

Т.П. Боднар, д.е.н., проф.

О.І. Кулик, аспірант

ПВНЗ «Вінницький фінансово-економічний університет»

Вплив етичних норм на інституційні конструкції національних систем бухгалтерського обліку

Дослідження присвячене детальному аналізу інституціональних змін у бухгалтерському обліку в умовах сучасної економіки. Актуальність теми зумовлена необхідністю адаптації облікових практик до нових викликів глобалізації, а також суттєвими змінами в нормативно-правовому середовищі, які вимагають від бухгалтерів і фінансових фахівців більшої гнучкості та інноваційності. У статті розглянуто основні етапи розвитку інституціональної теорії бухгалтерського обліку, а також проаналізовано її значення для сталого розвитку економіки. Особливу увагу приділено впливу професійної етики на якість облікової інформації, що своєю чергою визначає довіру до фінансової звітності підприємств. Обґрунтовано важливість дотримання етичних норм у професійній діяльності бухгалтерів, оскільки це суттєво впливає на ефективність їх роботи та на імідж професії в цілому. Під час дослідження було проведено ґрунтовний порівняльний аналіз інституційних конструкцій у країнах з різним державним устроєм, а також вивчено вплив політичних і економічних факторів на професійну етику бухгалтерів. Отримані результати можуть слугувати основою для подальших наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку та корпоративного управління. Також результати можуть бути використані на практиці у процесі модернізації облікових систем, що своєю чергою сприятиме підвищенню їхньої ефективності та відповідності сучасним вимогам економіки, забезпечуючи більш прозору та надійну фінансову звітність.

Ключові слова: інституціональні зміни; бухгалтерський облік; професійна етика; сталий розвиток; глобалізація; нормативно-правове середовище; корпоративне управління; облікова інформація; ефективність; модернізація облікових систем; порівняльний аналіз; державний устрій.

Актуальність теми. У сучасних умовах глобалізації, цифровізації бізнесу та зростання ролі корпоративної відповідальності питання етичних норм у системі бухгалтерського обліку набуває особливого значення. Недотримання професійних стандартів призводить не лише до фінансових ризиків, а й до руйнування довіри інвесторів і суспільства до економічних інститутів. Згідно з інституційним підходом, етичні норми виконують функцію соціальних регуляторів, які визначають сталість облікових практик і сприяють гармонізації між формальними (нормативно-правовими) і неформальними (морально-етичними) правилами. Саме тому вивчення впливу етичних засад на інституційні конструкції бухгалтерського обліку є актуальним як у теоретичному, так і у практичному вимірі, особливо з огляду на потребу України в інтеграції до європейського фінансового простору.

Водночас наукова дискусія залишається відкритою щодо того, якою мірою етичні принципи можуть бути інституціоналізовані в системі бухгалтерського обліку, які механізми контролю є найбільш ефективними та як адаптувати міжнародні стандарти до національних умов. Ці питання визначають актуальність і наукову цінність дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спираються автори. Різноманітні аспекти впровадження етичних норм у бухгалтерській практиці розглядаються в роботах таких авторів, як Л.С. Скаун [5], яка досліджує поняття та складові професійної етики бухгалтера. Дослідженням особливостей бухгалтерського обліку в умовах глобалізації займалися В.Льїн та С.Кузьмич [3]. Також важливі аспекти модифікації бухгалтерського обліку в умовах інституційних змін розкривають В.К. Євдокименко і В.І. Кузь [4], підтверджуючи зв'язок між етичними нормами та інституційними змінами в обліковій практиці. Належну увагу приділяє розгляду Кодексу етики професійних бухгалтерів міжнародної федерації бухгалтерів стаття Т.В. Розіт та Т.Л. Слюніної [6]. Дослідження історичних засад розвитку бухгалтерського обліку, зокрема в контексті корпоративного управління, проведено В.Ю. Царуком [7]. Також цим питанням займалися такі вітчизняні науковці: В.М. Жук [2], М.Б. Кулинич, О.В. Скорук [8].

Хоча існує вже чимало публікацій, варто зазначити недостатність комплексного підходу до дослідження системи контролю за дотриманням етичних норм в українському бухгалтерському обліку. Це свідчить про необхідність подальших досліджень, які б акцентували увагу на формуванні ефективних механізмів контролю за дотриманням етики, адаптації міжнародного досвіду до національних умов та інтеграції етичних норм у навчальні програми для бухгалтерів.

Метою статті є вивчення та аналіз впливу етичних норм на функціонування бухгалтерського обліку в Україні. Особлива увага приділяється визначенню необхідності впровадження етичних кодексів, що відповідатимуть міжнародним стандартам. Дослідження також має на меті виявити важливість підвищення освітнього рівня бухгалтерів через впровадження курсів з етики у навчальних програмах, а також організацію тренінгів і семінарів для фахівців-практиків, що дозволить краще зрозуміти етичні стандарти та їх застосування на практиці. Дослідження також планує розглянути роль професійних організацій у підтримці етичних норм, а також необхідність залучення міжнародних організацій для впровадження кращих практик. Таким чином, мета цього дослідження – визначити ключові елементи, що можуть посилити роль етичних норм у національних системах бухгалтерського обліку та забезпечити підвищення довіри до фінансової звітності в Україні.

