

УДК 658.14/17:338.24

DOI: <https://doi.org/10.32847/business-navigator.61-33>

**Бурденко І.М.**, к.е.н., доцент,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування,  
*Сумський державний університет*

**Майборода А.В.**, бакалавр  
кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування,  
*Сумський державний університет*

**Burdenko Iryna**,  
Associate Professor of Accounting and Taxation,  
*Sumy State University*

**Maiboroda Anzhela**, bachelor  
Department of Accounting and Taxation,  
*Sumy State University*

## **ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА БУХГАЛТЕРА: УПРАВЛІНСЬКИЙ ПІДХІД**

**Бурденко І.М., Майборода А.В. Професійна етика бухгалтера: управлінський підхід.** У статті розглянуто вітчизняний та зарубіжні досвід застосування професійної етики бухгалтера. Визначено сутність управлінського аспекту запровадження професійної етики в сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Проаналізовано, за допомогою теорії «гнилих яблук», що етичні проблеми бізнесу пов'язані із неналежною увагою до них, відсутністю контролю та регулювання. Доведено, що управлінський аспект при імплементації професійної етики полягає саме в явному її контролі через встановлення правил, навчання працівників та відслідковуванні дотримання стандартів поведінки. Проведено порівняння механізму регулювання професійної етики бухгалтерів в США та Україні. Зроблено висновок, що при запровадженні іноземного досвіду у сфері регулювання діяльності бухгалтерів потрібно в обов'язковому порядку

враховувати менталітет наших громадян, який є головною ознакою формування поведінки бухгалтерів, а також особливостей сприйняття моральних вимог і норм. Доведено, що важливим чинником імплементації міжнародного досвіду запровадження норм професійної етики є одночасне регулювання цього процесу як із сторони держави, так і зі сторони професійних бухгалтерських організацій.

**Ключові слова:** професійна етика, професійне судження, кодекс етики професійних бухгалтерів, професійні організації, етичні норми бухгалтерів.

**Бурденко И.М., Майборода А.В. Профессиональная этика бухгалтера: управленческий подход.** В статье рассмотрены отечественный и зарубежный опыт применения профессиональной этики бухгалтера. Проанализировано управленческий аспект введения профессиональной этики в сфере бухгалтерского учета и аудита. Проанализировано, с помощью теории «гнилых яблок», что этические проблемы бизнеса связаны с ненадлежащим вниманием к ним, отсутствием контроля и регулирования. Доказано, что управленческий аспект при имплементации профессиональной этики заключается именно в явном ее контроле за установление правил, обучение работников и отслеживании соблюдения стандартов поведения. Проведено сравнение механизма регулирования профессиональной этики бухгалтеров в США и Украине. Сделан вывод, что при введении иностранного опыта в сфере регулирования деятельности бухгалтеров нужно в обязательном порядке учитывать менталитет наших граждан, который является главным признаком формирования поведения бухгалтеров, а также особенностей восприятия моральных требований и норм. Доказано, что важным фактором имплементации международного опыта внедрения норм профессиональной этики является одновременное регулирование этого процесса как с стороны государства, так и со стороны профессиональных бухгалтерских организаций.

**Ключевые слова:** профессиональная этика, профессиональное суждение, кодекс этики профессиональных бухгалтеров, профессиональные организации, этические нормы бухгалтера.

**Burdenko Iryna, Maiboroda Anzhela. Professional ethics of an accountant: management approach.** The article considers domestic and foreign experience in applying the professional ethics of an accountant. The managerial aspect of introduction of professional ethics in the field of accounting and auditing is analyzed. It is analyzed, using the theory of "rotten apples", that the ethical problems of business are associated with inadequate attention to them, lack of control and regulation. It is proved that the managerial aspect in the implementation of professional ethics is its explicit control through the establishment of rules, employee training and monitoring compliance with standards of conduct. A comparison of the mechanism of regulation of professional ethics of accountants in the USA and Ukraine is made. The influence of national heritage in the fields of culture and mentality on the development and organization of accounting is considered. The substantiation of necessity of introduction of norms of professional ethics in Ukraine taking into account foreign experience is resulted. It is concluded that the introduction of foreign experience in regulating the activities of accountants must take into account the mentality of our citizens, which is the main feature of the behavior of accountants, as well as the peculiarities of the perception of moral requirements and norms. It is analyzed that for our society professional etiquette should become a social protection for citizens. The responsibility of a professional accountant is not limited to meeting the needs of an individual client or employer. The interests of the public are largely determined by the standards of the accounting profession. It is proved that professional ethics must be present at all times. It will help accountants make the right decisions, resolve issues that are not regulated at the legislative level, balance the subjectivity of professional judgment and ensure the protection of the interests of certain stakeholders. It is proved that an important factor in the implementation of international experience in the implementation of professional ethics is the simultaneous regulation of this process by both the state and professional accounting organizations.

