

"Shcho take dohovir orendy za MSFZ 16. Podatky & buk-hoblik. Traven 2020. No. 43" [What Is a Lease under IFRS 16. Taxes & Accounting. May 2020. No. 43]. Factor. <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2020/may/issue-43/article-108710.html>

"Stavka dyskontuvannia pry orendi. Podatky & buk-hoblik. Traven 2020. No. 43" [Rental Discount Rate. Taxes & Accounting. May 2020. No. 43]. Factor. <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2020/may/issue-43/article-108713.html>

Semenova, S. M. "Aktualni pytannia obliku orendy za mizhnarodnymy standartamy" [Current Issues of Rent Accounting According to International Standards]. *Aktualni pytannia bukhhalterskoho obliku, opodat-*

*kuvannia ta audytu na pidprijemstvakh transportu i sumizhnykh haluzei*. 2019. [https://www.academia.edu/39337948/Актуальні\\_питання\\_обліку\\_оренди\\_за\\_міжнародними\\_стандартами](https://www.academia.edu/39337948/Актуальні_питання_обліку_оренди_за_міжнародними_стандартами)

Shykarieva, A. "Praktychni aspekty vyznachennia stroku orendy za MSFZ 16" [Practical Aspects of Determining the Lease Term in Accordance with IFRS 16]. *Praktyka MSFZ*. 2021. <https://www.pwc.com/ua/en/publications/2021/ifrs-rent-aspects.pdf>

"7eminar.com - bukhhalterskyi kanal no. 1. MSFZ 16 «Orenda»" [7eminar.com - Accounting Channel no. 1. IFRS 16 "Leases"]. *Bezkoshtovnyi vebinar*, 2018. YouTube. <https://www.youtube.com/watch?v=VJCcID5v5Ws>

УДК 657.1

JEL: M41; M49

DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-12-217-224>

## ЕТИКА ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ ЯК ФАКТОР ВПЛИВУ НА ЕКОНОМІЧНЕ СЕРЕДОВИЩЕ

©2021 КОРОЛЬ С. Я., ГНАСЬКО О. І.

УДК 657.1

JEL: M41; M49

### Король С. Я., Гнасько О. І. Етика професійних бухгалтерів як фактор впливу на економічне середовище

У статті зроблено акцент на етиці професійних бухгалтерів, що визначає підходи до формування та розкриття інформації про діяльність суб'єктів господарювання, з точки зору впливу на українське економічне середовище. Метою дослідження обрано аналіз можливості підвищення конкурентоспроможності української економіки через дотримання принципів етики професійних бухгалтерів. Задля досягнення зазначеної мети було вирішено такі завдання: проаналізувати зміст базового поняття та зв'язок між етикою професійних бухгалтерів і станом економічного середовища; дослідити випадки неетичної поведінки та практику порушення принципів етики професійних бухгалтерів; визначити заходи та засоби впливу на формування етики професійних бухгалтерів в Україні задля попередження випадків використання шахрайських схем і недоброросівної поведінки бухгалтерів. Запропоновано при визначенні поняття «етика професійного бухгалтера» зважати на його відповідальність перед суспільством за надану інформацію. Встановлено, що для України, яка обрала європейський вектор розвитку, доцільно спиратися на європейські цінності та принципи, які визначені Міжнародним кодексом етики професійних бухгалтерів. Проведено аналіз основоположних нормативних документів, що впливають на формування етики професійних бухгалтерів. Систематизовано шахрайські схеми, пов'язані з нехтуванням принципами етики, та надано рекомендації щодо запобіжних дій. Визначено види засобів і заходи, що сприяють формуванню етики у професійних бухгалтерів, підвищенню їх відповідальності з метою оздоровлення української економіки.

**Ключові слова:** етика бухгалтерів, принципи етики професійних бухгалтерів, інтереси суспільства, відповідальність, неетична поведінка, креативний облік.

**Рис.: 2. Табл.: 2. Бібл.: 21.**

**Король Світлана Яківна** – доктор економічних наук, доцент, професор кафедри обліку та оподаткування, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Кіото, 19, Київ, 02156, Україна)

**E-mail:** [s.korol@knu.edu.ua](mailto:s.korol@knu.edu.ua)

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0003-0958-8720>

**Researcher ID:** <https://publons.com/researcher/1463492/svitlana-korol/>

**Scopus Author ID:** <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorid=55536730200>

**Гнасько Олена Ігорівна** – студентка кафедри обліку та оподаткування, Київський національний торговельно-економічний університет (вул. Кіото, 19, Київ, 02156, Україна)

**E-mail:** [elena.gnasko@gmail.com](mailto:elena.gnasko@gmail.com)

UDC 657.1

JEL: M41; M49

### Korol S. Ya., Gnasko O. I. Ethics of Professional Accountants as a Factor of Influence on the Economic Environment

The article focuses on the ethics of professional accountants, which determines the approaches to the formation and disclosure of information about the activities of business entities, in terms of influencing the Ukrainian economic environment. The purpose of the study is to analyze the possibility of increasing the competitiveness of the Ukrainian economy through compliance with the principles of ethics of professional accountants. In order to achieve this goal, the following tasks are solved: analyzing the content of the basic concept and the relationship between the ethics of professional accountants and the state of the economic environment; researching the cases of unethical behavior and practice of violation of the principles of ethics of professional accountants; defining the measures and means of influencing the formation of ethics of professional accountants in Ukraine in order to prevent cases of using fraudulent schemes and unfair behavior of accountants. It is proposed in defining the concept of «ethics of a professional accountant» to take into account his responsibility to society for the information provided. It is determined that for Ukraine, which has chosen the European vector of development, it is advisable to rely on European values and principles, which are defined by the International Code of Ethics of Professional Accountants. The analysis of fundamental normative documents influencing the formation of ethics of professional accountants is carried out. Fraudulent schemes related to disregard for the principles of ethics are systematized and

recommendations for preventive actions are provided. The types of means and measures that contribute to the formation of ethics in professional accountants, increasing their responsibility in order to improve the Ukrainian economy have been identified.