Наукова новизна дослідження полягає у теоретичному узагальненні впливу етичних норм на інституційні механізми регулювання бухгалтерського обліку. З позицій інституціональної теорії, етичні норми є не лише моральними орієнтирами, а й важливими соціальними інститутами, що формують поведінку економічних агентів і впливають на стійкість облікових систем. Вони забезпечують дотримання неформальних правил, які доповнюють офіційні стандарти обліку, створюючи передумови для довіри та прозорості в економічному середовищі.

Викладення основного матеріалу. Етичні норми у бухгалтерському обліку є системою моральних принципів та правил поведінки, які забезпечують чесність, об'єктивність та прозорість у професійній діяльності бухгалтерів. Вони спрямовані на підтримку довіри суспільства, клієнтів і ділових партнерів до фінансової звітності, яку складають бухгалтери. Етичні норми відіграють важливу роль у забезпеченні справедливого функціонування ринкової економіки, запобігаючи маніпуляціям фінансовими даними та сприяючи підтримці високих стандартів професіоналізму в бухгалтерії.

Одним із ключових документів, що регулює етичні норми для бухгалтерів, є Кодекс етики для професійних бухгалтерів, розроблений Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC). Він містить принципи, які бухгалтери повинні дотримуватися у своїй діяльності. До основних принципів належить чесність, оскільки професійний бухгалтер повинен бути відвертим та правдивим у всіх професійних і ділових відносинах. Не менш значущою є об'єктивність, щоб не піддаватися впливу упереджень, конфліктів інтересів або сторонніх впливів. Професійна компетентність та належна ретельність також належить до основних принципів і дозволяє постійно підтримувати відповідний рівень знань і навичок, забезпечуючи якісне виконання своїх обов'язків. Дотримання конфіденційності забезпечить відповідальність при розголошенні інформації без належного дозволу, крім випадків, передбачених законом.

І останній принцип, на який ми звернули увагу, це – професійна поведінка, яка проявляється у дотримванні законодавства і униканні дій, що можуть дискредитувати професію [1].

Етичні норми нерозривно пов'язані з професійною відповідальністю бухгалтерів, яка полягає у дотриманні законодавства та стандартів, забезпеченні чесності та прозорості у фінансових звітах. Професійна відповідальність вимагає від бухгалтера керуватися не лише нормативними актами, але й етичними принципами у ситуаціях, які можуть не бути прямо врегульовані законами. Відповідальність за дотримання етичних норм значно впливає на довіру до фінансової звітності та професії бухгалтера в цілому. Бухгалтер, який діє відповідно до етичних принципів, забезпечує дотримання професійних стандартів і знижує ризик виникнення конфліктів інтересів та шахрайства.

Інституційні конструкції у бухгалтерському обліку – це сукупність правил, норм, стандартів, регуляторних органів та професійних організацій, що формують межі функціонування системи бухгалтерського обліку в конкретній країні. Вони визначають, яким чином організовано бухгалтерську діяльність, які методи та принципи обліку використовуються, та як забезпечується достовірність і прозорість фінансової звітності (рис. 1).



Рис. 1. Інституційні конструкції у бухгалтерському обліку

Ці інституції впливають на організацію бухгалтерської системи, забезпечують єдині правила для всіх суб'єктів господарювання та сприяють прозорості фінансової інформації.

Національні системи бухгалтерського обліку різняться залежно від правових, економічних та культурних особливостей кожної країни. Порівняння національних систем бухгалтерського обліку є важливим для розуміння особливостей фінансової звітності в різних країнах. Основні відмінності залежать від правової системи, економічної моделі та впровадження міжнародних стандартів обліку. У країнах із загальним правом бухгалтерія орієнтована на ринок капіталу, тоді як у країнах із цивільним кодексом облік тісно пов'язаний із законодавством і спрямований на захист кредиторів. Державний контроль домінує в централізованих економіках, а гнучкі ринкові економіки орієнтуються на інвесторів та учасників ринку. Це порівняння дає змогу глибше зрозуміти підходи до фінансової звітності у різних регіонах світу.

Основні відмінності ми систематизували в таблиці 1.