**Key words:** professional ethics, professional judgment, code of ethics of professional accountants, professional organizations, ethical norms of accountants.

**Постановка проблеми.** На сьогоднішній день професійна етика та питання її дотримання є однією із найважливіших проблем, яка стала головною складовою в різних сферах економіки. Професіонали у будь-якій галузі завжди зацікавлені в високій якості своєї роботи та зростанні рівня довіри суспільства до результатів їх діяльності. Діяльність бухгалтерів, специфіка їх роботи і функцій вимагає від них дотримання усіх принципів та концептуальних основ професійної етики.

В успішній діяльності того чи іншого підприємства важливим є як фінансова інформація, так і нефінансова, що розкриває особливості його діяльності, та позитивно впливає на ухвалення інвестиційних рішень зовнішніми користувачами. Від дотримання законодавчо встановленого загального кодексу цінностей і поведінки, залежить, в першу чергу, наскільки будуть задоволені суспільні потреби в інформації, які можуть суперечити безпосередньо особистим інтересам управлінського персоналу. При цьому можливі декілька підходів до навчання етики: філософський, юридичний і управлінський. Управлінський підхід полягає в тому, щоб ставитися до проблем етики аналогічно як до будь-якої іншої управлінської проблеми. Менеджери повинні чітко розуміти джерело і наслідки дій та поведінки працівників, зокрема і бухгалтерів. Усе це спонукає дослідників на вивчення та імплементацію світового досвіду в вирішенні етичних питань у вітчизняну практику.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням впровадження кодексу етики в вітчизняну практику займалися такі українські вчені, як А.М.Кузьмінський, А.Г.Федулова, Ф.Ф.Бутинець [2]. Незважаючи на всі дослідження, все ж невивченими залишаються питання управлінського аспекту застосування етичних норм у діяльність професійних бухгалтерів.

**Формулювання цілей статті.** Метою дослідження є обґрунтування необхідності імплементації професійної етики бухгалтера з окремим наголосом на її управлінський аспект.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** На сьогоднішній день регулювання обліку в світі здійснюється в двох напрямках. Різняться вони за типом законодавства та за рівнем його впливу на суспільство. До напрямку номер один можна віднести такі держави, в яких законодавство має обов'язковий характер, а також обов'язково визначає головні правила ведення бухгалтерського обліку. Сюди можна віднести Данію, Грецію, Австрію, Італія, Норвегію, Португалію, Францію, а також Німеччину, Швецію, Швейцарію і Іспанію. До другого напрямку потрібно віднести ті країни, що не регулюють бухгалтерський облік на державному рівні і в яких стандарти обліку приймаються професійними бухгалтерськими організаціями різного рівня: Сполучені Штати Америки, Канада, Мексика, Великобританія, Ізраїль, Ірландія, Індія тощо.

Відсутність державного регулювання бухгалтерського обліку в цих країнах у певний момент часу викликало недовіру суспільства до інформації, яку створювали професійні бухгалтера та взагалі до професії бухгалтера. Усе це стало стимулом для початку пошуків більш дієвих механізмів, які б змогли узгодити професійне судження та відповідальність професійних бухгалтерів за кінцевий результат своєї діяльності. Результатом стала розроблення та прийняття норм етики професійних бухгалтерів.

У цілому модель регулювання бухгалтерського обліку та місце професійної етики в регулюванні діяльності бухгалтера в США зображено на рисунку 1.

