

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»  
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

*Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку*

Оксана Анатоліївна ДОРОШЕНКО

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА**

**на тему**

**«Професійна етика бухгалтера»**

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник

д.е.н., проф.

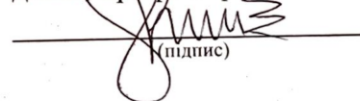
Людмила

ЧИЖЕВСЬКА

  
(підпис)

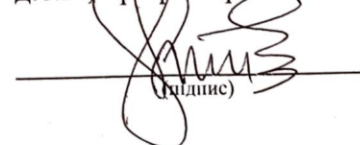
Рецензент

д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК

  
(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних  
систем в управлінні та обліку

д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК

  
(підпис)

Житомир  
2023 р.

## **ЗМІСТ**

|                                                                                                                               |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>ВСТУП.....</b>                                                                                                             | <b>3</b>  |
| <b>РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ<br/>ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ БУХГАЛТЕРА</b>                                            |           |
| 1.1. Визначення стану розробки питань проблематики професійної<br>етики бухгалтера у вітчизняній та іноземній літературі..... | 6         |
| 1.2. Поняття, історія виникнення, зміст та сутність основних<br>категорій і положень професійної етики.....                   | 11        |
| 1.3. Професійні характеристики сучасного вітчизняного бухгалтера<br>в контексті професійної етики.....                        | 18        |
| <b>РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ СТАНУ ДОТРИМАННЯ ПРОФЕСІЙНОЇ<br/>ЕТИКИ БУХГАЛТЕРА НА ПІДПРИЄМСТВІ ТЗОВ «ОМЕГА»</b>                        |           |
| 2.1. Загальна характеристика діяльності ТЗОВ «ОМЕГА».....                                                                     | 26        |
| 2.2. Аналіз основних фінансово-виробничих показників<br>підприємства.....                                                     | 32        |
| 2.3. Аналіз стану дотримання бухгалтерами ТЗОВ «ОМЕГА»<br>основних норм та положень професійної етики.....                    | 44        |
| <b>РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ<br/>БУХГАЛТЕРІВ ТЗОВ «ОМЕГА»</b>                                                 |           |
| 3.1. Аналіз стану впровадження норм етики професійних<br>бухгалтерів у бізнесі у вітчизняну практику.....                     | 53        |
| 3.2. Проблеми незалежності професійних бухгалтерів ТЗОВ «Омега»<br>та їх вирішення.....                                       | 59        |
| <b>РОЗДІЛ 4. ОСОБЛИВОСТІ ВИКЛАДАННЯ КУРСУ<br/>«ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА БУХГАЛТЕРА» У ЗАКЛАДІ ВИЩОЇ<br/>ОСВІТИ.....</b>               | <b>65</b> |
| <b>ВИСНОВКИ.....</b>                                                                                                          | <b>80</b> |
| <b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>                                                                                        | <b>85</b> |

## ВСТУП

Професійна діяльність бухгалтера в сучасних умовах, окрім ґрунтовних знань та професійних вмінь, вимагає і неухильного дотримання норм та правил професійної етики. Численні скандали, пов'язані із банкрутствами відомих компаній зі світовим ім'ям, свідчать про те, що проблема дотримання професійної етики працівниками бухгалтерської сфери є запорукою підвищення довіри до працівників даної сфери, а також подолання проблеми нечесності та непрозорості їх діяльності. Тим більше, що у 2021 році Міністерство фінансів України розмістило на своєму веб-сайті офіційний переклад Міжнародного кодексу етики професійних бухгалтерів на українській мові. Саме тому дослідження стану дотримання норм професійної етики бухгалтерами підприємств, установ та організацій є сьогодні вкрай важливим, актуальним та значимим.

Разом з тим численні проблеми науково-теоретичного та практичного характеру, пов'язані із дотриманням бухгалтерами норм професійної етики, викликають необхідність ґрунтовного вивчення вказаної проблеми як на загальнодержавному так і на локальному рівні. Часто реальною є наявність альтернативи між чесною, сумлінною та моральною поведінкою бухгалтера та можливістю отримати високі прибутки, покращити кар'єру, отримати гарну перспективу через порушення норм бухгалтерської етики, особливо в середовищі приватного сектору.