**Keywords:** ethics of accountants, principles of ethics of professional accountants, public interests, responsibility, unethical behavior, creative accounting.

**Fig.:** 2. **Tabl.:** 2. **Bibl.:** 21.

**Korol Svitlana Ya.** – D. Sc. (Economics), Associate Professor, Professor of the Department of Accounting and Taxation, Kyiv National University of Trade and Economics (19 Kioto Str., Kyiv, 02156, Ukraine)

**E-mail:** s.korol@knute.edu.ua

**ORCID:** <https://orcid.org/0000-0003-0958-8720>

**Researcher ID:** <https://publons.com/researcher/1463492/svitlana-korol/>

**Scopus Author ID:** <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=55536730200>

**Hnasko Olena I.** – Student, Department of Accounting and Taxation, Kyiv National University of Trade and Economics (19 Kioto Str., Kyiv, 02156, Ukraine)

**E-mail:** elena.gnasko@gmail.com

На питання професійної етики нині все частіше звертають свою увагу як практикуючі бухгалтери, так і суспільство в цілому. Для сучасного економічного середовища України характерна мінливість обставин, ризик недобросовісного використання облікових даних, а також проблема довіри до неї. Крім того, йому притаманний активний розгляд питання відкритості даних як стимулюючого фактора боротьби з корупцією та покращення урядування, та, як наслідок, вирішення суспільних проблем. Інноваційний розвиток в Україні та світі наразі вимагає поетапного запровадження концепції відкритих даних у різних галузях економіки та сферах професійної діяльності.

За результатами аналізу критичних чинників впливу на реалізацію Національної економічної стратегії на період до 2030 року М. Р. Личковська робить висновок про необхідність «створення повноцінного інформаційного поля взаємодії, в якому буде забезпечена вільна циркуляція правдивої, достовірної інформації всередині всього співтовариства за допомогою всіх засобів масової інформації» [1, с. 11]. Значення облікової інформації для формування такого інформаційного поля стимулює бухгалтерів об'єктивно та неупереджено проводити свою діяльність, нагадує про їхню відповідальність за рівень наданих професійних послуг.

За умов підвищення доступності облікової інформації питання професійної етики набуває особливої актуальності й отримує новий аспект для дослідження.

Впливу професійної етики бухгалтера на українське та світове економічне середовище у вітчизняній і зарубіжній науковій літературі значну увагу приділили, зокрема, О. Балазюк, І. Барус, А. Єременко, Л. Збігнев, А. Індраваті, С. Король, І. Кириченко, Ю. Косовська, В. Крячко, О. Лугова, М. Мойуддін, Х. Насаб, А. Осені, О. Ромашко, Дж. Сигел, Л. Скакун, В. Сопко, О. Фоміна, С. Хасан, Ф. Хірані, А. Шаповалова, Дж. Шим, а також інші вітчизняні та зарубіжні дослідники.

Переважно дослідники розглядають питання професійної етики бухгалтерів через призму вимог

кодексів етики професійних бухгалтерів, конкурентоспроможність організації або корпоративного добробуту, а також впливу організаційної культури та ролі організацій у вирішенні проблем неетичної поведінки бухгалтерів як умови її виживання та конкурентоспроможності; визначають чинники впливу на ймовірність того, що особа буде діяти етично або менш етично. В окремих дослідженнях [2; 3] питання професійної етики поставлено як відображення інтересів конкретних осіб при наданні бухгалтерських послуг або при складанні фінансової звітності.

Накопичений доробок за обраною темою дослідження потребує узагальнення та подальших розвідок у контексті взаємозв'язку між етичною поведінкою бухгалтерів, якістю облікової інформації та конкурентоспроможністю економіки держави.

Метою дослідження обрано аналіз етики професійних бухгалтерів як фактора впливу на українське економічне середовище.

Задля досягнення зазначеної мети було вирішено такі завдання:

- ✦ проаналізувати зміст базового поняття та зв'язок між етикою професійних бухгалтерів і станом економічного середовища;
- ✦ дослідити випадки неетичної поведінки та практику порушення принципів етики професійних бухгалтерів;
- ✦ визначити заходи та засоби впливу на формування етики професійних бухгалтерів в Україні задля попередження випадків використання шахрайських схем і недобросовісної поведінки бухгалтерів.

Специфіка професії бухгалтера полягає в її взаємозв'язках із іншими учасниками бізнес-процесів. Ці відносини мають суттєвий вплив на діяльність суб'єктів господарювання, в питаннях управління та перевірки їх фінансового стану [4]. Існує думка, що бухгалтер надає «езотеричні послуги», адже ідея професії полягає в тому, що бухгалтери «краще за інших знають природу певних справ і краще за своїх клієнтів знають, що турбує їх, чи їхні справи» [5]. Разом із тим, невиконання або неналеж-

не виконання бухгалтером професійних обов'язків робить його суб'єктом дисциплінарної, адміністративної та/або кримінальної відповідальності за законодавством.

