

Китайчук Т.Г.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку та оподаткування
*Вінницький торговельно-економічний інститут
Державного торговельно-економічного університету*

Kytaichuk Tetiana

Candidate of Economic Sciences, Docent,
Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation
*Vinnitsia Institute of Trade and Economic
of the State University of Trade and Economics*

РОЛЬ ЕТИКИ БУХГАЛТЕРА У ПОВОЄННІЙ ВІДБУДОВІ УКРАЇНИ

THE ROLE OF ACCOUNTANT ETHICS IN THE POST-WAR RECONSTRUCTION OF UKRAINE

У статті проаналізовано наслідки воєнної агресії Росії проти України. Розкрито роль професійних бухгалтерів у післявоєнному відновленні України. У статті досліджено завдання, які може вирішити Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів в Україні, виклики, які стоять перед бухгалтерами в ці складні часи та як їхня роль може сприяти відновленню довіри і стабільності в економіці України. Проаналізовано значення бухгалтерської професії у боротьбі з корупцією. Випадки корупції можуть бути виявлені в будь-якій установі чи організації незалежно від її розміру чи сфери діяльності, тому бухгалтер може стати мішенню шахраїв, і лише дотримання Кодексу етики може підтвердити його причетність до спільноти етичних бухгалтерів. В статті представлено різні практики, які будуть сприяти забезпеченню чесності, об'єктивності, конфіденційності та професійної поведінки.

Ключові слова: бухгалтер, етика, професійний бухгалтер, Кодекс етики, повоєнна відбудова.

The article analyzes the consequences of Russia's military aggression against Ukraine. A general assessment of direct damage to infrastructure facilities as of the beginning of 2024 is given. The need to strengthen trust in accounting staff has been proven, especially in the context of post-war reconstruction of Ukraine, when ethical principles and practices will be able to ensure not only financial transparency, but also increase trust in the recovery management system. The article examines the tasks that can be solved by the International Code of Ethics of professional accountants in Ukraine, the challenges facing accountants in these difficult times and how their role can contribute to the restoration of trust and stability in the economy of Ukraine. The importance of the accounting profession in the fight against corruption is analyzed. Professional accountants are active participants in the fight against corruption, as evidenced by the active cooperation of the International Federation of Accountants with other organizations in this direction. An accountant can become a target of fraudsters and only his compliance with the International Code of Ethics for Professional Accountants can confirm his involvement in the community of professional accountants. The Code of Ethics is not an immutable constant, it must be edited, refined, and amended, taking into account the challenges that professional accountants face in today's complex environment. The article presents various practices that will contribute to ensuring honesty, objectivity, confidentiality and professional conduct. Among such measures are the organization of regular trainings and seminars for accountants and financial personnel on ethical behavior, covering real scenarios and examples of ethical dilemmas, the implementation of a double check procedure (or "four eyes") for key financial transactions to prevent errors and fraud, cooperation with professional organizations that support high standards of ethics and provide their members with access to resources, training and consultations on ethical issues, establishment of a system of incentives for employees who demonstrate high standards of ethical behavior, and disciplinary measures for violators of ethical norms.

Key words: accountant, ethics, professional accountant, Code of Ethics, post-war reconstruction.

Постановка проблеми. Відновлення післявоєнної України як очікується стане одним із найбільших за масштабами процесів відновлення в Європі з часів Другої світової війни. Обсяги завдань, пов'язаних з відновленням України, разом із можливостями, які надають сучасні світові технології, формують уні-

кальні виклики та створюють сприятливе середовище для інноваційних рішень.

Надзвичайно важливо забезпечити ефективне, відкрите та прозоре використання всіх доступних ресурсів, як державних, так і приватних, а також активувати ресурси міжнародних партнерів. Для успішної реаліза-

ції відновлення критично важливо враховувати етичні принципи та практики, які можуть забезпечити не лише фінансову прозорість, а й підвищити довіру до системи управління відновленням.

Професійна етика бухгалтера під час повоєнної відбудови набуває особливого значення, адже вона безпосередньо впливає на ефективність використання фінансових та трудових ресурсів, прозорість фінансової звітності та боротьбу з корупційними проявами. Об'єктивність, чесність, конфіденційність і професійна поведінка стають критично важливими для забезпечення справедливого розподілу ресурсів і довіри до фінансових установ.