Питанням розробки проблематики науково-теоретичних засад та практичного втілення змісту професійної етики бухгалтера у вітчизняному просторі займалися такі відомі дослідники, як Бралатан В.П., Бурденко І.М., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Голубка Я.В., Гуцаленко Л.В., Єременко А.В., Єрмолаєва М.В., Здирко Н.Г., Зубілевич С.Я., Кириченко І.О., Косовська Ю.С., Костюченко В.М., Кузіна Р.В., Кулинич М.Б., Лугова О.І, Нужна О.А., Орехова А.І., Романченко Ю.О., Скакун Л.С., Скорук О.В., Чижевська Л.В. та ін. У їхніх дослідженнях були розглянуті актуальні питання змісту та

методології професійної етики в контексті бухгалтерської діяльності, основні особливості змісту, спрямованості та сучасного стану професійної етики бухгалтерів в Україні та за кордоном, а також стан впровадження засад професійної етики у практичну діяльність працівників вітчизняної бухгалтерської сфери.

Разом з тим все ще залишаються малодослідженими питання запровадження кодексу професійної етики бухгалтера у вітчизняних державних установах та організаціях, деякі аспекти

Отож темою даного дослідження є професійна етика бухгалтера.

Мета дослідження – виявити науково-теоретичні та практико-методологічні засади професійної етики бухгалтера у сучасному вітчизняному фінансово-господарському середовищі на прикладі бухгалтерського відділу ТЗОВ «ОМЕГА».

Виходячи з мети дослідження, в його ході вирішувалися наступні завдання:

- 1) визначити сучасний стан розробки питань проблематики професійної етики бухгалтера у вітчизняній та іноземній літературі;
- 2) проаналізувати поняття, історію виникнення, зміст та сутність основних категорій і положень професійної етики;
- 3) розкрити особливості професійних характеристик сучасного вітчизняного бухгалтера в контексті професійної етики;
- 4) дати загальну характеристику діяльності ТЗОВ «ОМЕГА»;
- 5) провести аналіз основних фінансово-виробничих показників підприємства;
- 6) дослідити стан дотримання бухгалтерами ТЗОВ «ОМЕГА» основних норм та положень професійної етики;
- 7) провести аналіз стану впровадження норм етики професійних бухгалтерів у бізнесі у вітчизняну практику;
- 8) виявити основні проблеми незалежності професійних бухгалтерів ТЗОВ «Омега» та окреслити шляхи їх вирішення;

9) розкрити особливості викладання курсу «Професійна етика бухгалтера» у закладі вищої освіти.

Об'єктом кваліфікаційної роботи є особливості професійної етики бухгалтерів ТЗОВ «ОМЕГА». Предметом роботи є загальнотеоретичні основи та засади практичного застосування норм і положень професійної етики бухгалтера на підприємстві ТЗОВ «ОМЕГА».

Наукова новизна даного дослідження полягає у розвитку теоретичних та методологічних положень професійної етики бухгалтера на обраному підприємстві, зокрема, набули подальшого розвитку підходи до аналізу рівня дотримання норм професійної етики бухгалтерами ТЗОВ «ОМЕГА», що дало можливість розробити практичні рекомендації та пропозиції по удосконаленню рівня їх професійної етики.

Практичне значення кваліфікаційної роботи полягає у тому, що розроблені в ході дослідження пропозиції та рекомендації спрямовані на покращення фінансово-економічної ситуації досліджуваного підприємства.

Структура дослідження визначається його метою і завданнями та складається зі вступу чотирьох розділів і 8 підрозділів, висновків та списку використаних джерел із 32 позицій, загальна кількість сторінок – 88.

## **РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНЕ ОБҐРУНТУВАННЯ ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ БУХГАЛТЕРА**

### **1.1. Визначення стану розробки питань проблематики професійної етики бухгалтера у вітчизняній та іноземній літературі**

В останні роки питання професійної етики взагалі та професійної етики бухгалтера зокрема набуло особливого значення і привернуло увагу багатьох дослідників. Зі становленням ринкових відносин, посиленням конкуренції, глобалізацією та інтеграцією України до ЄС вітчизняні державні та приватні компанії змушені продовжувати розвиватися та швидко реагувати на постійні зміни. Рушійною силою цих процесів є фахова професійна етика окремих категорій працівників, зокрема бухгалтерів, яка об'єднує їх єдиною місією, спільною філософією, стратегією розвитку, принципами, цінностями та традиціями для створення репутації у світі бізнесу, формування іміджу організації та покращення їхньої діяльності тощо [19, 142].