**Ф**ундаментальним нормативним документом, обов'язковим до застосування членами та асоційованими членами 169 національних федерацій бухгалтерів зі 127 країн світу є Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів [6]. Члени Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України не є виключенням. Варто зазначити, що Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів, виданий у 2018 р., є оновленою версією Кодексу етики професійних бухгалтерів, розробленого Міжнародною федерацією бухгалтерів у 1996 р. [7]. Чинна редакція Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів (далі – Кодексу) складається з чотирьох частин, що визначають головні принципи діяльності професійних бухгалтерів, надають приклади застережних заходів, яких мають запобігати у конфліктних ситуаціях, відповідно, бухгалтери в бізнесі (інакше кажучи, наймані бухгалтери) та бухгалтери-практики (публічно практикуючі професіонали), а також визначають норми професійної етики, гонорари й інші фінансові заохочення аудиторів [8].

Концептуальна основа Кодексу зазнала суттєвих змін. Зокрема, внесені доповнення стосуються пропонування або прийняття дарунків і знаків гостинності, а також тиску щодо порушень основоположних принципів Кодексу [9]. Незважаючи на ряд інших відмінностей, основні принципи етики залишилися незмінними. Голова Ради з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів Ставрос Томадакіс стверджує: оновлений Кодекс є новаторським інструментом, що узгоджений з новими Міжнародними стандартами аудиту та підтвердження достовірності звітності; він покликаний захищати інтереси суспільства, забезпечуючи при цьому можливість глобального застосування принципів, прописаних у ньому [10].

Кодекс професійної етики проголошує, що в обмін на довіру громадськості по відношенню до професіоналів у сфері бухгалтерського обліку вони беруть на себе певні зобов'язання поводитися таким чином, щоб приносити користь суспільству [5].

Варто зазначити, що ні видання Кодексу етики професійних бухгалтерів 1996 р., ні його перевидання у 2012 р., або навіть оновлена редакція «Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів» від 2018 р. не дають чіткого тлумачення поняття «професійна етика бухгалтера» [6; 7]. Через це вітчизняні та зарубіжні науковці застосовують різні підходи до визначення даного поняття. При цьому вони насамперед керуються концептуальними принципами, наведеними в Кодексі, або адаптують дане поняття до загального розуміння терміна «професійна етика». Загалом поняття «професійна етика» розуміють як сукупність

моральних норм (обов'язків, приписів) або норм (правила) поведінки, які сформувалися в процесі еволюції певної професійної діяльності та відображають взаємозв'язок її представників і різних суспільних інститутів [9]. Натомість, Дж. Сигел і Дж. Шим визначають професійну етику бухгалтера як невід'ємну характеристику професійної поведінки дипломованого бухгалтера вищої кваліфікації [11]. Л. Збігнев (*L. Zbigniew*) вважає, що професійна етика бухгалтера – це правильне ведення бухгалтерського обліку, що базується на внутрішньому переконанні про необхідність добре працювати [12]. Натомість У. Лудіґдо та А. Камаянти (*U. Ludigdo, A. Kamayanti*) говорять про те, що Кодекс професійної етики бухгалтерів можна розглядати як культурну цінність, що походить від цінностей культури [2].

**П**роведений аналіз свідчить, що на визначення досліджуваного поняття не вплинула зміна інструментів і технологій, які бухгалтери використовують у своїй професійній діяльності, або зміна вимог до професії в контексті сучасних суспільних процесів. Якщо перший із названих аспектів виходить за рамки цього дослідження, то щодо другого вважаємо необхідним підкреслити існуючий зв'язок.

Так, у Міжнародному кодексі етики професійних бухгалтерів зазначено про те, що професійні бухгалтери зобов'язані діяти не тільки в інтересах клієнта або організації, якій вони надають свої послуги, а й в інтересах суспільства в цілому [6]. Зазначене, зокрема, зумовлено тим, що професійна етика бухгалтера й аудитора має суттєвий вплив на економічне середовище в кожній країні, а за певних умов – у регіоні або на глобальному рівні.

Отже, далі *професійну етику бухгалтера* будемо розуміти як сукупність моральних принципів та інституційно врегульовану систему норм поведінки, що визначають якість наданих бухгалтерських послуг (інформації) як складову його відповідальності перед суспільством за результати професійної діяльності.

При імплементації Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів в конкретній країні в дослідників виникає питання про національні особливості. Так, Дж. Сю і С. Деллапортас (Китай) (*G. Xu, S. Dellaportas*) вказують на те, що в країні соціальні взаємодії засновані на конфуціанстві, обов'язку турбуватись, і зокрема, турбуватись про значущих людей, що суперечить прагненню бухгалтерів до професійної незалежності [3]. У. Лудіґдо та А. Камаянти (Індонезія) [2] звертають увагу на те, що в основу Кодексу покладені «західні цінності» і ставлять питання про їх відповідність національним культурним цінностям. Загалом визнаємо важливість урахування даного аспекту для практики в конкретній країні. При цьому для України, яка, на відміну від ряду інших країн, не мала власного кодексу етики бухгалтерів, відповідь на дане питання обумовлена вибором європейського векто-

ра економічного розвитку. У правильності вибору переконують, зокрема, наведені в Кодексі приклади виконання вимог до професійної поведінки бухгалтерів у конкретних ситуаціях та алгоритми прийняття рішень у суперечливих практичних питаннях. Разом із тим, слід підкреслити ціннісний рівень, на який У. Лудіґо та А. Камаянті фактично підносять питання етики професійних бухгалтерів.

**П**роведений аналіз принципів, наведених у Кодексі (табл. 1) свідчить, що вони обумовлені інтересами організацій-працедавців, інвесторів, кредиторів та інших безпосередніх користувачів професійних бухгалтерських. І хоча в Кодексі зазначено, що на роботу професійних бухгалтерів у бізнесі може спиратися, наприклад, широка громадськість, у наведених принципах фактично не йдеться про її економічні інтереси або про суспільні економічні інтереси.