На даний час в Сполучених Штатах професійна етика виступає головним інструментом збалансування суб'єктивізму професійної думки бухгалтера та інструментом захисту інтересів капіталіста. Хоча при цьому все ще існують окремі нерегульовані законодавством питання, присутній незначний вплив державного регулювання на ведення обліку, а також є вагомий вплив на практику ведення обліку професійного саморегулювання [6].

Від того наскільки жорсткою буде регламентація в бухгалтерському обліку і буде безпосередньо залежати роль та місце професійної етики не лише в

професійному обліковому середовищі, а й необхідність та обов'язковість дотримання етичних вимог. Найбільш впливовими в Сполучених Штатах є організації, які безпосередньо регламентують бухгалтерський облік, зокрема Рада з розробки стандартів фінансового обліку (Financial Accounting Standards Board – FASB), а також в цей список входять Американський інститут присяжних бухгалтерів й Інститут фахівців з управлінського обліку (Institute of Management Accountants – IMA). Регламентація щодо того, як вести облік та складати звіти проходить з безпосередньою участю професійних організацій, котрі розробляють більшу частину стандартів та положень. Все це спонукає до того, щоб мати можливість контролювати дотримання норм в етиці безпосередньо бухгалтерами [4].

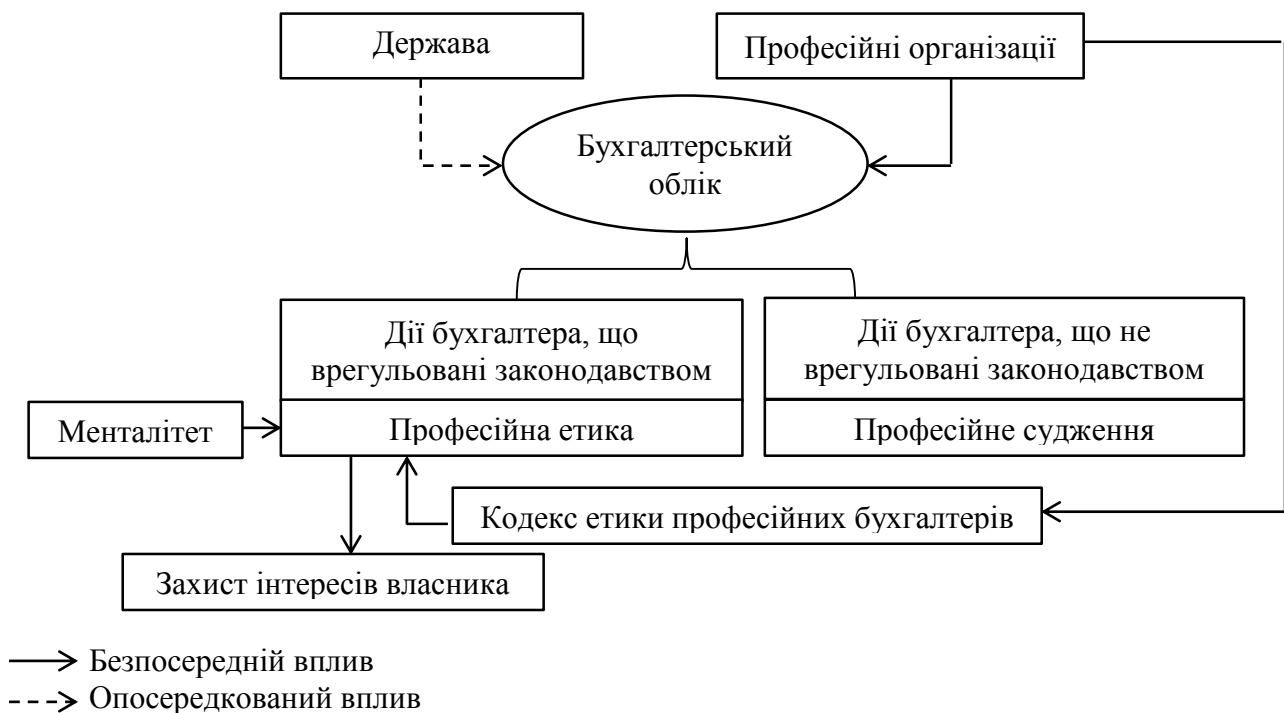


Рисунок 1. Місце професійної етики в регулюванні професійної діяльності бухгалтера в США [7]