Професійна діяльність бухгалтера в системі сучасних фінансових відносин неможлива сьогодні без дотримання загальноприйнятих етичних норм поведінки, оскільки бухгалтерська діяльність напряму пов'язана з підвищеною відповідальністю за результати вчинених дій чи прийнятих рішень. Для якісного виконання своїх посадових обов'язків бухгалтер повинен не лише мати ґрунтовну фахову підготовку, але й чітко усвідомлювати моральну відповідальність за свої дії.

Разом з тим ще й досі в науковій думці тривають серйозні дискусії стосовно розуміння понять «корпоративна етика», «фахова етика працівників» та зокрема «професійна етика бухгалтера», що є сьогодні однією з серйозних методологічних труднощів їх дослідження та потребують подальшого уточнення та наукової систематизації. Таку неоднозначність дослідники більшою мірою пов'язують з різними варіантами пояснення корпоративної

етики взагалі та професійної етики бухгалтера зокрема та різним змістом, який у неї вкладають на різних етапах наукових та прикладних досліджень. До того ж мова йде не просто про визначення фахової етики бухгалтера, а про різні підходи до осмислення її природи.

Питаннями теорії, методології та практики професійної етики бухгалтера в сучасних умовах економічних відносин в Україні займалися такі відомі учені, як Бралатан В.П., Бурденко І.М., Бутинець Ф.Ф., Голов С.Ф., Голубка Я.В., Гуцаленко Л.В., Єременко А.В., Єрмолаєва М.В., Здирко Н.Г., Зубілевич С.Я., Кириченко І.О., Косовська Ю.С., Костюченко В.М., Кузіна Р.В., Кулинич М.Б., Лугова О.І, Нужна О.А., Орєхова А.І., Романченко Ю.О., Скакун Л.С., Скорук О.В., Чижевська Л.В. тощо.

Так, актуальні питання та проблеми професійної етики в регулюванні бухгалтерської діяльності крізь призму теорії і методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу розглядала у своїх наукових напрацюваннях відома вітчизняна дослідниця Л.С. Скакун. Вона не тільки здійснила успішну спробу комплексного аналізу змісту та сутності поняття фахової етики бухгалтера, дослідження передового зарубіжного досвіду в даній сфері та вітчизняної кодифікації сфери професійної етики бухгалтера, але й запропонувала регулювати не врегульовані законодавством дії бухгалтера через професійну етику та професійні організації бухгалтерів. При цьому, як зауважила дослідниця, одночасно держава повинна здійснювати свій контроль за дотриманням норм професійної етики бухгалтерів [27, 186].

Значний внесок у стан розробки теорії та методології вивчення професійної етики бухгалтера в Україні внесли Бралатан В.П., Гуцаленко Л.В. та Здирко Н.Г., які систематизували найважливіші теоретичні, методологічні та практичні аспекти професійної етики практикуючих бухгалтерів, аудиторів та державних службовців контролюючих органів України в єдиний навчальний посібник «Професійна етика». Учені головну увагу приділили питанням виникнення загроз порушення фундаментальних принципів та етичних норм, а також визначенню застережних заходів для їх зменшення або

усунення. Так, дослідники не тільки проаналізували процес виникнення основних категорій професійної етики, але й конкретно дослідили засади регулювання професії бухгалтера та фахової етики бухгалтерських працівників в Україні, причому виокремили певні вимоги та правила таких етичних категорій як для професійних бухгалтерів приватного сектору, так і для працівників КРУ, ДПСУ та інших державних фінансових структур [4, 12].

Вагомий внесок у розробку проблематики фахової етики бухгалтера в Україні крізь призму міжнародного досвіду внесла відома вітчизняна дослідниця Л.В. Чижевська. Вона у своїх працях розглянула те, як впливають національні надбання в галузях культури та менталітету на розвиток та організацію бухгалтерського обліку. Авторка дійшла висновку про те, що під час запровадження іноземного досвіду у сферу регулювання діяльності бухгалтерів потрібно обов'язково враховувати менталітет наших громадян, який є головною ознакою формування поведінки бухгалтерів, а також особливості сприйняття моральних вимог і норм [29].

Також Л.В. Чижевська вказала, що у характері мислення вітчизняних бухгалтерів проявляється менталітет як сукупність свідомості, що визначає спосіб їх дій, психологічні особливості, професійну культуру та переконання. Тому професійна етика у роботі бухгалтера має бути присутня повсякчас, оскільки 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 [29. 213].