Аналіз останніх джерел досліджень і публікацій. Проблеми формування, реалізації та дотримання етичних норм у роботі бухгалтера, аудитора та податківця вивчали такі вчені: Л. Сахарнацька та А. Жук [3], А. Орехова [4], О Ромашко, С. Семенова та О. Фоміна [5] та ін. Зазначені вчені проводять дослідження, які допомагають зрозуміти сучасні проблеми етики у бухгалтерії та розробити рекомендації для підвищення професійних стандартів у цій сфері. Слід віддати належне науковому здобутку провідних вчених в сфері етичних проблем бухгалтерів та пошуку шляхів їх вирішення. Сьогодні залишається актуальним адаптація професійних стандартів та методів роботи враховуючи реалії війни і повоєнної відбудови України.

Формулювання завдання дослідження. Метою статті є дослідження ролі професійних бухгалтерів у післявоєнному відновленні України, аналіз ключових етичних принципів бухгалтерської професії, викликів, що стоять перед бухгалтерами під час виконання своїх професійних обов'язків в умовах відновлення економіки і суспільства після війни.

Для досягнення поставленої мети сформульовано та вирішено наступні завдання:

- описати основні етичні принципи, якими керуються бухгалтери у своїй професійній діяльності, та їх значення у контексті повоєнної відбудови України;

- визначити основні етичні виклики, з якими стикаються бухгалтери під час повоєнного періоду, включаючи тиск з боку керівництва, корупційні ризики та необхідність прозорої звітності;

- дослідити, як етична поведінка бухгалтера впливає на процес відновлення економіки, забезпечення фінансової стабільності та довіри до бізнесу і державних установ;

- вивчити досвід інших країн, що пройшли через подібні етапи повоєнної відбудови, та визначити, які етичні уроки можна застосувати в Україні;

- проаналізувати, як дотримання етичних норм бухгалтерами сприяє зміцненню довіри суспільства до фінансових інститутів та економічних реформ післявоєнного періоду;

- надати рекомендації для бухгалтерів щодо дотримання етичних стандартів і принципів у період відновлення України, а також визначити роль професійних асоціацій у підтримці етичної поведінки.

Виклад основного матеріалу дослідження. Звіт про прямі збитки інфраструктури від руйнувань внаслідок військової агресії Росії проти України станом на початок 2024 року, який підготувала Київська школа економіки містить вражаючі цифри: «З початку повномасштабного російського військового вторгнення загальна сума прямих збитків житловій та нежитловій нерухомості, іншій інфраструктурі, транспортним засобам та товарним запасам перевищила \$157 млрд (за вартістю заміщення)» [1].

На жаль, війна триває і у 2024 році. Фінальну оцінку обсягів пошкоджень та руйнувань можливо здійснити лише після завершення бойових дій на території України, а фінансовий світ активно обговорює можливості для відбудови країни.

Джерела фінансування відбудови України після війни можуть бути різноманітними і включати як внутрішні, так і зовнішні ресурси. Ось основні з них:

- репарації та компенсації (заморожені активи РФ);
- міжнародна фінансова допомога (гранти та донорська допомога);

Таблиця 1

Загальна оцінка прямих збитків інфраструктури станом на початок 2024 року

Тип майна	Сума прямих втрат, \$ млрд	Питома вага, %
Житлові будівлі	58,9	37,5
Інфраструктура	36,8	23,4
Активи підприємств, промисловість	13,1	8,3
АПК та земельні ресурси	10,3	6,5
Енергетика	9,0	5,7
Освіта	6,8	4,3
Лісовий фонд	4,5	2,9
ЖКГ	4,5	2,9
Транспортні засоби	3,1	2,0
Охорона здоров'я	3,1	2,0
Культура, туризм, спорт	3,1	2,0
Торгівля	2,6	1,6
Адміністративні будівлі	0,5	0,3
Цифрова інфраструктура	0,5	0,3
Соціальна сфера	0,2	0,1
Фінансовий сектор	0,04	0,01
Разом	157,2	100

Джерело: сформовано автором за даними [1]



Рис. 1. Прямі збитки від руйнувань та пошкоджень внаслідок війни за секторами України станом на початок 2024 року

Джерело: складено автором на основі [1]

- бюджетні кошти (державний бюджет України та місцеві бюджети);
- кредити та позики (зовнішні та внутрішні позики);
- іноземні інвестиції (прямі іноземні інвестиції, приватні інвестиційні фонди);
- благодійні пожертви та краудфандинг;
- внутрішні ресурси та реінвестування.