Зауважимо, що останнім часом зростання обурення суспільства неетичною поведінкою бізнесу, призвело до появи теорії «гнилих яблук» (Bad apples). За цією теорією етичні проблеми бізнесу не мають системного характеру, це окремі випадки, всього лише кілька гнилих яблук в здоровому бізнес-середовищі в цілому. Варто тільки прибрати ці яблука, і проблема зникне. Проте дана теорія

може стати дуже зручною для підприємств, якщо її неправильно розуміти, – звільнили кілька людей і репутація відновлена, не потрібно шукати причини в самій компанії, її культурі, цінностях. Однак прийняття кодексів етики професійної поведінки дозволяють поглянути на цю теорію з іншою сторони – внутрішньої, що проблема не в декількох яблуках, а справа в самій системі.

Теорія «гнилих яблук» базується на понятті «характер»: «він така людина». Імовірно під характером розуміється складне поєднання особливостей конкретної особистості, яке, керує поведінкою людини в тій чи іншій ситуації. З характером не народжуються, характер розвивається повільно, формується в процесі життєдіяльності людини і виявляються в її діяльності та суспільній поведінці: у ставленні до колективу, до інших людей, до праці, навколишньої дійсності та самої себе і стає результатом вродженого поєднання генів і виховання, накопичення життєвих цінностей, які передаються сім'єю і школою [3]. Потенційний працівник приходять в компанію, де вже є свої традиції і склалися уявленнями про те, що добре або погано.

Як свідчить практика у всьому світі, звільнення від «гнилих яблук» не дає очікуваного результату. «Поганих» працівників звільняють, проте методи ведення бізнесу залишаються такими ж.

У 2002 і 2008 роках Aspen Institute (США) були опитано близько 2000 слухачів програм MBA з п'ятнадцяти провідних світових бізнес-шкіл. Студенти впевнені, що зустрінуться зі складними етичними дилемами на робочому місці. Проте тільки 40% з них вважають, що бізнес-освіта готує їх до вирішення таких конфліктів повністю, а 50% відповідають, що підготовлені лише «в деякій мірі». У 2008 році понад чверть респондентів були зацікавлені в пошуку роботи, яка дасть їм можливість робити внесок в розвиток суспільства (в порівнянні з 15% в 2002 році). Більш ніж половина розглядають як дуже важливі такі характеристики майбутнього роботодавця: безпека, виробництво високоякісного продукту, відповідальне керівництво, прозорі бізнес-практики. І більше ніж половина студентів стверджує, що вони будуть захищати альтернативні цінності

або підходи у відповідь на конфлікт цінностей на роботі (набагато більше ніж в 2002 році) [1].

На сьогодні в нашій країні проходить зміна систем у виробничих відносинах, що сприяє зміні систем щодо регулювання бухгалтерського обліку. Усе частіше наукові праці присвячуються дослідженню проблем запровадження професійної етики в сфері бухгалтерського обліку та аудиту, впливу менталітету і традицій на поведінку працівників і формування етичного середовища. Зокрема Л. В. Чижевська своїй роботі розглянула як впливають національні надбання в галузях культури та менталітету на розвиток і організацію бухгалтерського обліку. Автор робить висновок, що при запровадженні іноземного досвіду у сфері регулювання діяльності бухгалтерів потрібно в обов'язковому порядку враховувати менталітет наших громадян, який є головною ознакою формування поведінки бухгалтерів, а також особливостей сприйняття моральних вимог і норм [8]. У характері мислення вітчизняних бухгалтерів проявляється менталітет як сукупність свідомості, що визначає спосіб їх дій, психологічні особливості, професійної культури та переконання. Професійна етика повинна бути присутня повсякчас. Саме вона буде допомагати бухгалтерам правильно ухвалювати рішення, вирішувати питання, які не є врегульованими на законодавчому рівні, збалансовувати суб'єктивізм професійного судження та забезпечувати захист інтересів окремого кола зацікавлених осіб.