Окрім того, Л.В. Чижевська у співаторстві із такими ученими, як Голов С.Ф., Голубка Я.В., Костюченко В.М., Кузіна Р.В., розглянули у своєму комплексному дослідженні «Професійна етика бухгалтера» загальні засади та принципи формування етики професійного бухгалтера крізь призму корпоративної етики та соціальної відповідальності. Так, автори наголошують, що професійна етика бухгалтера органічно впливає із загальної етики корпоративного управління та базується на принципах

соціальної відповідальності. У роботі учені не тільки послідовно дослідили науково-теоретичні засади професійної етики взагалі та бухгалтерів зокрема, проаналізували сутність, зміст, засади та кодекси корпоративної етики в контексті соціальної відповідальності, але й ґрунтовно вивчили засади регулювання етики професійного бухгалтера у вітчизняній публічній практиці та бізнес-сфері. Учені роблять аргументований висновок, що професійна етика бухгалтера в сучасних умовах повинна прищеплюватися майбутнім фахівцям облікових професій ще під час навчання у ЗВО, чому й присвячують спеціальний розділ у своїй роботі [23].

Значну увагу проблематиці професійної етики бухгалтера приділили Кулинич М.Б. та Скорук О.В., які спробували узагальнити теоретико-методичні аспекти професійної етики бухгалтера-практика у своєму дослідженні «Професійна етика бухгалтера, аудитора та податківця». Дослідниці розглянули як загально-наукові підходи до визначення сутності професійної етики та етики фахового бухгалтера, так і проаналізували окремо ключові етичні категорії, принципи та норми для працівників бухгалтерської сфери у бізнесі, публічній практиці, аудиторському контролі та ДПСУ. Учені резюмували, що змістом етичних норм професійної етики бухгалтера в Україні є кодекс правил, що визначають поведінку відповідного фахівця у службовій обстановці, норм, які відповідають чинним законам та відомчим нормативним документам, професійним знанням, стосункам у колективі, глибокому усвідомленню моральної відповідальності за виконання професійних обов'язків [14].

Проблематику професійної етики бухгалтера в Україні крізь призму управлінського підходу розглядав у своїх доробках І.М. Бурденко. Так, учена на основі передового вітчизняного та зарубіжного досвіду застосування професійної етики бухгалтера визначив сутність управлінського аспекту запровадження професійної етики у сферу бухгалтерського обліку та аудиту України, проаналізував за допомогою теорії «гнилих яблук», що етичні проблеми бізнесу пов'язані з неналежною увагою до них, відсутністю

контролю та регулювання, а також порівняв механізм регулювання професійної етики бухгалтерів у США та Україні [5].

Як і Л.В. Чижевська, І.М. Бурденко резюмувала, що під час запровадження іноземного досвіду у сферу регулювання діяльності бухгалтерів потрібно обов'язково враховувати менталітет наших громадян, який є головною ознакою формування поведінки бухгалтерів, а також особливостей сприйняття моральних вимог і норм. Окрім того, на думку дослідника, управлінський аспект під час імплементації професійної етики полягає саме в явному її контролі через установлення правил, навчання працівників та відслідковуванні дотримання стандартів поведінки.

Спробу ґрунтовного аналізу проблем реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку взагалі та професійної етики вітчизняних бухгалтерів зокрема здійснив відомий учений-економіст Ф.Ф. Бутинець. Учений обґрунтовано вказав, що вітчизняна система бухгалтерського обліку тривалий час після здобуття незалежності не спромоглася належним чином ввести в практику сучасні передові стандарти професійної етики бухгалтера, і тільки починаючи з 2010-х років ситуація стала потроху налагоджуватися [6, 7].

Разом з тим, як зауважив учений, після ліквідації всіх норм, правил та принципів етичної поведінки фахових бухгалтерів радянського зразка в Україні тривалий час фактично не здійснювалося успішних спроб ефективно адаптувати передовий світовий досвід у даній сфері. Тому ключовою проблемою сучасної системи підготовки висококваліфікованих фахівців із бухгалтерського обліку є саме впровадження в освітній процес у ЗВО засад фахової етики бухгалтера.

