на что опереться.

Исаков Сергей Петрович. Хорошо сказано: кроме совести не на что опереться. Но ведь совесть тоже опирается на что-

то внешнее. Вне бизнеса. На христианскую мораль, на родовую мораль, на что-то, что нельзя нарушать, ибо стыдно. Но если в обществе уровень морали, как у нас сейчас в России, упал достаточно низко, это отражается на всех членах общества, на всех профессиях. И наивно и неправильно ожидать, что бухгалтеры окажутся в этом отношении исключением. Ведь то же самое можно сказать и о врачах, которые выписывают рекламируемые лекарства, учителях, ученых, которые подделывают данные, и так далее. Все эти «диссертации под ключ» и прочее. Это реальность. И ожидать, что призывами к совести можно изменить ситуацию в бухгалтерии, мне кажется совершенно неправильным.

Шапошников. Да в том-то всё и дело! У меня ярко остался в памяти аудиторский конгресс в Копенгагене. Сидят примерно полторы тысячи человек умных, и ничего другого-то не нашли, кроме как – давайте перепроверять качество аудита. Потому что рассчитывать на то, что у великой фирмы Pricewaterhouse Coopers будет всё честно, на этом фоне уже нельзя. Хотя бы в общезначимых случаях перепроверять.

Исаков. Но ведь общество уже достаточно давно, с установления капитализма, идет по другому пути. По пути внедрения инструкций и законов. То есть мошенничать и воровать должно быть не стыдно, а невыгодно или опасно. И когда речь идет об опасности, об ответственности, то человек дважды подумает. Это принципиально разные пути: взывать к тому, что надо быть честными, или поставить в нужных местах участковых.

Донских. Или рубить руки, как когда-то.

Исаков. Да, но это уже культурные особенности данного общества. Это, повторяю, относится ко всем отраслям, и к биз-

несу в том числе. И это, на мой взгляд, сейчас магистральное направление: во-первых, ужесточение ответственности, распространение ее на все большие сферы и в разные ниши; во-вторых, введение каких-то процедур, технологий, которые затрудняют мошенничество. Ну, условно: если всё ведется на бумаге, то я здесь подменил, а там никто и не узнает; а если всё в единой сети, и сеть реально действует, то любое мое действие сразу известно всем и везде. В этой ситуации жульничать будет только идиот, который сразу отсеется. Я не к тому, что это полностью исключает жульничество – баланс оборонительного и наступательного оружия, как известно, постоянно меняется; но это магистральный путь, который сейчас развивается. И в этом случае призывы к совести идут не то чтоб от отчаяния – от бессилия. Если я не могу придумать надежную процедуру проверки, если я не могу добиться того, чтобы аудиторы боялись мошенничать, – остается только взывать к совести. Вон, если какие-то нефтяные или автомобилестроительные компании выплачивают по 10-15 млрд долларов штрафов...

Шапошников. И аудитор выплачивает страшные штрафы, по 20 млрд долларов бывают штрафы!

Исаков. Вот если они неотвратимо будут платить подобные штрафы, то хотя бы грубо они нарушать больше не будут. Но это огромный масштаб, мировой. А если мы вернемся к российскому небольшому или среднему предприятию, то здесь бухгалтер первым лицом не является. И на практике уровень «моральности» бизнеса целиком определяется его владельцем или директором. И у бухгалтера в этой ситуации есть широчайший диапазон для принятия решений. Те самые этические коор-

динаты, о которых Вы пишете в своей статье. Во-первых, он может, как гражданин, имеющий активную жизненную позицию, пойти и донести. Так сказать, «не могу молчать!».

Шапошников. Законом это вообще не предусмотрено. Раньше это было вписано, теперь нет.

Исаков. Вот именно не по закону, а по своей совести он может пойти и донести. Но в этом случае бухгалтером он больше не будет, а фирму могут закрыть, либо она откупится... Но это уже вещи, от бухгалтера не зависящие. Второе решение, которое он может принять, это «неучастие в делах тьмы». Правда, если у него достаточно высокие этические требования, ему тоже придется уйти из профессии. Потому что в России сегодня существовать бухгалтеру (и не только) строго по совести христианской невозможно. Недаром люди в монастырь уходят – в миру душу спасти невозможно. Третья позиция – «условно честное» выполнение обязанностей: мне дают первичные документы, я их разношу по счетам, т. е. выполняю конкретную бухгалтерскую работу, не вникая, как и почему, к примеру, черное называют белым и так далее.