Тобто, для нашого суспільства професійний етикет повинен стати соціальним захистом для громадян. Відповідальність професійного бухгалтера не зводиться лише до задоволення потреб окремого клієнта чи роботодавця. Інтереси громадськості значною мірою визначають стандарти бухгалтерської професії, наприклад: незалежні аудитори допомагають забезпечувати повноту та ефективність фінансових звітів, що їх надають фінансовим установам як часткове підтвердження кредитоспроможності, а акціонерам – для залучення капіталу; фінансові керівні працівники виконують різні функції, пов'язані з управлінням фінансами в організаціях, і сприяють ефективному та результативному використанню ресурсів організацій; внутрішні аудитори



забезпечують упевненість у наявності надійної системи внутрішнього контролю, що підвищує достовірність зовнішньої фінансової інформації їхнього роботодавця; експерти з оподаткування допомагають забезпечити ефективність податкової системи та довіру до неї, а також справедливе застосування оподаткування; відповідальність консультантів з управління щодо задоволення інтересів громадськості полягає у підтримці прийняття раціональних управлінських рішень [5]. Проте створювати та забезпечувати підтримку належних професійних етичних вимог повинна не лише держава, а також і професійні організації (рис. 2).



—> Безпосередній вплив  
 ---> Опосередкований вплив

Рисунок 2. Професійна етика в регулюванні професійної діяльності бухгалтера в Україні [7]

Ми погоджуємося із Л. С. Скакун, яка пропонує регулювати не врегульовані законодавством дії бухгалтера через професійну етику та професійні організації бухгалтерів. При цьому одночасно і держава здійснює контроль за дотриманням норм професійної етики.

На сьогодні найбільш актуальним є питання наскільки законодавство втілює норми бізнес-поведінки. Чи достатньо дотримуватися норм закону, щоб бути етичним? При цьому законодавство не може врегулювати всі аспекти

професійної діяльності. Одним з підтверджень того, що норми права не можуть і не повинні регулювати все, що стосується етики поведінки є стрімкий розвиток різних правил, кодексів, які називають «найкращою практикою» з різним ступенем добровільності дотримання. Це і професійні кодекси етики (бухгалтерів, аудиторів, незалежних директорів), стандарти корпоративної поведінки, які стосуються загальних принципів корпоративного управління та внутрішньокорпоративних регламентів. Також набирають силу різні галузеві ініціативи в рамках, яких компанії приймають на себе різні етичні зобов'язання. Частина таких стандартів поведінки переходять в розряд норм закону. Проте залишається питання чи достатньо цього для регулювання професійної етики та дотримання її норм?

Щоб підготувати дійсного гарного спеціаліста в галузі бухгалтерії, закордоном студенти вивчають Кодекс етики професійних бухгалтерів. Етичні питання у ході підготовки фахівця не ігнорують.

Під час складання програм вивчення з дисципліни «Облік і оподаткування» автономія вищого навчального закладу, надає шанс вписувати всі необхідні курси в процес навчання. При цьому курси, які б вивчали етичні норми не включаються, проте можливо в подальшому аудитори і бухгалтери таких проблем не матимуть. У випадку дійсно, професійного вивчення норм етики і застосування їх в сфері бухгалтерії зникнуть багато проблем, пов'язаних з їхньою повною відсутністю на даний час [6].

Тому представники бухгалтерської професії в усьому світі найбільше зацікавлені в тому, щоб довести до відома споживачів послуг професійних бухгалтерів, що ці послуги виконуються на найвищому рівні якості й надаються відповідно до етичних вимог, покликаних забезпечити такий рівень [5].