Таблиця 1

Порівняння національних систем бухгалтерського обліку

Критерій	Країни із загальним правом (США, Великобританія)	Країни з цивільним кодексом (Німеччина, Франція)	Країни з централізованою економікою (Китай)	Країни з ринковою економікою (США, Японія)
Правова система	Бухгалтерський облік орієнтований на потреби інвесторів і ринку капіталу. Правила менше регламентовані та залежать від професійних стандартів	Облік тісно пов'язаний із податковим і комерційним правом. Суворо регламентований законодавством. Облік орієнтований на захист кредиторів і фіскальних органів	Система контролюється державними органами і спрямована на досягнення національних економічних цілей	Гнучка система обліку, з акцентом на інтереси інвесторів та учасників ринку
Міжнародні стандарти	Використовують власні стандарти, як-от GAAP	Переважно впроваджують або вимагають використання Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS)	Міжнародні стандарти можуть бути адаптовані до національних економічних цілей, але облік контролюється державою	Міжнародні стандарти (IFRS або GAAP) використовуються для публічних компаній або інших учасників ринку
Організація бухгалтерської системи	Гнучка система обліку, орієнтована на потреби ринку та інвесторів	Система обліку суворо регламентована та орієнтована на захист кредиторів	Контрольована державою система, спрямована на виконання національних економічних планів	Гнучка система з орієнтацією на ринок і інвесторів дозволяє враховувати міжнародні стандарти

Довідка: сформовано автором на основі джерела [3]

Порівняльний аналіз показує, що національні системи бухгалтерського обліку суттєво різняться залежно від правової системи та економічної моделі країни. Країни з ринковою економікою демонструють більшу гнучкість, тоді як державний контроль відіграє вирішальну роль у централізованих економіках. Урахування цих відмінностей важливе для забезпечення міжнародної співпраці та гармонізації бухгалтерських стандартів.

Формування інституційних конструкцій у бухгалтерському обліку залежить від низки факторів. Економічні фактори впливають на те, як розвивається система обліку залежно від структури економіки. У країнах з розвинутими ринками капіталу бухгалтерський облік спрямований на інформування інвесторів, тоді як у державах, де переважають малий і середній бізнес або державні підприємства, бухгалтерські системи орієнтуються на податкову звітність і контроль за діяльністю компаній. Культурні фактори також відіграють важливу роль, оскільки культура країни впливає на ставлення до прозорості, звітності та етики. Наприклад, у колективістських культурах, як-от в Японії, фінансова звітність може бути менш детальною через високий рівень довіри, а в індивідуалістичних країнах, як-от США, прозорість і деталізація є пріоритетом. Політичні фактори визначають ступінь регулювання бухгалтерського обліку з боку держави. У країнах із сильним державним регулюванням, таких як росія

чи Китай, уряд контролює бухгалтерські стандарти, тоді як у демократичних країнах на регулювання впливають професійні організації. Правова система також значною мірою впливає на бухгалтерську діяльність. У країнах з цивільним правом стандарти чітко закріплені в законодавстві, тоді як у країнах із загальним правом вони регулюються професійними організаціями. Ці фактори формують інституційні конструкції національних систем бухгалтерського обліку, впливаючи на методи обліку, стандарти звітності та загальну архітектуру бухгалтерської системи [4].

Етичні норми значно впливають на інституційні підходи до регулювання бухгалтерського обліку, оскільки вони формують основу для професійної поведінки бухгалтерів, а також визначають стандарти відповідальності та прозорості у фінансовій звітності. Нижче на рисунку 2 розглянуто кілька основних аспектів цього впливу.

Формування етичних кодексів	Етичні кодекси, розроблені бухгалтерськими організаціями, забезпечують єдині стандарти поведінки у професії, сприяють підвищенню професіоналізму та узгоджують діяльність бухгалтерів з інституційними вимогами, що допомагає зміцнювати довіру до регуляторних механізмів обліку
Запобігання конфліктам інтересів	Запобігання конфліктам інтересів забезпечує об'єктивність і незалежність бухгалтерів, що мінімізує вплив особистих інтересів на фінансову звітність та підвищує її достовірність і прозорість
Підвищення довіри до фінансової звітності	Дотримання етичних стандартів забезпечує правдивість і повноту фінансової інформації, що сприяє зростанню довіри з боку інвесторів, регуляторів та інших зацікавлених сторін, підтримуючи стабільність ринку й фінансової системи
Захист суспільних інтересів	Етичні норми допомагають запобігати шахрайству та фінансовим махінаціям, що сприяє дотриманню прозорості та справедливості фінансової системи, а також захищають економіку й суспільство від негативних наслідків
Регулювання професійної поведінки	Контроль за дотриманням етичних стандартів сприяє збереженню високих професійних стандартів у діяльності бухгалтерів. Порушення етики призводить до дисциплінарних заходів, що зміцнює відповідальність бухгалтерів перед суспільством і клієнтами

Довідка: сформовано автором на основі джерел [5, 6]

Рис. 2. Вплив етичних норм на інституційні підходи в бухгалтерському обліку

Етичні норми відіграють вирішальну роль у формуванні інституційних підходів до бухгалтерського обліку, забезпечуючи прозорість, об'єктивність та захист суспільних інтересів. Запровадження етичних кодексів сприяє підвищенню професійної відповідальності бухгалтерів та зміцненню довіри до фінансової звітності. Етичні стандарти також допомагають уникати конфліктів інтересів і забезпечують незалежність бухгалтерів. Загалом етичні норми є важливим інструментом для підтримки стабільності та надійності фінансових систем.