Саме бухгалтерський облік має забезпечити точну і прозору фіксацію усіх фінансових операцій та сформувавши достовірні фінансові звіти. Це критично важливо для всіх зацікавлених сторін, включаючи інвесторів, кредиторів, державні органи та міжнародні організації, які потребують надійної інформації для прийняття рішень. У будь-який час, а особливо в період повоєнної відбудови України прозорість стане основою для ефективного використання ресурсів, залучення інвестицій та міжнародної допомоги. Адже, інвестори шукають надійну та точну фінансову інформацію для прийняття рішень про вкладення коштів.

У цьому контексті роль бухгалтера, аудитора, податківця виходить за межі традиційних функцій обліку, аудиту і звітності. Професіонали в цій сфері повинні адаптувати свої практики до нових умов, забезпечуючи максимальну прозорість і точність у фінансових операціях. Це включає дотримання етичних стандартів, боротьбу з фінансовими ризиками та адаптацію до змін у законодавстві. Як результат, бухгалтери стають не лише виконавцями фінансових операцій, але й активними учасниками відновлення та зміцнення економічної бази країни.

В Україні існує офіційний кодекс етики професійного бухгалтера, який є частиною нашого законодавства [2]. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів від Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) є важливим документом, який визначає стандарти професійної поведінки і етичні принципи для бухгалтерів

у всьому світі. Для України цей Кодекс етики має визначну роль у процесі повоєнної відбудови та загальному розвитку бухгалтерської професії. Наведемо в таблиці 2 основні завдання, які він покликаний виконати.

Надійна фінансова звітність є ключовим фактором для функціонування будь-якої компанії та підтримання довіри з боку зацікавлених сторін. Важливо, щоб фінансові звіти відображали усі витрати та доходи під час воєнних дій, щоб забезпечити прозорість та ефективне управління фінансами країни, задля цього важливо в подальшому удосконалювати методологію складання звітності і її подання [3].

Для дотримання етичних норм бухгалтерами варто застосовувати різні практики, які будуть сприяти забезпеченню чесності, об'єктивності, конфіденційності та професійної поведінки. Серед таких заходів є регулярне навчання та підвищення кваліфікації працівників. Організація регулярних тренінгів та семінарів для бухгалтерів і фінансового персоналу з питань етичної поведінки, що охоплюють реальні сценарії та приклади етичних дилем. Це допоможе працівникам краще розуміти етичні стандарти і, що найважливіше, вчитися застосовувати їх на практиці.

Також слід зазначити, що інтеріоризація професійних цінностей неможлива без адекватної системи безперервного навчання з обов'язковою освітньою складовою, яка повинна розглядатися у вигляді єдиної системи від початкової освіти до продовження освіти на робочому місці [4].

Дієвим вважаємо буде впровадження системи внутрішнього контролю та аудиту за системою подвійної перевірки. Впровадження процедури подвійної перевірки (або «чотирьох очей») для ключових фінансових операцій, щоб запобігти помилкам і шахрайству. Це передбачає, що кожна фінансова операція повинна бути перевірена і схвалена двома незалежними особами.