Актуальні питання професійної етики в роботі бухгалтера-практика розглядала у своїх працях О.І. Лугова. Так, учена розглядала питання складу, структури та напрямів діяльності Міжнародної федерації бухгалтерів, досліджувала стандарти освіти, які визначають вимоги до підготовки бухгалтерів та удосконалення їх професійної майстерності, обґрунтовувала роль і значення Кодексу етики професійних бухгалтерів для досягнення

найкращих результатів роботи та дотримання суспільних інтересів. О.І. Лугова зазначала, що ключовими кваліфікаційними вимогами Міжнародної федерації бухгалтерів до облікових працівників є достовірність, професіоналізм, якісь послуг, впевненість, а фундаментальними принципами діяльності професійних бухгалтерів є об'єктивність, чесність, конфіденційність, професійна компетентність та належна ретельність, професійна поведінка відповідно до Кодексу етики [15, 154].

Окрім того, дослідниця визначила роль Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України у впровадженні та розвитку професійної етики українських бухгалтерів та довела, що дотримання бухгалтером норм професійної етики є одним з факторів довіри користувачів до фінансової звітності.

Таким чином, як бачимо, проблематика до розуміння науково-теоретичних та практико-орієнтованих підходів стосовно поняття фахової етики бухгалтера у системі бухгалтерського обліку України є сьогодні вкрай актуальним та обговорюваним. Серед відомих учених, які займаються розробкою проблематики професійної етики бухгалтера, слід назвати Л. Скакун, В. Бралатана, Л. Гуцаленко, Н. Здирко, М. Кулинич, Ф. Бутинця, О. Лугову та ін.

## **1.2. Поняття, історія виникнення, зміст та сутність основних категорій і положень професійної етики**

Професійна етика бухгалтера, як і етичні норми інших професій та видів занять, ґрунтується на загальних принципах, положеннях та нормах загальної етики. Етика як одна із найдавніших загальнотеоретичних дисциплін і наука про мораль виникла ще в античну епоху, а її розвиток пов'язаний з ім'ям видатним мислителів Аристотеля, Демокріта та ін. Поступово етичні норми та категорії ускладнювалися та розгалужувалися, а із накопиченням багатого

практичного матеріалу та зародженням етичної науки етика та етичні категорії переходять в наукове русло.

Основними категоріями етики є добро і зло, відповідальність, обов'язок, честь, совість, рівність, гідність, справедливість та ін. Вони є фундаментальними, визначальними поняттями, які виражають специфічний характер моралі, взаємовідносин між людьми, їх моральних вчинків з точки зору співвідношення добра і зла. Натомість професійна етика покликана надати всім науково-теоретичне обґрунтування сутності динамічних змін загальноприйнятих моральних норм, принципів та положень стосовно певних специфічних умов професійної діяльності людини з точки зору уявлень про професійну діяльність в полі добра і зла, справедливості, совісті, честі та інших моральних норм і цінностей [8].

Саме професійна етика регулює моральні взаємини людей у трудовій сфері, вивчає відносини в трудових колективах і кожного фахівця окремо, досліджує моральні якості особистості фахівця, які забезпечують найкраще виконання професійного обов'язку, а також взаємини усередині професійного колективу.

Безпосередньо ж професійна етика визначається як певний універсальний кодекс правил та норм, що визначає поведінку фахівця у службовій ситуації, положень, які відповідають існуючим законам, професійним знанням, стосункам у колективі, глибокому усвідомленню моральної відповідальності за виконання професійного обов'язку.

Професійна етика покликана:

- активно діяти на свідомість фахівця з метою вдосконалення його як професіонала і сприяння найбільш ефективному вирішенню поставлених перед ним професійних завдань;

- бути проявом загальної моралі, під якою розуміють специфічні етичні вимоги, вироблені в конкретній професійній діяльності;

- вивчати взаємовідносини між людьми, які виконують однакові або споріднені професійні функції, створюють специфічні традиції, об'єднуються на основі професійної солідарності, підтримують репутацію своєї групи [8].

Історія професійної етики, як і загальних етичних знань, сягає давньої античності. Так, зокрема, ще Аристотель визначав професійну етику як особливу сферу етичних знань, а знаменитий давньогрецький лікар Гіппократ вперше власноруч розробив всесвітньо відомий кодекс етичної поведінки лікарів, що відомий сьогодні як «клятва Гіппократа». Згодом науково-теоретичні проблеми професійної етики вивчали у своїх дослідженнях відомі мислителі Середньовіччя та Нового часу І. Бентам, Ш. Монтеск'є, О. Конт, Е. Дюркгейм та ін. [17, 200]

Професійна етика покликана дати в першу чергу теоретичне обґрунтування сутності трансформації загальних норм і принципів моралі до специфічних умов професійної діяльності людей відповідно до уявлень про професійний обов'язок, благо, добро і зло, справедливість, совість, честь та інші моральні цінності. Центральним поняттям професійної моралі є поняття професійного обов'язку, яке поєднується з поняттям відповідальності. Тому основними категоріями професійної етики є професійний обов'язок, професійна справедливість та професійна честь і гідність.