Таким чином, етичні норми є основою інституційного регулювання бухгалтерського обліку. Вони забезпечують відповідальність, прозорість і чесність у професійній діяльності бухгалтерів, що сприяє стабільності фінансових ринків і довірі до фінансової звітності.

Приклади інтеграції етичних стандартів у національні системи обліку демонструють різні підходи в різних країнах. У США етичні норми інтегровані через Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (GAAP) та Кодекс етики Американського інституту сертифікованих громадських бухгалтерів (AICPA). AICPA регулює дотримання етичних принципів, таких як чесність, об'єктивність і незалежність, що є важливими для професійної діяльності бухгалтерів. Наприклад, аудитори повинні залишатися незалежними від компаній, які перевіряють, що допомагає уникнути конфліктів інтересів і підвищує довіру до фінансової звітності.

Країни ЄС етичні норми інтегрували через Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS), регульовані Європейською федерацією бухгалтерів. Це вимагає прозорості, незалежності та об'єктивності у фінансовій звітності, що забезпечує гармонізацію етичних стандартів на міжнародному рівні.

Рада з фінансової звітності (FRC) та Інститут сертифікованих бухгалтерів Англії та Уельсу (ICAEW) контролюють дотримання етичних норм у Великій Британії, зокрема щодо незалежності аудиторів та відповідальності за публікацію чесної інформації [3]. Етичні норми забезпечують професіоналізм і високі стандарти поведінки у бухгалтерській сфері.

В Україні етичні стандарти інтегровані через Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які відображають міжнародні вимоги, і Кодекс етики професійних бухгалтерів, розроблений Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України. Цей кодекс містить принципи, такі як професійна компетентність, чесність і конфіденційність, що сприяє зміцненню довіри до фінансової звітності в Україні.

У підтримці та впровадженні етичних стандартів у бухгалтерський облік професійні організації відіграють ключову роль. Вони розробляють та оновлюють етичні кодекси, такі як ті, що створюються Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC), і встановлюють основні принципи поведінки, зокрема чесність, об'єктивність, професійну компетентність та конфіденційність. Ці кодекси інтегруються у національні системи і є обов'язковими для виконання. Професійні організації також відповідають за підготовку та сертифікацію бухгалтерів, враховуючи навчання з етики, що є важливою частиною освітніх програм. Це гарантує, що нові фахівці розуміють значення етики у своїй роботі. Крім того, вони контролюють дотримання етичних стандартів і вживають дисциплінарні заходи у разі порушень, що сприяє підтриманню високих стандартів професійної діяльності. Організації також надають консультації та підтримку бухгалтерам у вирішенні етичних дилем через тренінги, семінари та методичні рекомендації.

Таким чином, професійні організації є важливими гарантіями дотримання етичних стандартів у бухгалтерському обліку. Вони не лише розробляють та впроваджують етичні норми, але й контролюють їх виконання, що сприяє прозорості, надійності та професійній відповідальності у фінансовій сфері.

У сучасному бухгалтерському обліку етичні норми відіграють ключову роль, формуючи основи професійної поведінки та принципи фінансової звітності. В таблиці 2 наведено дані про регулюючі кодекси та етичні норми, що діють у різних країнах, таких як США, країни Європейського Союзу, Україна, Велика Британія та Китай.

Таблиця 2

Порівняння впливу етичних норм на бухгалтерські системи різних країн

Країна	Регулюючий кодекс	Основні етичні норми	Вплив на систему
США	GAAP	Чесність, об'єктивність, незалежність	Збільшує прозорість і довіру до фінансової звітності, зменшує конфлікт інтересів
Європейський Союз	IFRS	Відповідальність перед суспільством, захист інвесторів	Посилює контроль за якістю звітності та гармонізацію стандартів серед країн-членів
Україна	Національні стандарти, Кодекс етики	Етичні принципи від професійних організацій	Важливі для довіри до звітності, але контроль обмежений, потребує вдосконалення
Велика Британія	Кодекси ICAEW	Незалежність, відповідальність перед акціонерами	Підвищує прозорість, жорсткий контроль забезпечує дотримання стандартів
Китай	Державна регуляція	Обмежена незалежність аудиторів	Знижує прозорість фінансової звітності через сильний державний контроль

Довідка: сформовано автором на основі джерела [3]

Етичні норми впливають на бухгалтерські системи по-різному залежно від країни та її інституційної структури. У країнах із сильною ринковою економікою, таких як США та країни ЄС, етичні стандарти є ключовим фактором у підтримці довіри до фінансової звітності. В Україні та країнах з перехідною економікою етичні норми часто впроваджуються, але слабкий контроль та регулювання обмежують їх ефективність. Таким чином, рівень впливу етичних норм безпосередньо залежить від ступеня розвиненості інституційних механізмів та професійних організацій.

Етичні норми відіграють ключову роль у процесі міжнародної конвергенції бухгалтерських стандартів, оскільки вони встановлюють загальні правила поведінки для бухгалтерів та аудиторів у різних країнах. Конвергенція бухгалтерських стандартів має на меті уніфікацію методів ведення обліку та складання фінансової звітності на глобальному рівні, що забезпечує прозорість і порівнянність фінансової інформації між країнами.