Шапошников. Самое главное при этом, чтобы даже при фальшивых документах операции были документально подтверждены. Так называемая достоверная отчетность.

Исаков. Совершенно верно. Подтверждающие бумаги есть, а остальное меня не волнует. Четвертая позиция – я иду на любое жульничество при условии личной безопасности, т. е. если отвечает другой человек. Например, директор мне не подсовывает уже всякие сомнительные документы, а просто говорит: у нас там при-

быль выходит полтора миллиона, а надо сделать тысяч 300 максимум. Пожалуйста, я делаю любые бумаги, любые договора, но подписываю их не я. И такой специалист знает, как всё это сделать, его ценят и уважают, ему платят хорошие деньги. Он – Профессионал!

И последняя позиция, когда бухгалтер сам является инициатором мошенничества при неграмотном или равнодушном владельце или директоре и извлекает прибыль уже непосредственно сам. Но в этом случае он становится на позиции предпринимателя уже. Нечестного предпринимателя, для которого бухгалтерия – просто инструмент.

И еще раз говорю, что в такой ситуации взывать к совести просто бессмысленно. Давайте отвлечемся от христианского понимания совести и возьмем другое определение: «Совесть – это когда мне стыдно идти против ценностей, которые я разделяю». Но ведь в мире существуют не только христианские ценности. Например, самый прожженный мошенник и вор, которому даже смешно говорить о совести, считает: «крысятничать – запаadlo», т. е. нельзя красть у **своих**. В своем кругу он – честный. Любое общество, с племенного уровня, всегда вырабатывало какие-то этические понятия, иначе оно просто рассыпалось. Но воспитание, внушение этих ценностей в обязательном порядке подкреплялось карами и наградами. Если ты выполнял – ты хороший, если ты нарушал – плохой, это наказывалось. Да без такого «подкрепления» совесть вообще невозможно воспитать в человеке!

Шапошников. Но тем не менее эта тема, совести, много обсуждалась. Соколов этим просто одержим. Неучастие – это единственное этически правильное реше-

ние, и это необязательно выход из профессии. Потому что тогда либо организуется собственная фирма (у нас уже лет двадцать существуют не только аудиторские фирмы, но и бухгалтерские), действующая по совести, либо просто ищется другой работодатель.

Исаков. Александр Арсентьевич, на диком рынке вот такая совестливо-идеалистическая позиция нежизнеспособна. Даже если ты изобрел какое-то ноу-хау, которое позволяет получить огромную прибыль на рынке, что позволяет вроде бы не мошенничать с отчетностью, – этот рынок подсовывает тебе столько препятствий, от крышевания до тупого административного давления, что такая совестливо-идеалистическая фирма просто не выживет. Даже при идеальных условиях высокой и честной прибыли. А если я, к примеру, занимаюсь ремонтом автомобилей, то тут и говорить не о чем. Я нахожусь в таком жестком поле конкуренции, что если я буду строго выполнять все требования закона, то просто вылечу в трубу в течение двух кварталов. И здесь неучастие означает выход из профессии стопроцентно.

Шапошников. Ну, у нас аудиторов много сократили за последние десять лет. Потому что было много людей случайных. И вот когда начались строгие требования, и всё меньше и меньше людей сдают экзамены, когда на наш рынок активно проникли все великие иностранцы... да, сегодня аудиторам трудно. Потому что спрос, новая клиентура – не возникают. Но вот уход из профессии – это не всегда.

Донских. А что тогда? О совести следует забыть? Я понимаю, о чем говорит Сергей Петрович, это тенденция замены этического юридическим. Почему это сложно принять? Потому что это означа-

ет, что мы тогда вообще убираем человеческое из этих отношений. Человек перестает быть человеком. Почему Папа об этом и говорит. Человек становится человеком, зарабатывая свою позицию по отношению к чему-либо. Иначе он просто едок, потребитель. Это реально вопрос о том, сохранится ли человеческое в человеке либо общество превратится в муравейник, когда совершенно неважно, что каждый отдельно думает – муравей ни о чем и не думает, а общество хорошо организовано. И никто не требует от муравья, чтобы он мучился какой-то совестью. Я бы другой вопрос еще здесь поставил. У нас говорят еще о социальной ответственности бизнеса. То есть от руководителя компании тоже требуют наличия совести.