Професійний обов'язок – це службові і моральні вимоги до певного виду діяльності. Проаналізувати результати своєї праці з позицій загальнолюдських моральних цінностей спеціалісту допомагає професійна совість. Вона органічно переликається з такими поняттями, як професійна честь, професійна гідність, професійна справедливість.

Професійна честь і гідність визначають оцінку даної професії суспільством (честь) та самооцінку її самими представниками цієї професії (гідність). Від професійного такту залежать взаємини з іншими людьми, з'ясування в процесі спілкування з ними ділових проблем.

Професійна справедливість – це співрозмірність між заслугами та їх визнанням, правами й обов'язками, злочинами і покараннями. Професійна

етика обґрунтовує певну систему моральних норм, які регулюють поведінку та взаємини людей у тій чи іншій професійній діяльності [24, 15].

Сьогодні значний інтерес до вивчення професійної моралі виявляють не тільки соціологи, політологи, правознавці, але й політологи, економісти, управлінці та ін. Це у свою чергу посилює вимоги, які висуваються до етики:

- послідовно впроваджувати свій специфічний підхід до вивчення моралі;

- виявляти власну природу, специфіку і роль професійної етики у житті людини, основні закономірності її функціонування і розвитку, а також джерело походження моральних цінностей.

Усе це має важливе значення як для самої професійної етики, так і для того, щоб підкріпити інші науки, які мають справу з мораллю, науковим розумінням її особливостей, а також для координування досліджень моралі соціальними і гуманітарними науками.

Разом з тим є цілий ряд професій, де не потрібні істотні корективи загальноприйнятих моральних норм та принципів (наприклад, це професії, де відбувається взаємодія людини з природою, технікою, віртуальним світом та ін.). Проте є цілий ряд професій та напрямів фахової діяльності – наприклад, педагогічна діяльність, юридична сфера, медицина, бухгалтерський облік та ін., - де об'єктом впливу є людина, а тому до таких працівників завжди висуваються підвищені моральні вимоги.

Саме вищезазначені види діяльності висувають до своїх працівників вкрай високі вимоги моралі, особливо там, де можуть виникати гострі моральні колізії, які в інших видах діяльності виникають тільки епізодично – наприклад, там, де вирішуються питання життя та смерті людини, її честі, свободи, гідності, ділової репутації, власності, а доля людини може залежати від передусім моральних якостей та чеснот певного спеціаліста. Навіть більше – як зазначають вчені, у деяких видах професійної діяльності саме моральні якості є головним мірилом професіоналізму того чи іншого спеціаліста – це

праця лікарів, учителів, юристів, медиків, дипломатів, журналістів і, звичайно ж, бухгалтерів [24, 17].

Саме ці сфери життєдіяльності є вкрай велика залежність однієї людини від іншої, а результати прийнятого рішення спеціалістом, продиктованого його моральними чеснотами, може мати вирішальне, навіть доленосне значення для інших людей та суспільства загалом. Тому саме робота з людьми є головним критерієм підвищених моральних вимог таких професій та відповідно появи категорії професійної етики спеціаліста.

Разом з тим, як зазначають учені, кожна професія має свою власну мораль, оскільки професія формує у її носіїв не тільки професійні навички, але й певні риси особистості та відповідне відношення до загального змісту своєї фахової діяльності. Тому фактично професійна етика виникає завжди раніше наукового обґрунтування її теорій, методик та етичних кодексів, оскільки професійна етика виникає як первинне явище у буденній свідомості і продовжує розвиватися вже в процесі практичної взаємодії її носіїв, тобто представників даної конкретної професійної групи. З часом ці моральні норми, положення та принципи узагальнюються та систематизуються у вигляді писаних чи неписаних етичних кодексів поведінки, які містять не лише практичні вимоги до змісту та результатів фахової діяльності спеціаліста, але й до тих взаємовідносин, які виникають у процесі його взаємодії з іншими людьми – колегами, начальством, оточенням, клієнтами та ін. [7, 7]

Тому професійну етику можна визначити не тільки як наукове вчення про професійну мораль, але й як власне етичну самосвідомість сукупних професійних груп певної сфери чи галузі діяльності.