Проблема неетичної поведінки професіоналів у фінансовій сфері отримала широкий розголос через чисельні скандали в різних країнах світу, у яких «головну роль відігравали бухгалтери» (бухгалтерські й аудиторські компанії) [2]. Практика свідчить, що відсутність професійної етики породжує високий рівень злочинності, ухилення від сплати податків та облікових махінацій, що врешті-решт негативно впливає на репутацію професії та породжує недовіру до кожного з її представників [13].

В Україні також існує проблема таких психолого-соціологічних атрибутів сучасного бізнесу, як відкритість і довіра. Як відомо, негативна репутація бізнесу свідчить про несприятливі умови для бізнесу в країні, негативно впливає на притік інвестицій, ускладнює налагодження взаємин із зарубіжними партнерами та, як наслідок, перешкоджає надходженню коштів до державного бюджету. Так чи інакше,

бухгалтери є свідками, учасниками або контролерами більшості бізнес-процесів, отримують первинні дані та надають користувачам необхідну інформацію. При цьому неетична поведінка бухгалтерів може виражатися у недотриманні вимог нормативних документів, поданні недостовірної інформації, порушенні конфіденційності даних, участі у неправомірних епізодах (зокрема, корупції, хабарництві, відмиванні грошей, фінансуванні тероризму й отриманні коштів злочинним шляхом) та інших діях.

Пошук способів боротьби з неетичною поведінкою бухгалтерів та аудиторів повинен базуватися на вивченні існуючих проблем у бізнес-середовищі. Наприклад, за даними Державної аудиторської служби України [14], у 2020 р. під час закупівель мали місце втрати фінансових і матеріальних ресурсів на загальну суму майже 2,8 млрд грн (у 2019 р. відповідно понад 1,3 млрд грн). Основною причиною таких втрат виявилися незаконні витрати, що проводилися з порушенням законодавства (рис. 1).

Подібні неправомірні дії, якщо до них залучені бухгалтери, несумісні з фундаментальними принципами Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів. При цьому, крім прямих (фінансових і/або матеріальних) збитків, вони негативно впливають на психологічний клімат у колективі та ведуть до непрямих (репутаційних) втрат відповідного масштабу.

**П**роведений аналіз найбільш поширених шахрайських схем, до яких вдаються недобросовісні бухгалтери (табл. 2), дозволяє зробити висновок, що більшість їх можна попередити або виявити на ранніх етапах виникнення.

Крім того, не слід забувати про креативне використання бухгалтерами прогалин в нормативних документах, через що користувачі інформації ризи-

Таблиця 1

Основоположні принципи етики професійного бухгалтера

Принцип	Сутність принципу
Об'єктивність	Не ставити під загрозу професійне чи ділове судження через упередженість, не допускати конфлікту інтересів або неправомірного впливу з боку інших осіб на професійні або ділові судження
Чесність	Бути відвертим і чесним у професійних і ділових стосунках
Конфіденційність	Зберігати конфіденційність інформації, отриманої в результаті професійних і ділових відносин; не використовувати в особистих цілях бухгалтера або для вигоди третьої сторони отриману інформацію
Професійна компетентність і належна ретельність	Підтримувати професійні знання та навички на рівні, потрібному для забезпечення отримання клієнтом чи роботодавцем компетентних, професійних послуг, а також діяти сумлінно та відповідно до технічних і професійних стандартів, за потреби повідомляти інших користувачів його професійних послуг про обмеження, притаманні бухгалтерській діяльності
Професійна поведінка	Дотримуватися відповідних законів і нормативних актів; утримуватися від будь-яких дій, які дискредитують професію; свідомо ставитися до бухгалтерської діяльності

Джерело: складено на основі [6; 8].

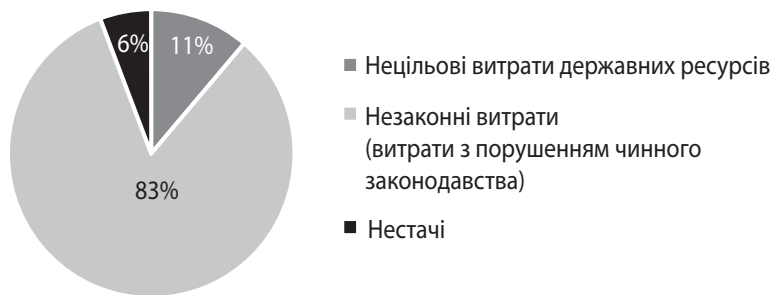


Рис. 1. Причини витрат фінансових і матеріальних ресурсів у системі закупівель

Джерело: сформовано на основі [14].