Уніфікація етичних стандартів є важливою складовою частиною бухгалтерського обліку, оскільки міжнародні організації, такі як Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC), розробляють глобальні етичні

норми, які стають основою для національних систем обліку. Кодекс етики IFAC визначає фундаментальні принципи професійної поведінки, такі як чесність, об'єктивність, конфіденційність і професійна компетентність. Ці принципи сприяють гармонізації стандартів обліку та забезпечують їхню відповідність міжнародним вимогам, підвищуючи довіру до Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS). Країни, що впроваджують IFRS, повинні не лише дотримуватися технічних стандартів, але й етичних норм, які забезпечують чесність і прозорість звітності. Це має велике значення для інвесторів і міжнародних ринків, які очікують високого рівня прозорості та надійності фінансових даних.

Етичні норми також допомагають запобігати корупції та маніпуляціям у бухгалтерській звітності на глобальному рівні. Міжнародна конвергенція стандартів базується на прозорості фінансових операцій, що можливо лише за умови суворого дотримання етичних норм. Це створює єдині умови для роботи на глобальних фінансових ринках, де надійність фінансової інформації є критично важливою для ухвалення інвестиційних рішень.

Посилення ролі професійних організацій, таких як AICPA (США) і ICAEW (Велика Британія), забезпечує впровадження етичних норм на основі міжнародних стандартів. Це сприяє інтеграції глобальних етичних принципів у національні системи та полегшує процес переходу на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Підтримка професійних організацій дозволяє країнам поступово гармонізувати свої облікові системи з міжнародними вимогами. У цьому контексті етичні норми також зміцнюють глобальну професійну відповідальність бухгалтерів, які, незалежно від країни, повинні дотримуватись єдиних стандартів, що гарантує високий рівень професіоналізму та допомагає уникати конфліктів інтересів у міжнародній практиці.

Етичні норми вирішально впливають на міжнародну конвергенцію бухгалтерських стандартів, оскільки вони встановлюють загальні принципи поведінки, що сприяють прозорості, чесності та порівнянності фінансової звітності на глобальному рівні. Вони забезпечують єдність професійної відповідальності бухгалтерів у різних країнах, що сприяє гармонізації облікових систем та підвищенню довіри до фінансової інформації на міжнародних ринках.

Етичні стандарти у бухгалтерії та фінансовій звітності постійно еволюціонують у відповідь на зміни в глобальній економіці, технологічний розвиток та соціальні запити. Ми виділили декілька основних тенденцій, які можуть вплинути на формування етичних стандартів на міжнародному рівні в найближчому майбутньому:

1. Зростання значення сталого розвитку. У світлі глобальних викликів, таких як зміна клімату та соціальна відповідальність, етичні стандарти все більше орієнтуються на сталий розвиток. Бухгалтери та компанії будуть зобов'язані враховувати екологічні та соціальні наслідки своєї діяльності при складанні фінансових звітів. Це може призвести до інтеграції нових показників, що відображають вплив бізнесу на довкілля та суспільство, у фінансову звітність;

2. Покращення прозорості та відповідальності. У відповідь на скандали та фінансові махінації, зокрема внаслідок глобальних криз, підвищується вимога до прозорості у фінансовій звітності. Це означає, що етичні стандарти можуть включати нові вимоги до розкриття інформації, що дозволяє зацікавленим сторонам краще оцінювати ризики та можливість компаній. Відповідальність за фінансову інформацію та етичність дій бухгалтерів стає критично важливою для відновлення довіри до фінансових ринків;

3. Вплив технологій на етику. Швидкий розвиток технологій, таких як штучний інтелект (ШІ) та блокчейн, вимагає нових підходів до етики в бухгалтерському обліку. Ці технології змінюють способи збору, обробки та зберігання фінансових даних, а також можуть створювати нові етичні дилеми. Наприклад, використання ШІ для аналізу даних може порушити питання щодо конфіденційності та захисту особистої інформації. Формування етичних стандартів, які регулюють використання нових технологій, буде необхідним для забезпечення їх етичного застосування;

4. Гармонізація етичних стандартів на міжнародному рівні. У глобалізованому світі зростає потреба у єдиних етичних нормах, які можуть бути застосовані в різних країнах. Міжнародні організації, такі як IFAC, вже працюють над гармонізацією етичних стандартів, але в майбутньому це може стати ще більш актуальним. Створення універсальних етичних принципів для бухгалтерів, які враховують культурні та правові відмінності, може сприяти кращій інтеграції національних систем бухгалтерського обліку;

5. Зростання уваги до етики в освіті. Професійна освіта та підготовка бухгалтерів все більше акцентують увагу на етичних нормах. Інститути бухгалтерії та вищі навчальні заклади інтегрують етичні курси у свої програми навчання, щоб підготувати майбутніх фахівців до етичних викликів, з якими вони можуть зіткнутися в своїй кар'єрі. Це допоможе формувати культуру етики в професії ще на етапі підготовки фахівців [8];

6. Реакція на соціальні зміни. Соціальні зміни, такі як зростання вимог до соціальної відповідальності бізнесу та підвищення значення корпоративної соціальної відповідальності (КСВ), також вплинуть на формування етичних стандартів. Бухгалтери будуть зобов'язані враховувати не лише

фінансові результати, але й вплив своїх дій на суспільство. Це може призвести до нових етичних норм, які акцентують увагу на важливості збереження репутації компанії та відповідальності перед громадськістю.