Шапошников. Чтобы не было диких перепадов в зарплате...

Исаков. В 90-е годы главврач и главный бухгалтер одной новосибирской больницы вдвоем получали половину фонда заработной платы. Половину!

Донских. Я думаю, в разных учреждениях по-разному, но когда до этого доходило, есть же какие-то законы?

Шапошников. У нас всё есть! У нас есть кодексы, там постатейно всё расписано. – Не применяется! И в этом вся проблема – в правоприменении.

Донских. Так вот, этот вопрос, с моей точки зрения, должен вписываться в общий контекст общественного развития. То есть либо мы строим общество из муравьев, и сейчас руку не рубят, но можно ее ампутировать, сложить где-то для всеобщего обозрения... Либо мы строим общество человеческое. Эту проблему обсуждает Достоевский в своем «великом инквизиторе».

Шапошников. А инструкции по применению совести нельзя написать! Пример:

1999 год, у нас выступает главный бухгалтер России Бакаев, сидит куча бухгалтеров, обсуждается статья закона о бухгалтерском учете, пункт 4, параграф 13, где бухгалтеру разрешается *не исполнять любые нормативные предписания, если он считает, что они будут искажать достоверность финансовой отчетности*. С объяснением причин. Сидит куча главбухов. Встает главбух крупного завода и говорит: «А можно написать инструкцию по применению этого пункта, по отступлению от норм законов?» Ему говорят: вы что, с ума сошли? Это ваше внутреннее дело, это описать нельзя. Вот у американского бухгалтера это впитано...

Исаков. Речь же не о том, чтобы отменить понятие совести или на него наплевать. Речь о том, что на него нельзя уповать, как на инструмент, так сказать, как на профессиональное качество вроде владения компьютером. Какой-то уровень совести в обществе есть всегда. Он может повышаться или понижаться, но он не исчезает в ноль, иначе общество просто распадается. И в любой организации, даже самой нелегальной, которая не платит ни одного налога, могут работать вполне нормальные люди. Искренне считающие себя нормальными, честными и, может быть, даже совестливыми – разумеется, не во вред делу.

Шапошников. Да, конечно. И я лично многих подобных знаю, они же меня не задевают, у нас с ними другие поводы для общения. Ведь фактически все финансовые конторы, брокерские – там куча всяких очень тонких механизмов, которые требуют неслабого ума, – на грани закона балансируют, иногда ее чуть-чуть переступая. Я от этого к ним не могу хуже относиться. Это не уголовный преступник с топором...

Исаков. Так вот. Про уровень совести. Не на профессиональном уровне он сохраняется, а вне его, а профессиональные требования, обычная практика бизнеса, да то же правоприменение, к нему лишь подстраиваются. Хотя, конечно, одно на другое активно влияет. К тому же развитие технологий само по себе влияет на этическое пространство, где-то сужая его, где-то расширяя. Например: можно требовать от токаря, чтобы он добросовестно относился к замерам, взывать к его рабочей совести и так далее, а можно поставить вместо него автоматическую линию, и этот вопрос *отпадает*. Но это же не означает, что человек стал муравьем – просто отпала сама функция. То же самое с бухучетом: очень многие *этические проблемы* при автоматизации *исчезают*. Масса возможностей как для мошенничества, так и для морального выбора исчезает!

Шапошников. Сразу пример по этому поводу: 1991 год, в Америке в гигантском супермаркете гуляем, заходим в бухгалтерию, спрашиваем: сколько у вас бухгалтеров? Четыре: главбух, заместитель и два специалиста. А продавцов? Продавцов 860. Я говорю: чудовищное какое соотношение! А мне: почему? Деньги делает продавец, а не бухгалтер. А у нас в такой ситуации было бы бухгалтеров 40 минимум. При безлюдном производстве и захочешь – не соврешь.

Исаков. Я и говорю: пропадает сама возможность морального выбора. Ты можешь поступить только морально, только по правилам.

Донских. Тогда опять же совесть не нужна становится?