Таблиця 2

Шахрайські схеми, до яких вдаються недобросовісні бухгалтери

Умовна назва	Сутність схеми	Коментар
«Мертві душі»	Шахраї вписують в розрахункові відомості прізвища неіснуючих працівників, привласнюючи нараховані їм кошти	Відомий випадок, коли бухгалтер «заробив» таким чином понад 500 тис. грн, вказуючи у видаткових ордерах суму на 100 тис. грн більше, ніж підсумок у платіжній відомості. <i>Порушуються принципи чесності, професійної поведінки, конфіденційності</i>
Один рахунок – багато платежів	Бухгалтер за домовленістю з контрагентом кілька разів оплачує певний рахунок на незначну суму. Потім контрагент виводить її в готівку або на рахунок, звідки зацікавлені сторони можуть легко зняти гроші	Даний спосіб є другим за популярністю і використовується переважно в організаціях, в яких є великий потік рахунків на оплату, наприклад, будівельні фірми, що постійно закуповують матеріали. <i>Порушуються принципи чесності, професійної поведінки, конфіденційності</i>
Завищені витрати	Бухгалтер завищує витрати у платіжних документах, що з часом веде до утворення на банківському рахунку надлишків, які не можна прослідкувати за внутрішніми документами. Далі надлишок виводять зручним способом, завдаючи втрат компанії	Така примітивна схема крадіжки спрацьовує тільки в тому випадку, якщо в компанії є проблеми з організацією внутрішнього документообігу. <i>Порушуються принципи чесності, професійної поведінки, конфіденційності</i>
Відкати	За домовленістю з третьою стороною бухгалтер обирає невідгідні для компанії контракти	Об'єктом контрактів, на яких недоброчесні бухгалтери здійснюють «відкати», можуть бути послуги або товарно-матеріальні цінності. <i>Порушуються принципи чесності, об'єктивності, професійної поведінки, конфіденційності</i>
Некомпетентність	Бухгалтер приховує від керівництва недостатній рівень своїх професійних знань і навичок, не повідомляє про існуючі в компанії проблеми, викривляючи інформацію у звітності	На відміну від інших, дана схема прямо не передбачає крадіжки, однак зрештою такі дії бухгалтера можуть стати причиною значних збитків для організації, зокрема репутаційних. <i>Порушуються принципи чесності, професійної компетентності та належної ретельності, професійної поведінки</i>

Джерело: складено на основі [6; 15].

кують отримати «утопічний бухгалтерський звіт або не зовсім розумний звіт». Через це, як зауважують дослідники, поняття «креативний облік» отримало негативний зміст, який полягає в «маніпулюванні за допомогою методів і знань бухгалтерського обліку цифрами, розкритими у фінансовій звітності компанії, трансформації даних... У цій практиці існує тонка межа між етикою та незаконністю, що робить її етично

осудною ситуацією» [16]. Запобіжником викривлення фінансової й іншої звітності може бути рішення, запропоноване В. І. Ушурелу і Д. Логін (*V. I. Uşurelu, D. Loghin*), – обмежити креативну бухгалтерську практику через запровадження нормативних документів, які б посилили стандарти бухгалтерського обліку [17].

У цілому погоджуючись з [16; 18] щодо ключової ролі професійної етики у викориненні різних форм

податкового та іншого шахрайства, вважаємо необхідним використовувати системний підхід. Для цього слід визначити засоби та заходи, що сприяють формуванню в бухгалтерів навичок етичної поведінки.

Основою для заохочення професійних бухгалтерів до етичної поведінки, як наголошує А. І. Осені (A. I. Oseni), має стати реалістичний підхід до встановлення корпоративних цінностей і цілей щодо трудових відносин, а також заохочення всіх співробітників організації на всіх рівнях дотримуватися відповідних цінностей і практик для впровадження корпоративної культури; визначення процедури повідомлень про викриття внутрішніх проблем та/або етичних проблеми організації; проведення навчання з етики для всіх співробітників; інтеграція прийняття етичних рішень у процес оцінки діяльності працівників [19]. Ряд дієвих практичних рекомендацій для попередження махінацій бухгалтерів і заохочення їх до етичної поведінки А. Губайдулліна надає керівникам підприємств і організацій [20] (рис. 2).

Попередити використання шахрайських схем і недобросовісної поведінки бухгалтерів у компанії доцільно ще на етапі пошуку та відбору кандидата на посаду. Так, при проведенні співбесіди або анкетування кандидата/кандидатки на посаду доцільно з'ясувати, чи знайомий він/вона з Міжнародним кодексом етики професійних бухгалтерів, чи дотримується його норм у професійній діяльності. Це дасть змогу виявити можливі схильності до порушення

норм професійної етики кандидата/кандидатки на бухгалтерську посаду. Слід відзначити, що рекрутери можуть використовувати доступні реєстри фізичних осіб (наприклад, у таких проєктах, як <https://scanbe.io/> або <https://youcontrol.com.ua/>) для їх перевірки та виявлення недобросовісних бухгалтерів і аудиторів. Такі запобіжні заходи дозволять захистити інтереси всіх зацікавлених сторін і попередити неетичну поведінку бухгалтерів і аудиторів.

Натомість, формування базового рівня професійної етики українських бухгалтерів має розпочинатися ще на етапі здобуття професійної освіти, яка б забезпечувала конкретні прикладні знання, необхідні для практики бухгалтерської етики та моралі [8; 17; 21]. З цією метою одночасно має приділятися належна увага отриманню професійних знань, зокрема в частині ведення обліку, складання звітності й етичної поведінки, що в цілому забезпечить формування навичок розв'язання складних етичних конфліктів у роботі бухгалтера. Подальший індивідуальний професійний розвиток і підвищення рівня професійної етики бухгалтерів може забезпечити професійна сертифікація за системою CAP/CIPA або ACCA та навчання впродовж всього життя.