Майбутні тенденції у формуванні етичних стандартів на міжнародному рівні відображають зміни в економічному, соціальному та технологічному середовищі. Підвищена увага до сталого розвитку, прозорості, технологічних інновацій та соціальної відповідальності формують нові вимоги до бухгалтерської професії. Гармонізація етичних стандартів, разом із акцентом на освіту та підготовку, сприятиме створенню більш надійної та прозорої системи бухгалтерського обліку на глобальному рівні. Рекомендації щодо посилення ролі етичних норм у національних системах бухгалтерського обліку враховують впровадження або оновлення етичних кодексів для бухгалтерів, які відповідатимуть міжнародним стандартам, таким як Кодекс етики IFAC. Ці кодекси повинні містити чіткі принципи поведінки та етики, що регулюють професійну діяльність бухгалтерів, а організації, які представляють бухгалтерську професію, повинні активно їх просувати та забезпечувати дотримання. Важливим кроком є підвищення освітнього рівня шляхом включення курсів з етики в програми навчання для бухгалтерів у вищих навчальних закладах. Навчальні програми мають акцентувати увагу на етичних дилемах, що можуть виникати у професійній діяльності, та на методах їх вирішення, що підготує майбутніх бухгалтерів до дотримання етичних норм.

Регулярні тренінги та семінари для бухгалтерів-практиків також необхідні для підвищення обізнаності щодо етичних стандартів і їх важливості у фінансовій звітності. Це може включати розгляд реальних кейсів та обговорення етичних дилем, що сприяє кращому розумінню застосування етики на практиці. Важливо також створити систему контролю та відповідальності, встановивши механізми контролю за дотриманням етичних норм у бухгалтерському обліку, зокрема через створення незалежних комісій для розгляду випадків порушення етики та запровадження дисциплінарних заходів.

Професійні організації повинні активно підтримувати дотримання етичних норм через інформаційні кампанії та консультації для бухгалтерів, виконуючи роль посередників у формуванні етичних стандартів. Запровадження незалежного аудиту, що перевіряє дотримання етичних норм у бухгалтерських практиках, може сприяти підвищенню прозорості та довіри до фінансової звітності, при цьому аудиторі повинні мати право перевіряти дотримання етичних стандартів, а їхні висновки бути відкритими для публічного доступу. Підприємства також повинні заохочувати етичну поведінку серед бухгалтерів і фінансових фахівців, розробляючи внутрішні етичні кодекси, програми навчання та системи винагороди за дотримання етики. Співпраця з міжнародними організаціями може допомогти країнам адаптувати та впроваджувати кращі практики, участь у міжнародних проєктах з етики у бухгалтерському обліку сприятиме розвитку національних стандартів.

Посилення ролі етичних норм у національних системах бухгалтерського обліку є критично важливим для забезпечення прозорості, надійності та відповідальності фінансової звітності. Впровадження запропонованих рекомендацій допоможе зміцнити професійні стандарти, підвищити довіру до бухгалтерської діяльності та забезпечити сталий розвиток бухгалтерської професії в умовах глобалізації.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження підтверджує, що етичні норми є невід'ємною складовою інституційної структури бухгалтерського обліку, яка визначає поведінкові орієнтири фахівців і сприяє стабільності фінансової системи. З позицій інституціональної економіки вони формують неформальні обмеження, що забезпечують ефективність формальних регуляторів – стандартів, кодексів і нормативних актів. Такий підхід дозволяє пояснити різницю між моделями обліку в країнах із різним рівнем розвитку економічних інститутів.

Результати дослідження доводять, що етичні стандарти суттєво впливають на якість фінансової звітності, рівень прозорості бізнесу та довіру до бухгалтерської професії. Удосконалення системи етичного контролю має здійснюватися через синергію державного регулювання, професійних організацій і освітніх інститутів. Важливим є також розвиток внутрішніх етичних механізмів корпоративного управління, що підвищує відповідальність менеджменту перед зацікавленими сторонами.

Практична значущість одержаних результатів полягає у можливості використання рекомендацій під час розробки нових національних стандартів бухгалтерського обліку, гармонізованих із Кодексом етики IFAC, а також при оновленні навчальних програм з етики у закладах вищої освіти.

Перспективи подальших досліджень пов'язані з розробленням моделі оцінювання рівня етичної зрілості бухгалтерських систем та аналізом впливу цифрових технологій на трансформацію етичних принципів професії.