Разом з тим, як закономірно вказують В.П. Бралатан, Л.В. Гуцаленко, Н.Г. Здирко, об'єктом професійної етики завжди є живі люди, а тому вона утворює складну та багатогранну систему взаємоперехідних, взаємозумовлених та взаємообґрунтованих моральних стосунків. До таких стосунків можна віднести:

- 1) ставлення професіонала до об'єкта своєї діяльності (наприклад, бухгалтер – аудит, слідчий - обвинувачений);
- 2) стосунки професіонала з колегами по роботі;
- 3) ставлення спеціаліста до суспільства [4, 47].

Цю систему стосунків можна виразити наступною схемою (рис. 1).

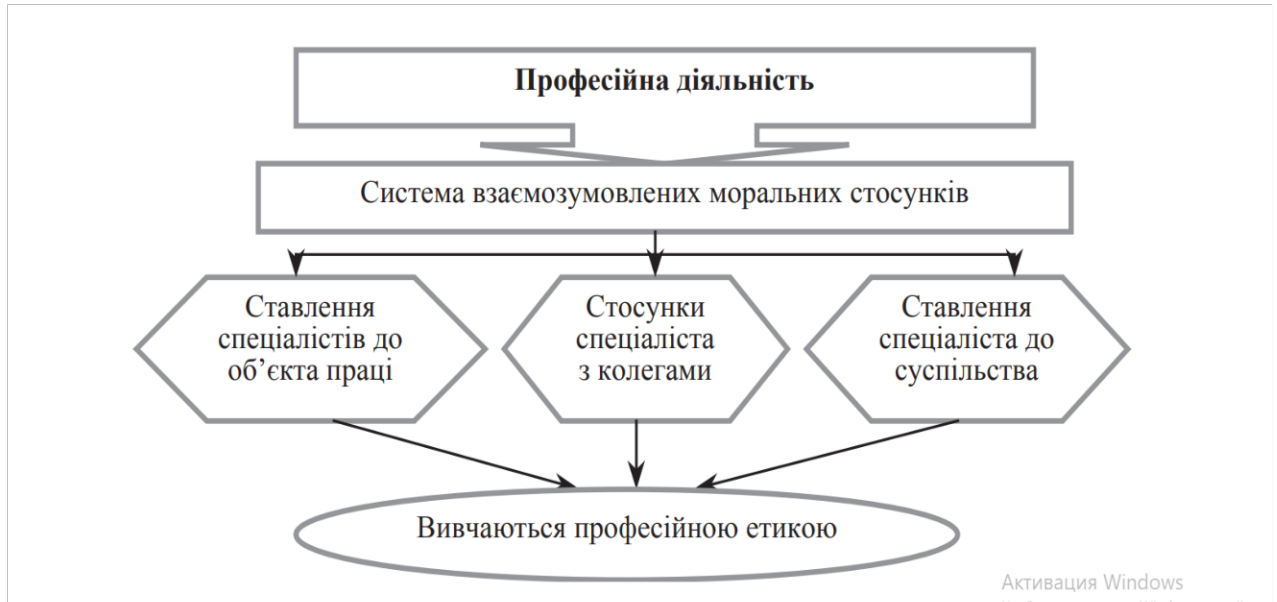


Рисунок 1. Об'єкти професійної етики

Також у системі професійної етики постійно формується цілісна система конкретних норм моралі, поведінки із правилами та нормами, які ніби «обслуговують» ту чи іншу сферу людської діяльності. Але є головна умова – у цих сферах діяльності головним об'єктом є власне людина, яка має право сподіватися на відповідне ставлення до себе, причому не як до звичайного об'єкта зовнішнього впливу, а як до людини з її правом на повагу та розуміння.

Це у свою чергу означає, що фактично професійна етика виникає з розвитком кожної професії і розвивається разом з нею. Тому професійна етика водночас і пов'язана напрямку із аспектами загальної етики та моралі, і охоплює певне коло питань та проблем, які обмежуються етичними засадами поведінки конкретних працівників. Водночас ці норми поведінки ніби носять нормативний характер, але й коригуються постійно у відповідності до вимог часу, зміни цінностей суспільства та вимог самої фахової практики спеціаліста [14, 35].

Зрештою, моральна оцінка професії з точки зору суспільства зумовлюється такими головними факторами:

- що саме ця професія дає для суспільного розвитку;
- що саме ця професія дає конкретній людині в плані морального впливу на неї.