Підкреслюючи зв'язок між етикою професійних бухгалтерів та економічним середовищем, відповідальністю професії перед суспільством, необхідно звернути увагу на зворотний зв'язок – вплив визнаних суспільних і корпоративних цінностей на рівень відповідальності бухгалтерів. На цій основі формуються

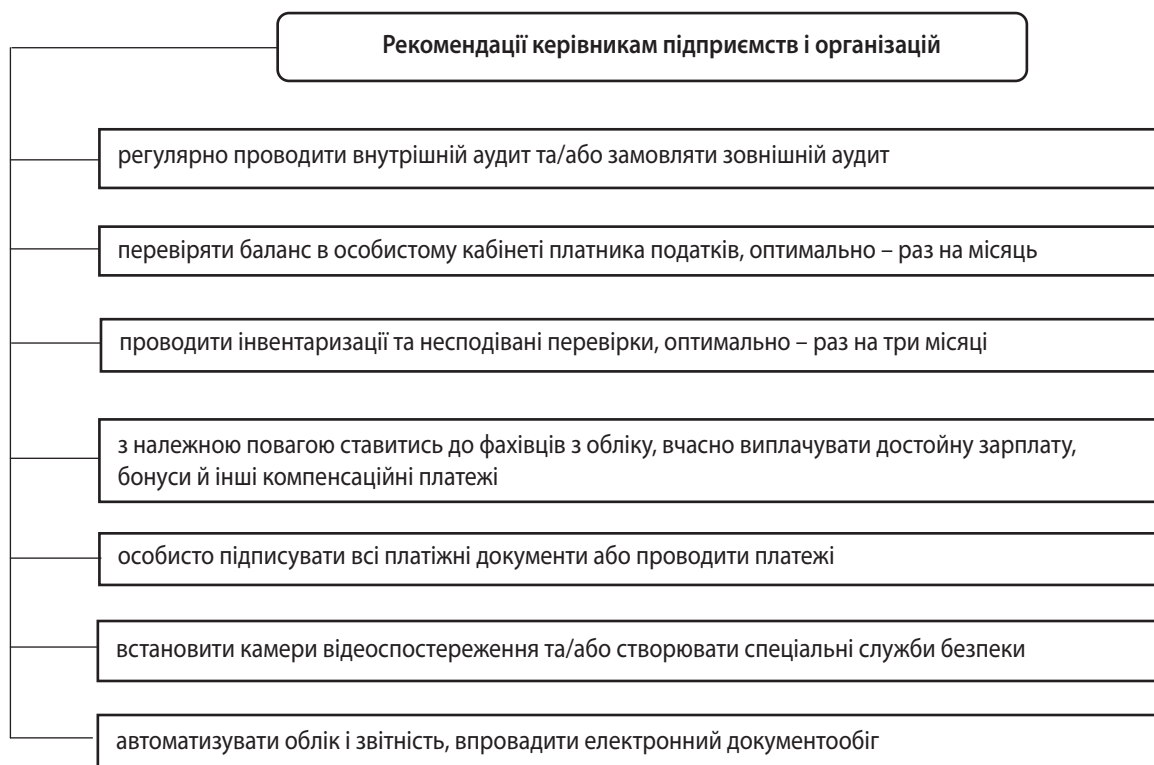


Рис. 2. Способи попередження махінацій і заохочення бухгалтерів до етичної професійної поведінки

Джерело: сформовано на основі [20].

цінності та чесноти, що, як зауважують В. І. Ушурелу та Д. Логін, у поєднанні з правилами дають бухгалтерам достатньо розуміння, щоб зробити правильне професійне судження [17], тобто бути етичними.

## ВИСНОВКИ

Увага до професійної етики бухгалтерів обумовлена їх роллю та відповідальністю за інформаційне наповнення фінансової, податкової та іншої звітності, яка є основою для економічного аналізу як на мікро-, так і на макрорівні. На практиці на дотримання етичних принципів реальний вплив мають організації-роботодавці, клієнти, інші учасники господарських процесів, які можуть провокувати бухгалтерів і аудиторів до використання шахрайських схем або заохочувати їх до чесною та відповідальною професійною поведінки.

Етика професійного бухгалтера безпосередньо пов'язана з дисциплінарною, адміністративною та кримінальною відповідальністю за результати його професійної діяльності за законом. Крім того, суспільними цінностями визначена його соціальна відповідальність. Належне виконання бухгалтером його професійних обов'язків є основою для зростання конкурентоспроможності організації-роботодавця, чесного ведення бізнесу, суспільного економічного добробуту та, як наслідок, поліпшення загального стану українського економічного середовища.

Тому в бухгалтерів потрібно формувати розуміння професійної етики не як особистої чи корпоративної справи, а як складову його відповідальності перед суспільством за якість наданих професійних послуг. Етика професійного бухгалтера має стати дієвим чинником формування суспільної довіри до бізнесу та взаємоповаги всіх учасників бізнес-процесів.

Отже, етика професійних бухгалтерів має не лише суспільне значення, але й повинна стати загальною справою як вагомих чинників суспільного добробуту. Основою для визначення змісту етики професійних бухгалтерів мають бути суспільні та корпоративні цінності, відображені в Міжнародному кодексі професійних бухгалтерів. ■

## ЛІТЕРАТУРА

1. Личковська М. Р. Аналіз критичних чинників впливу на реалізацію Національної економічної стратегії – 2030. *Бізнес Інформ*. 2021. № 10. С. 6–13. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-10-6-13>
2. Ludigdo U., Kamayanti A. Pancasila as Accountant Ethics Imperialism Liberator. *World Journal of Social Sciences*. 2012. Vol. 2. No. 6. P. 159–168. URL: <http://arikaamayanti.lecture.ub.ac.id/files/2014/05/12.-UntiAri-international-journal.pdf>
3. Xu G., Dellaportas S. Challenges to Professional Independence in a Relational Society: Accountants in China. *Journal of Business Ethics*. 2021. Vol. 168. P. 415–429. DOI: <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04249-x>