Список використаної літератури:

1. International Federation of Accountants : official website [Electronic resource]. – Access mode : <https://www.ifac.org/>.
2. Жук В.М. Наукове означення інституціональної теорії бухгалтерського обліку (на засадах ідеї сталого розвитку) / В.М. Жук // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2009. – Вип. 17, Том 2. – С. 139–146 [Електронний ресурс]. – Режим доступу :

- <https://magazine.faaf.org.ua/naukove-oznachennya-institucionalnoi-teorii-buhgalterskogo-obliku-na-zasadah-idei-stalogo-rozvitku.html>.
- Льїн В. Особливості бухгалтерського обліку у зарубіжних країнах / В.Льїн, С.Кузьмич // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. – 2020. – № 2. – С. 42–48. DOI: 10.35774/ibo2020.02.042.
 - Євдокименко В.К. Модифікація бухгалтерського обліку в умовах інституційних змін. / В.К. Євдокименко, В.І. Кузь // ARCher – інституційний репозитарій відкритого доступу представників Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича. – 2017 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://archer.chnu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/1939/Kuz_VBU_2017.pdf?sequence=1&isAllowed=y.
 - Скакун Л.С. Професійна етика бухгалтера: поняття та складові / Л.С. Скакун // Вісник ЖДТУ. – 2007. – № 3 (41). – С. 103–111 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <file:///C:/Users/%D0%90%D0%B4%D0%BC%D0%B8%D0%BD/Downloads/%D0%9F%D0%9E%D0%BD%D1%8F%D1%82%D1%82%D1%8F%20%D1%82%D0%B0%20%D1%81%D0%BA%D0%BB%D0%B0%D0%B4%D0%BE%D0%B2%D1%96%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%D1%84%20%D0%B5%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B8%20%D0%B1%D1%83%D1%85-%D1%80%D0%B0.pdf>.
 - Розит Т.В. Національні особливості застосування Кодексу етики професійних бухгалтерів міжнародної федерації бухгалтерів / Т.В. Розит, Т.Л. Слюніна // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2019. – № 30. – С. 551–556 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/30_2019_ukr/85.pdf.
 - Царук В.Ю. Історичні засади розвитку бухгалтерського обліку як елемента системи корпоративного управління / В.Ю. Царук // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. – 2019. – № 1–2. – С. 15–25. DOI: 10.35774/ibo2019.01.015.
 - Кулинич М.Б. Професійна етика бухгалтера, аудитора та податківця : конспект лекцій / М.Б. Кулинич, О.В. Скорук. – Луцьк : Волинський національний університет імені Лесі Українки. – 2022. – С. 16–42 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/20684/3/PEBAP_konspekt.pdf.
 - Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards). – New York : IFAC, 2020.
 - Gray R. Accountability, Social Responsibility and Sustainability: Accounting for Society and the Environment / R.Gray, D.Owen, C.Adams. – Pearson Education, 2014.
 - Nobes C. Comparative International Accounting / C.Nobes, R.Parker. – 14th ed. – Pearson, 2020.
 - Сухарев О. Інституціональна економіка: теорія і практика розвитку / О.Сухарев. – Київ : НАН України, 2018.
 - Задорожний З.В. Професійна етика бухгалтера у світлі європейської інтеграції України / З.В. Задорожний // Вісник КНЕУ. – 2021. – № 12.
 - Public Integrity Handbook. – Paris : OECD, 2021.
 - Corruption Perceptions Index 2023: Global Analysis / Transparency International. – 2023.

References:

- International Federation of Accountants, official website, [Online], available at: <https://www.ifac.org/>
- Zhuk, V.M. (2009), «Naukove oznachennia instytutsionalnoi teorii bukhgalterskoho obliku (na zasadakh idei staloho rozvytku)», *Zbirnyk naukovykh prats Podilskoho derzhavnogo ahrarno-tekhnichnoho universytetu*, Issue 17, Vol 2, pp. 139–146, [Online], available at: <https://magazine.faaf.org.ua/naukove-oznachennya-institucionalnoi-teorii-buhgalterskogo-obliku-na-zasadah-idei-stalogo-rozvitku.html>
- Ilin, V. and Kuzmych, S. (2020), «Osoblyvosti bukhgalterskoho obliku u zarubiznykh krainakh», *Instytut bukhgalterskoho obliku, kontrol ta analiz v umovakh hlobalizatsii*, No. 2, pp. 42–48, doi: 10.35774/ibo2020.02.042.
- Yevdokymenko, V.K. and Kuz, V.I. (2017), «Modyfikatsiia bukhgalterskoho obliku v umovakh instytutsiinykh zmin», *ARCher – instytutsiinyi repozytarii vidkrytoho dostupu predstavnykiv Chernivetskoho natsionalnoho universytetu imeni Yuriiia Fedkovycha*, [Online], available at: https://archer.chnu.edu.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/1939/Kuz_VBU_2017.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Skakun, L.S. (2007), «Profesiina etyka bukhhaltera: poniattia ta skladovi», *Visnyk ZhDTU*, No. 3 (41), pp. 103–111, [Online], available at: <file:///C:/Users/%D0%90%D0%B4%D0%BC%D0%B8%D0%BD/Downloads/%D0%9F%D0%9E%D0%BD%D1%8F%D1%82%D1%82%D1%8F%20%D1%82%D0%B0%20%D1%81%D0%BA%D0%BB%D0%B0%D0%B4%D0%BE%D0%B2%D1%96%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%D1%84%20%D0%B5%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B8%20%D0%B1%D1%83%D1%85-%D1%80%D0%B0.pdf>
- Rozit, T.V. and Sliunina, T.L. (2019), «Natsionalni osoblyvosti zastosuvannia Kodeksu etyky profesiinykh bukhhalteriv mizhnarodnoi federatsii bukhhalteriv», *Bukhgalterskyi oblik, analiz ta audyt*, No. 30, pp. 551–556, [Online], available at: http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/30_2019_ukr/85.pdf
- Tsruk, V.Yu. (2019), «Istorychni zasady rozvytku bukhgalterskoho obliku yak elementa systemy korporatyvnoho upravlinnia», *Instytut bukhgalterskoho obliku, kontrol ta analiz v umovakh hlobalizatsii*, No. 1–2, pp. 15–25, doi: 10.35774/ibo2019.01.015.
- Kulynych, M.B. and Skoruk, O.V. (2022), *Profesiina etyka bukhhaltera, audytora ta podatkovitsia*, konспект lektsii, Volynskyi natsionalnyi universytet imeni Lesi Ukrainky, Lutsk, pp. 16–42, [Online], available at: https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/20684/3/PEBAP_konspekt.pdf
- Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) (2020), IFAC, New York.