Завдання Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів в Україні

№ з/п	Завдання	Сутність та актуальність
1	Уніфікація стандартів етики	Кодекс етики встановлює глобальні стандарти етики для професійних бухгалтерів, забезпечуючи єдність підходів до етичних питань у бухгалтерській професії по всьому світу. Для України це означає гармонізацію місцевих стандартів з міжнародними, що сприяє інтеграції української бухгалтерської професії у світову спільноту, підвищуючи її репутацію та довіру.
2	Забезпечення прозорості та довіри	Дотримання Кодексу етики сприяє підвищенню рівня прозорості та відповідальності у веденні бухгалтерського обліку. Це є критично важливим для України в умовах повоєнного відновлення, коли залучення інвестицій і міжнародної допомоги залежить від довіри до фінансової звітності.
3	Протидія корупції та неетичній поведінці	Кодекс етики включає принципи, спрямовані на протидію корупції, конфліктам інтересів та іншим формам неетичної поведінки. Дотримання цих принципів в Україні сприяє створенню ефективної системи внутрішнього контролю, запобіганню шахрайству та корупції, що особливо важливо у період відбудови, коли ризик нецільового використання коштів є високим.
4	Підвищення професійних стандартів	Впровадження Кодексу етики в Україні допомагає підвищити професійні стандарти бухгалтерів, забезпечуючи їхню компетентність, чесність та об'єктивність. Це сприяє розвитку професійної спільноти в країні, зміцнюючи позиції українських бухгалтерів на міжнародному ринку праці та у співпраці з іноземними партнерами.
5	Навчання та підвищення кваліфікації	Кодекс етики служить основою для навчальних програм і курсів підвищення кваліфікації для бухгалтерів. В Україні це сприяє підготовці кваліфікованих спеціалістів, які знають міжнародні етичні стандарти і можуть ефективно застосовувати їх у своїй роботі. Це, у свою чергу, підвищує якість бухгалтерських послуг в Україні.
6	Регулювання професійної діяльності	Ухвалення Кодексу етики як стандарту для українських бухгалтерів допомагає регулювати професійну діяльність на національному рівні. Це включає запровадження системи нагляду за дотриманням етичних норм, дисциплінарних заходів за порушення Кодексу та підтримку професійної етики.
7	Сприяння сталому розвитку та відповідальному бізнесу	Кодекс етики також підтримує принципи сталого розвитку та соціальної відповідальності, які важливі для післявоєнного відновлення України. Бухгалтери, що дотримуються цього Кодексу, можуть сприяти розвитку відповідального бізнесу, який враховує не лише фінансові результати, а й соціальні та екологічні аспекти.
8	Гарантія якості фінансової інформації	Дотримання принципів, викладених у Кодексі етики, забезпечує високу якість фінансової інформації, що є основою для прийняття економічних рішень. Це важливо для уряду, бізнесу та інвесторів в Україні, особливо у процесі повоєнного відновлення, коли важливі прозорість та надійність даних для успішного планування і реалізації економічних програм.

Джерело: сформовано автором

Гарний результат для бухгалтерів і фінансового персоналу може дати співпраця з професійними організаціями. Наприклад, це може бути вступ до Федерації професійних бухгалтерів України (ФПБАУ) або Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC), які підтримують високі стандарти етики і надають своїм членам доступ до ресурсів, тренінгів та консультацій з етичних питань.

Також не слід забувати про метод «кнута та пряника». Встановлення системи заохочень для співробітників, які демонструють високі стандарти етичної поведінки, і створення механізмів для безпечного повідомлення про етичні порушення (наприклад, гарячі лінії або спеціальні поштові скриньки). Також обов'язковим має стати встановлення чітких процедур для розслідування етичних порушень, що включають незалежний аналіз, конфіденційність і справедливість процесу. Запровадження системи дисциплінарних заходів для порушників етичних норм, що можуть включати попередження, штрафи, відсторонення від роботи або звільнення.

Застосування таких практик буде сприяти дотриманню етичних норм у бухгалтерській діяльності, що,

в свою чергу, підвищить довіру до фінансової звітності та забезпечить відповідальне управління фінансами в організаціях та країні.

Висновки. У процесі повоєнної відбудови України роль етики бухгалтера набуває особливого значення. Бухгалтерська професія стає важливою не лише для забезпечення прозорості та достовірності фінансової звітності, але й для відновлення довіри до економічних інститутів і залучення міжнародних інвестицій. Дотримання Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів сприяє формуванню етичної культури в організаціях та запобіганню можливим зловживанням, що особливо актуально в умовах відбудови, оскільки бухгалтери мають доступ до конфіденційної фінансової інформації як фізичних, так і юридичних осіб. Такі повноваження можуть створювати потенційні можливості для зловживання інформацією або маніпулювання фінансовими показниками з метою покращення фінансового стану підприємства чи задоволення особистих інтересів.

Роль соціальної відповідальності і чесності бухгалтерів зростає, що створює підґрунтя для проведення подальших, більш ґрунтовних досліджень, зокрема, у

сфері контролю за дотриманням Кодексу та протидії порушенням.