4. Ромашко О. М. Професійна етика працівників економічної сфери діяльності // Сучасний менеджмент: проблеми та перспективи розвитку : матеріали Всеукр. наук.-практ. інтер.-конф. (м. Херсон, 29 травня 2020 р.). Херсон : ХДАУ, 2020. С. 326–329.
5. Chambers R. J. An Accounting Thesaurus: 500 years of accounting. Pergamon, 1996. 1044 p.
6. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/kodex\\_et.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf)
7. Кодекс етики професійних бухгалтерів. URL: [https://lexinform.com.ua/wp-content/uploads/2018/09/Code-of-Ethics\\_ukr.pdf](https://lexinform.com.ua/wp-content/uploads/2018/09/Code-of-Ethics_ukr.pdf)
8. Лугова О. І., Єременко А. В., Кириченко І. О., Косовська Ю. С. Професійна етика в роботі бухгалтера. *Modern economics*. 2019. № 13. С. 154–160. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V13\(2019\)-24](https://doi.org/10.31521/modecon.V13(2019)-24)
9. Король С. Я., Ромашко О. М., Шаповалова А. П. Професійна етика бухгалтера – фактор конкурентоспроможності економіки України // Глобалізаційні виклики розвитку національних економік : тези доповідей II Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Київ, 19 жовтня 2021 р.). Київ : КНТЕУ, 2021. С. 227–230.
10. IESBA оновила Кодекс етики з урахуванням нових стандартів з управління якістю аудиту // Палата аудиторів і бухгалтерів України. 17.08.2021. URL: <https://pabu.com.ua/ua/mediacentr-3/profesiinonovyny/2274-iesba-onovyla-kodeks-etyky-z-urakhuvanniam-novykh-standartiv-z-upravlinnia-iakestiu-audyty>
11. Сигел Дж., Шим Дж. К. Словарь бухгалтерских терминов / пер. со 2-го англ. изд. М. : ИНФРА-М, 2001. 408 с.
12. Zbigniew L. Zawód księgowego – regulowany czy ustanowiony przez właściciela. Zeszyty teoretyczne rachunkowości. *Stowarzyszenie księgowych w Polsce*. 2004. T. 21. Nr. 77. S. 135–143.
13. Hernández-Gil C., Losada-Rodríguez N. A., Orozco-Calderón D. La influencia de la contabilidad creativa en la ética profesional del contador público. *Revista de Investigación, Desarrollo e Innovación*. 2019. Vol. 10. No. 1. P. 53–65. DOI: <https://doi.org/10.19053/20278306.v10.n1.2019.10011>
14. Результати діяльності Держаудитслужби, її міжрегіональних територіальних органів за січень – грудень 2020 року. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/71>
15. Основні шахрайські схеми бухгалтерів. Як виявити крадіжку на роботі? // Kikidler. 25.06.2019. URL: <https://www.kickidler.com>
16. Vega Falcón V., Navarro Cejas M., Cejas Martínez M., Colcha Ortiz R. Contabilidad creativa: Perspectivas jurídicas y empresariales a partir de los procesos de información. *Revista Venezolana De Gerencia*. 2021. Vol. 26. No. 5. P. 737–754. DOI: <https://doi.org/10.52080/rvgluz.26.e5.47>
17. Uşurelu V. I., Loghin D. Accounting Ethics – Responsibility Versus Creativity. *Annals of the University of Petrosani Economics*. 2010. Vol. 10. Iss. 3. P. 349–356. URL: <http://ns1.upet.ro/annals/economics/pdf/annals-2010-part3.pdf#page=349>

18. Ccoyllo-Alfaro M., Vilchez-Campaña G., Baylón-Gonzales B. Ethics of the Accountant in the Face of Tax Fraud Modalities. In: Botto-Tobar M., Cruz H., Díaz Cadena A. (eds.) *Artificial Intelligence, Computer and Software Engineering Advances*. CIT 2020. Advances in Intelligent Systems and Computing. 2021. Vol. 1327. Springer, Cham. DOI: [https://doi.org/10.1007/978-3-030-68083-1\\_10](https://doi.org/10.1007/978-3-030-68083-1_10)
19. Oseni A. I. Unethical behavior by professional accountant in an organization. *Research Journal of Finance and Accounting*. 2011. Vol. 2. No. 2. P. 106–111. URL: <https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/view/188/72>
20. Губайдуллина А. Опрос предпринимателей: как защититься от недобросовестного бухгалтера. URL: <https://realnoevremya.ru/articles/131237--kak-zaschititsya-ot-nedobrosovestnogo-buhgaltera>
21. Король С. Я., Фомина О. В. Новітні вимоги до професійної підготовки бухгалтерів та аудиторів // Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія : матеріали міжнар. наук.-практ. інтер.-конф. (м. Тернопіль, 26 червня 2018 р.). Тернопіль, 2018. С. 102–105.