Шапошников. Ну, наверху-то она нужна всё равно. Чем выше поднимаешься, тем она становится нужнее. Президенту совесть нужна.

Исаков. Уменьшается поле морального выбора. Если меня, например, в день провоцируют на воровство 4 тысячи раз, то я где-нибудь да сломаюсь. А если таких провокаций нет, или их 3-4, и ответственность очень высока...

Донских. Это как все кричат, что чиновники берут взятки, а я бы не взял. Но часто тебе ведь никто и не предлагает. Особенно чего-то серьезного. А в реальной ситуации морального выбора устоять нелегко.

Шапошников. Тем более что грозит все-таки не смертная казнь и не 25 лет тюрьмы. Но без человеческого стержня выжить невозможно.

Исаков. Так с этим никто и не спорит. Тем более что закрывая для мошенничества одни возможности, прогресс технологий *этим самым* открывает новые, иногда еще более опасные для общества. Я же не за бессовестность ратую, а за то, чтобы технологии – в широком смысле – «подпирали» совесть, не давая человеку повода совершить преступление. Как говорил Аль Капоне, «Добрым словом и пистолетом вы можете добиться гораздо большего, чем одним только добрым словом».

Донских. Конечно. Но я все-таки думаю, что вопрос должен лежать не в плоскости механизирования процессов. Останется человек человеком или нет? Важно именно это. Я убежден, что об этом надо говорить. Есть еще один важный аспект. Я долго думал, почему меня так напрягает, что образование называют услугой. Вроде это нормально – образовательная услуга. Студенты приходят в аудиторию, я им что-то говорю, они за это платят деньги. Какая разница, пришли они в парикмахерскую, в кафе или в университет? Но! Экономизм, такой всепоглощающий, все отношения сводит к отношениям обмена. Экономика

же на этом строится – разделение труда и обмен. А дело в том, что в случаях, о которых мы сейчас говорим, к обмену добавляется важная человеческая составляющая. Хорошим учителем мы кого называем? Который сумел научить. Учителя – это же не взаимозаменяемые вещи. А бухгалтер, например, должен быть взаимозаменяемым или нет? То есть, с одной стороны, это функция механическая, а с другой стороны, должно быть что-то еще. Понятно, что формально человек не может требовать этого от других. Как формально нельзя потребовать от учителя, чтобы у него была харизма. Это бессмысленно просто. Но фактически, если мы говорим об установлении в фирме и где угодно каких-то межличностных, человеческих отношений...

Шапошников. Ну, чем выше уровень принятия решения, тем сложнее. Внизу клерка заменить несложно.

Донских. Безусловно. Но всё равно. Если складываются хорошие отношения в коллективе, то тут ведь даже и клерка уже просто так не заменишь, если прошло уже какое-то время, какие-то отношения сложились, и так далее. То есть это не механическая вещь. И это касается общества в целом.

Шапошников. Американцы одержимы изучением этой проблемы. У них есть понятие «бихевиоральные аспекты бухгалтерии». Они изучают это уже лет сорок: пишут диссертации, монографии... Потому что все были одержимы достоверностью: где, что, как влияет на бухгалтера то или иное действие, где на него можно покричать или чем его стимулировать... Мы этим совсем не озабочены. У нас даже слов таких нет.

Донских. Но знаете, меня мой опыт работы в западной компании очень сильно

напрягал. Потому что там есть много того, что требуется законом, но внутренняя неудовлетворенность при этом очень сильная. Я какое-то время работал в компании АМР. В Австралии это крупнейшая инвестиционная компания, примерно 130 млрд долларов годового оборота. Конечно, я не видел CEO, но те, кого я видел, они не произвели на меня серьезного впечатления. То же самое с отбором персонала, например. Методики они разные применяли, но как-то это не срабатывает. Потому что я, например, убежден, что вот если я сам формирую кафедру, а не отдел кадров за меня, как там, то мой вариант будет как минимум не хуже, а я убежден, что лучше.

И еще один вопрос, который за рамками нашей беседы, это вопрос о культуре общества вообще. Не переносится модель из одного общества на другое.

Шапошников. Десять лет назад я читал Мэтьюса и Перейру, 10-я глава, я просто на нее запал – «Культура и учет». Что такое труд, умение сосредоточиться на предмете, и там так много написано об этом. И в том числе авторы закончили тем, что отступать от законов можно только при очень высоком уровне культуры, иначе это будет бардак, просто бандитская разборка...