**Висновок.** На сьогоднішній день можна з упевненістю сказати, що бухгалтерський облік знаходиться на етапі реорганізації, що доводить – зупинки на досягнутому рівні не буде. В Україні на даний час відсутні дієві механізми щодо реалізації законодавчих норм і норм професійної етики бухгалтера. Для того, щоб даний процес був успішним необхідно враховувати національний

менталітет, традиції та звичаї. При цьому управлінський аспект при імplementації професійної етики полягає саме в явному її контролі через встановлення правил, навчання працівників, відслідковуванні дотримання стандартів поведінки, чим приховано заохочувати неетичну поведінку і збільшуючи кількість «гнилих яблук». Важливим чинником імplementації міжнародного досвіду запровадження норм професійної етики є одночасне регулювання цього процесу як із сторони держави, так і зі сторони професійних бухгалтерських організацій. Усе це створить передумови справедливого розподілу доходів, що одночасно буде сприяти захисту інтересів України, громадськості, працівників всіх галузей та власників підприємств.

#### **Список використаних джерел:**

1. Where Will They Lead? MBA Student Attitudes About Business & Society. Washington DC: The Aspen center for Business Education, 2008. URL: <http://www.aspenbe.org/documents/ExecutiveSummaryMBAStudentAttitudesReport2008.pdf> (дата звернення: 01.12.2020).
2. Бутинець Ф.Ф. Реформування чи знищення обліку: кричу, благаю, а мене не чують. *Вісник ЖДТУ*. 2005. № 4 (34). С. 3-21.
3. Вільна енциклопедія «Вікіпедія» URL: <https://uk.wikipedia.org/wiki/> (дата звернення: 08.12.2020).
4. Економіка зарубіжних країн : навч. посіб. / за ред. Ю. Г. Козака, В.В. Ковалевського, К.І. Ржепішевського. К. : ЦУЛ, 2003. 352 с.
5. Кодекс етики професійних бухгалтерів URL: <http://www.ifac.org/Ethics/index.tmpl> (дата звернення: 08.12.2020).
6. Кодекс Етики Професійних Бухгалтерів 2006. Міжнародної Федерації Бухгалтерів / пер. з англ. за ред. С.Я. Зубілевич. К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2007. 104 с.
7. Скакун Л.С. Професійна етика в регулюванні бухгалтерської діяльності. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу : міжнародний збірн. наук. праць. 2007. Випуск 1(7). С. 186-195.

8. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 528 с.

### References:

1. Where Will They Lead? MBA Student Attitudes About Business & Society. Washington DC: The Aspen center for Business Education, 2008. Available at: <http://www.aspenbe.org/documents/ExecutiveSummaryMBAStudentAttitudesReport2008.pdf> (accessed 01 December 2020).
2. Butynecj F.F. (2005) Reformuvannja chy znyshhennja obliku: krychu, blaghaju, a mene ne chujutj [Reforming or destroying accounting: I shout, I beg, but I am not heard]. *Visnyk ZhDTU*, no. 4 (34), pp. 3-21.
3. Viljna encyklopedija «Vikipedija» Available at: <https://uk.wikipedia.org/wiki> (accessed: 08 December 2020).
4. Kozaka Ju. Gh., Kovalevsjkogho V.V., Rzhepishevsjkogho K.I. (ed.) (2003) *Ekonomika zarubizhnykh krajn* [The economy of foreign countries]. Kyiv : CUL. (in Ukrainian)
5. International Federation of Accountants *Kodeks etyky profesijnykh bukhghalteriv* [Code of Ethics for Professional Accountants]. Available at: <http://www.ifac.org/Ethics/index.tmpl> (accessed: 08 December 2020).
6. Zubilevych S.Ja. (2007) *Kodeks Etyky Profesijnykh Bukhghalteriv 2006* [Code of Ethics for Professional Accountants 2006]. Kyiv : Federation of Professional Accountants and Auditors of Ukraine.
7. Skakun L.S. (2007) Profesijna etyka v rehuljuvanni bukhghaltersjkoji dijalnosti [Professional ethics in the regulation of accounting]. *Problemy teoriji ta metodologiji bukhghaltersjkogho obliku, kontrolju i analizu*, vol. 1(7), pp. 186-195.
8. Chyzhevsjka L.V. (2007) *Bukhghaltersjkyj oblik jak profesijna dijalnistj: teorija, orghanizacija, prohnoz rozvytku* [Accounting as a professional activity: theory, organization, development forecast]. Zhytomyr: ZhDTU. (in Ukrainian).