## REFERENCES

- Ccoyllo-Alfaro, M., Vilchez-Campana, G., and Baylon-Gonzales, B. "Ethics of the Accountant in the Face of Tax Fraud Modalities". In *Artificial Intelligence, Computer and Software Engineering Advances*. CIT 2020. Advances in Intelligent Systems and Computing, vol. 1327. Springer, Cham, 2021.  
DOI: [https://doi.org/10.1007/978-3-030-68083-1\\_10](https://doi.org/10.1007/978-3-030-68083-1_10)
- Chambers, R. J. *An Accounting Thesaurus: 500 years of accounting*. Pergamon, 1996.
- Gubaydullina, A. "Opros predprinimateley: kak zashchititsya ot nedobrosovestnogo bukhgaltera" [Survey of Entrepreneurs: How to Protect Yourself from an Unscrupulous Accountant]. <https://realnoevremya.ru/articles/131237--kak-zaschititsya-ot-nedobrosovestnogo-buhgaltera>
- Hernandez-Gil, C., Losada-Rodriguez, N. A., and Orozco-Calderon, D. "La influencia de la contabilidad creativa en la etica profesional del contador publico". *Revista de Investigacion, Desarrollo e Innovacion*, vol. 10, no. 1 (2019): 53-65.  
DOI: <https://doi.org/10.19053/20278306.v10.n1.2019.10011>
- "IESBA onovyla Kodeks etyky z urakhuvanniam novykh standartiv z upravlinnia yakistiu audytu" [IESBA Has Updated the Code of Ethics to Reflect New Standards on Audit Quality Management]. Palata audytoriv i bukhhalteriv Ukrainy. August 17, 2021. <https://pabu.com.ua/ua/mediacentr-3/profesiini-novyny/2274-iesba-onovyla-kodeks-etyky-z-urakhuvanniam-novykh-standartiv-z-upravlinnia-iakistiu-audytu>
- "Kodeks etyky profesiinykh bukhhalteriv" [Code of Ethics for Professional Accountants]. [https://lexinform.com.ua/wp-content/uploads/2018/09/Code-of-Ethics\\_ukr.pdf](https://lexinform.com.ua/wp-content/uploads/2018/09/Code-of-Ethics_ukr.pdf)
- Korol, S. Ya., and Fomina, O. V. "Novitni vymohy do profesiinoi pidhotovky bukhhalteriv ta audytoriv" [The Latest Requirements for the Training of Accountants and Auditors]. *Oblik, opodatkovannia i kontrol: teoriia ta metodolohiia*. Ternopil, 2018. 102-105.

- Korol, S. Ya., Romashko, O. M., and Shapovalova, A. P. "Profesiina etyka bukhhaltera – faktor konkurentospromozhnosti ekonomiky Ukrainy" [Professional Ethics of an Accountant is a Factor in the Competitiveness of Ukraine's Economy]. *Hlobalizatsiini vykylyky rozvytku natsionalnykh ekonomik*. Kyiv: KNTEU, 2021. 227-230.
- Ludigdo, U., and Kamayanti, A. "Pancasila as Accountant Ethics Imperialism Liberator". *World Journal of Social Sciences*, vol. 2, no. 6 (2012): 159–168. <http://arikamayanti.lecture.ub.ac.id/files/2014/05/12.-UntiAri-international-journal.pdf>
- Luhova, O. I. et al. "Profesiina etyka v roboti bukhhaltera" [Professional Ethics in the Work of an Accountant]. *Modern economics*, no. 13 (2019): 154-160.  
DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V13\(2019\)-24](https://doi.org/10.31521/modecon.V13(2019)-24)
- Lychkovska, M. R. "Analiz krytychnykh chynnykiv vplyvu na realizatsiiu Natsionalnoi ekonomichnoi strategii - 2030" [Analyzing the Critical Factors of Influence on the Implementation of the National Economic Strategy – 2030]. *Biznes Inform*, no. 10 (2021): 6-13.  
DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2021-10-6-13>
- "Mizhnarodnyi kodeks etyky profesiinykh bukhhalteriv" [International Code of Ethics for Professional Accountants]. [https://mof.gov.ua/storage/files/kodex\\_et.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf)
- "Osnovni shakhraski skhemy bukhhalteriv. Yak vyjavyty kradizhku na roboti?" [The Main Fraudulent Schemes of Accountants. How to Detect Theft at Work?]. Kikidler. June 25, 2019. <https://www.kikidler.com>
- Oseni, A. I. "Unethical behavior by professional accountant in an organization". *Research Journal of Finance and Accounting*, vol. 2, no. 2 (2011): 106–111. <https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/view/188/72>
- "Rezultaty diialnosti Derzhadytysluzhby, yii mizhrehionalnykh terytorialnykh orhaniv za sichen – hruden 2020 roku" [Results of Activity of the State Audit Office, Its Interregional Territorial Bodies for January – December 2020]. <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/71>
- Romashko, O. M. "Profesiina etyka pratsivnykiv ekonomichnoi sfery diialnosti" [Professional Ethics of Economic Workers]. *Suchasnyi menedzhment: problemy ta perspektivy rozvytku*. Kherson: KhDAU, 2020. 326-329.
- Sigel, Dzh., and Shim, Dzh. K. *Slovar bukhgalterskikh terminov* [Dictionary of Accounting Terms]. Moscow: INFRA-M, 2001.
- Uşurelu, V. I., and Loghin, D. "Accounting Ethics - Responsibility Versus Creativity". *Annals of the University of Petrosani Economics*, vol. 10, iss. 3 (2010): 349–356. <http://ns1.upet.ro/annals/economics/pdf/annals-2010-part3.pdf#page=349>
- Vega Falcon, V. et al. "Contabilidad creativa: Perspectivas juridicas y empresariales a partir de los procesos de informacion". *Revista Venezolana De Gerencia*, vol. 26, no. 5 (2021): 737-754.  
DOI: <https://doi.org/10.52080/rvgluz.26.e5.47>
- Xu, G., and Dellaportas, S. "Challenges to Professional Independence in a Relational Society: Accountants in China". *Journal of Business Ethics*, vol. 168 (2021): 415-429.  
DOI: <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04249-x>
- Zbigniew, L. "Zawod księgowego – regulowany czy ustanowiony przez właściciela. Zeszyty teoretyczne rachunkowosci". *Stowarzyszenie księgowych w Polsce*, vol. 21, no. 77 (2004): 135-143.