Донских. Я думаю, что мы подходим к концу беседы. Я скажу буквально два слова еще. Мне кажется, интересен вот какой аспект. У нас в университете, и не только в нашем – вообще, практически нет меж-профессионального обсуждения важных проблем. Я шесть лет вел семинар, приглашал интереснейших людей из самых разных областей науки. Кто туда ходил из наших преподавателей? И то, что мы сейчас

общаемся, это очень здорово. Мы выходим за пределы своих полей. Вот вы, Александр Арсеньевич, говоря о своей деятельности, уже выходите на поле философии, и это всё очень здорово, и хотелось бы такие вещи как-то продолжать.

Шапошников. А я остаюсь при своем мнении, что совесть надо вдабливать. Если американец воспитывается в сознании собственной правоты, достоинство воспитывается и воспитывается в школе, где-то даже гипертрофировано... то у нас если оно не отсутствует полностью, то оно прямо подавляется. Но тем не менее понятие совести способно поставить предел этим страшным амбициям. Как это делать? Семья и литература. На школу сейчас вообще никакой надежды нет. Она стала другой...

Литература

1. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш ; пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика: Юнити, 1997. – 542 с.
2. Ильин И. Путь духовного обновления. – М.: Альфа-Принт, 2006. – 448 с.
3. Соколов Я. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учебное пособие для вузов. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
4. Шапошников А. Нравственные начала профессии бухгалтера и аудитора // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 8. – С. 75–84.
5. Щербатов М. О повреждении нравов в России [Электронный ресурс] // Электронная библиотека PROFILIB. – URL: <http://proflib.com/chtenie/14407/mikhail-scherbatov-o-povrezhdenii-nravov-v-rossii.php> (дата обращения: 09.08.2016).
6. Эйдельман Н. Грань веков. – М.: Амфора, 2015. – 510 с.

ETHICAL PROFESSION COORDINATES OF ACCOUNTANTS AND AUDITORS

A.A. Shaposhnikov

Novosibirsk State University
of Economics and business
administration – “NINH»

shaposhnikov.alexandr@mail.ru

In this article the problem of moral and ethic norms in accounting and auditing professions is discussed on the background of historical cases, described in the Treatise about damage of customs in Russia and publications on Panama swindle. Appealing to the Roman Pope's Francis I conscription the conclusion on the necessity for fulfillment of the requirements of the Accountant Ethics Code is made.

Keywords: accountant, auditor, moral and ethical qualities, conscience, responsibility to society.

DOI: 10.17212/2075-0862-2016-3.1-49-62

References

1. Montgomery R.H., Defliese P.L., Johnson K.P., Macleod R.K. *Montgomery's Auditing*. New York, Ronald Press, 1975 (Russ. ed.: Defliz F.L., Dzhenik G.R., O'Reilli V.M., Khirsh M.B. *Audit Montgomeri*. Translated from English. Ed. by Ya.V. Sokolov. Moscow, Finansy i statistika Publ., Yuniti Publ., 1997. 542 p.).
2. P'in I. *Put' dukhovnogo obnoveniya* [The path of spiritual renewal]. Moscow, Al'ta-Print Publ., 2006. 448 p.
3. Sokolov Ya. *Bukhgalterskii uchët: ot istokov do nashikh dnei* [Accounting from origins to nowadays]. Moscow, Audit Publ., UNITI Publ., 1996. 638 p.
4. Shaposhnikov A. Nравственные начала профессии бухгалтера и аудитора [The moral basis of accounting and auditing profession. *Auditorskie ведомosti – Audit Journal*, 2015, no. 8, pp. 75–84.
5. Shcherbatov M. O povrezhdenii npravov v Rossii [Treatise about damage of customs in Russia]. *Elektronnaya biblioteka PROFILIB* [E-library PROFILIB]. Available at: <http://profilib.com/chtenie/14407/mikhail-scherbatov-o-povrezhdenii-npravov-v-rossii.php> (accessed 09.08.2016)
6. Eidel'man N. *Gran' vekov* [The border of the centuries]. Moscow, Amfora Publ., 2015. 510 p.