10. Gray, R., Owen, D. and Adams, C. (2014), *Accountability, Social Responsibility and Sustainability: Accounting for Society and the Environment*, Pearson Education.
11. Nobes, C. and Parker, R. (2020), *Comparative International Accounting*, 14th ed., Pearson.
12. Sukharev, O. (2018), *Instytutsionalna ekonomika: teoriia i praktyka rozvytku*, NAN Ukrainy, Kyiv.
13. Zadorozhnyi, Z.V. (2021), «Profesiina etyka bukhhaltera u svitli yevropeiskoi intehratsii Ukrainy», *Visnyk KNEU*, No. 12.
14. *Public Integrity Handbook* (2021), OECD, Paris.
15. Transparency International (2023), *Corruption Perceptions Index 2023: Global Analysis*.

Боднар Тетяна Петрівна – доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку і оподаткування ПВНЗ «Вінницький фінансово-економічний університет».

<https://orcid.org/0000-0002-5945-2306>.

Наукові інтереси:

- управлінський облік і контролінг;
- аудит і внутрішній контроль;
- облікове забезпечення інноваційної діяльності.

E-mail: tetyana.bodnar0705@gmail.com.

Кулик Олександр Ігорович – здобувач третього рівня вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» (ОПП «Облік і оподаткування») ПВНЗ «Вінницький фінансово-економічний університет».

Наукові інтереси:

- моральні детермінанти поведінки суб'єктів облікової системи;
- етика обліку в умовах глобалізації.

E-mail: o_kulyk00@ukr.net.

Bodnar T.P., Kulyk O.I.

The influence of ethical norms on institutional structures of national accounting systems

The study is dedicated to a detailed analysis of institutional changes in accounting within the framework of the modern economy. The relevance of the topic is determined by the necessity to adapt accounting practices to new challenges posed by globalization, as well as significant changes in the regulatory environment that demand greater flexibility and innovation from accountants and financial specialists. The article examines the main stages in the development of institutional theory in accounting, as well as its significance for sustainable economic development. Particular attention is given to the influence of professional ethics on the quality of accounting information, which, in turn, determines the trust placed in the financial reporting of enterprises. The importance of adhering to ethical standards in the professional activities of accountants is substantiated, as this significantly affects the effectiveness of their work and the overall image of the profession. During the study, a thorough comparative analysis of institutional structures in countries with different governmental systems was conducted, along with an examination of the impact of political and economic factors on the professional ethics of accountants. The results obtained can serve as a basis for further scientific research in the field of accounting and corporate governance. Moreover, these results can be practically applied in the modernization of accounting systems, which, in turn, will contribute to enhancing their efficiency and alignment with contemporary economic requirements, ensuring more transparent and reliable financial reporting.

In addition to the primary findings, the study highlights the dynamic interplay between accounting practices and institutional frameworks, illustrating how various factors such as culture, legislation, and market conditions influence ethical standards in the profession. The evolving nature of these relationships calls for continuous research and adaptation to maintain the integrity and relevance of accounting practices in an ever-changing global environment. The insights gained from this study aim to provide valuable guidance for educators, practitioners, and policymakers in fostering a more robust accounting framework that supports ethical behavior and sustainable growth.

Keywords: institutional changes; accounting; professional ethics; sustainable development; globalization; regulatory environment; corporate governance; accounting information; efficiency; modernization of accounting systems; comparative analysis; governmental system.

Стаття надійшла до редакції 22.09.2025.