Впровадження чітких етичних стандартів та висока мораль працівників забезпечить прозорість і відповідальність, необхідні для успішного функціонування

економіки в післявоєнний період. У цілому, дотримання етичних норм бухгалтерами є ключовим чинником у відновленні економічної стабільності та сталого розвитку України, що підкреслює важливість професійної етики у контексті національного відновлення.

Список використаних джерел:

1. Звіт про прямі збитки інфраструктури від руйнувань внаслідок військової агресії Росії проти України станом на початок 2024 року URL: https://kse.ua/wp-content/uploads/2024/04/01.01.24_Damages_Report.pdf (дата звернення: 25.08.2024).

2. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів. URL: <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-03/%D0%9C%D0%86%D0%96%D0%9D%D0%90%D0%A0%D0%9E%D0%94%D0%9D%D0%98%D0%98%CC%86%20%D0%9A%D0%9E%D0%94%D0%95%D0%9A%D0%A1%20%D0%95%D0%A2%D0%98%D0%9A%D0%98%202022.pdf> (дата звернення: 28.08.2024).

3. Сахарнацька Л., Жук А. Особливості фінансової звітності підприємств в умовах воєнного стану в Україні. *Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах повоєнного відновлення України*: зб. матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф., м. Київ, 8 груд. 2023 р. КНЕУ імені Вадима Гетьмана. Київ, 2023. С. 62–63.

4. Орехова А.І. Проблемні аспекти дотримання етичних норм професійними бухгалтерами. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 23. С. 5–9.

5. Фомина О., Ромашко О., Семенова С. Професійна етика бухгалтерів: її особливості та проблемні аспекти дотримання етичних принципів. *Економіка та суспільство*. 2022. № 46. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2052/1982> (дата звернення: 25.08.2024).

References:

1. Zvit pro pryami zbytky infrastruktury vid ruynuvan' vnaslidok viys'kovoyi ahresiyi Rosiyi proty Ukrainy stanom na pochatok 2024 roku [Report on direct damage to infrastructure from destruction as a result of Russia's military aggression against Ukraine as of the beginning of 2024]. Available at: https://kse.ua/wp-content/uploads/2024/04/01.01.24_Damages_Report.pdf (accessed August 25, 2024). (in Ukrainian)

2. Mizhnarodnyi kodeks etyky profesiinykh bukhhalteriv (vkluchaiuchy Mizhnarodni standarty nezalezhnosti) [International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)]. Available at: <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/2024-03/%D0%9C%D0%86%D0%96%D0%9D%D0%90%D0%A0%D0%9E%D0%94%D0%9D%D0%98%D0%98%CC%86%20%D0%9A%D0%9E%D0%94%D0%95%D0%9A%D0%A1%20%D0%95%D0%A2%D0%98%D0%9A%D0%98%202022.pdf>

3. Sakharnatska L., Zhuk A. (December 8, 2023) Osoblyvosti finansovoi zvitnosti pidpriemstv v umovakh voiennoho stanu v Ukraini. *Oblik, analiz, audyt, opodatkuвання ta finansovyi monitorynh v umovakh povoiennoho vidnovlennia Ukrainy* [Peculiarities of financial reporting of enterprises in the conditions of martial law in Ukraine. Accounting, analysis, audit, taxation and financial monitoring in the conditions of post-war recovery of Ukraine]. Collection of materials of the IX International science and practice conference, Kyiv. KNEU named after Vadym Hetman. Pp. 62–63. (in Ukrainian)

4. Oriekhova, A. (2020) Problemni aspekty dotrymannja etychnyh norm profesijnymy buhgalteramy [Problematic aspects of compliance with ethical standards by professional accountants]. *Investytsiyi: praktyka ta dosvid – Investments: practice and experience*, no. 23, pp. 5–9. (in Ukrainian)

5. Fomina, O., Romashko, O., & Semenova, S. (2022) Profesiina etyka bukhhalteriv: yii osoblyvosti ta problemni aspekty dotrymannia etychnykh pryntsyviv [Professional ethics of accountants: its features and problematic aspects of compliance with ethical principles]. *Ekonomika ta suspilstvo - Economy and Society*, no. 46. Available at: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/2052/1982> (accessed August 25, 2024). (in Ukrainian)