Тому будь-яка професія з точки зору професійної етики виконує соціальну функцію, оскільки вона визначає вибір специфічного середовища існування людини, яка неминуче накладає відбиток і на інших людей з її оточення (колег, клієнтів, оточення, родини, начальства та ін.), причому незалежно, хочуть вони цього чи ні. А всередині кожної професійної групи вже складаються на основі усталених норм професійної етики свої, специфічні зв'язки та взаємини.

Таким чином, професійна етика є в першу чергу специфічним етичним кодексом людей певної професії, яка висуває до них свої моральні вимоги, принципи, встановлює свої норми та положення, але водночас і породжує спеціальні моральні проблеми. Фахова етика конкретизує загальні моральні норми та цінності для людей даної сфери діяльності, причому як для самих спеціалістів, так і тих, хто залежить від їх роботи чи рішення. Безпосереднім змістом професійної етики є моральні кодекси – певні зводи моральних норм та правил, які слід всім спеціалістам відповідної сфери неухильно виконувати. Ці кодекси та норми, що прописані в них, регулюють певні типи відносин між людьми у даній сфері, які вважаються на даний момент найбільш оптимальними з точки зору моралі та професійного обов'язку.

### **1.3. Професійні характеристики сучасного вітчизняного бухгалтера в контексті професійної етики**

Професія бухгалтера як у світі, так і в Україні завжди була досить престижною та високооплачуваною. Бухгалтер у сучасних умовах розвитку економічних та фінансових відносин потрібен сьогодні практично скрізь – як у великих фінансових, аудиторських фірмах та компаніях, державних та комерційних фінансових установах, так і на великих середніх та малих підприємствах та організаціях усіх видів та форм власності. Бухгалтери сьогодні потрібен і у промисловості, і у сільському господарстві, і на будівництві та інфраструктурі, і в недержавних установах та навіть неприбуткових організаціях. Зрештою, бухгалтери в якості консультантів чи аудиторів (незалежних чи внутрішніх) працюють сьогодні в різноманітних спеціалізованих сферах [16, 14].

Оскільки професія бухгалтера належить до вкрай відповідальних, особливо для подальшого прийняття управлінських рішень, до професійного бухгалтера пред'являються дуже багато різних вимог та критеріїв, які органічно впливають із їх посадових обов'язків. Так, бухгалтери в залежності від специфіки діяльності займаються бухгалтерською та фінансовою звітністю, питаннями управління, оподаткуванням, інформаційними системами, корпоративними фінансами та інтелектуальними ресурсами тощо.

Важливість професії бухгалтера полягає в першу чергу у важливості фінансової інформації, з якою працює бухгалтер. Крім нього, користувачами цієї фінансової інформації завжди є керівник структури чи організації, її менеджери, держава тощо. Для зручності користування цією інформацією для різних категорій користувачів формується спеціалізована інформаційна база бухгалтерського обліку, яка одночасно слугує даними для оподаткування та управлінських стратегічних рішень.

Найбільш важлива фінансова інформація, з якою безпосередньо працює бухгалтер, для керівництва організації, її інвесторів, вкладників, держави тощо. Підготовка цієї інформації лежить саме на плечах бухгалтера, а сам процес підготовки ґрунтується на основі інтересів внутрішніх користувачів, її використовують для прийняття оптимальних управлінських рішень. Разом з

тим керівництво, інвестори, менеджери можуть (і зазвичай так і є на практиці) не володіти спеціальними знаннями у сфері бухгалтерського обліку, тому бухгалтер повинен володіти значними аналітичними здібностями та уміти не тільки підготувати всю потрібну фінансову інформацію, але й прокоментувати та пояснити кожну статтю, кожен рядок та навіть цифру фінансової звітності [16, 18].

Тому головна мета кваліфікованого бухгалтера – це робота відповідно до найвищих стандартів професіоналізму для досягнення максимального рівня ефективності і задоволення потреб суспільства. Саме це і зумовлює необхідність введення спеціалізованого кодексу етики поведінки бухгалтерів. Тим паче – бухгалтерія безпосередньо пов'язана з урахуванням наявності, надходження, витрати великої кількості товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, що належать власникам організації, державі, різним фізичним і юридичним особам (при цьому норми закону при цьому відіграють дуже важливу роль), тому всі облікові записи, рахунки та інша фінансова інформація мають бути чітко організованими, бездоганно вірними та доступними для персоналу організації. Фактично це є справою честі висококваліфікованого бухгалтера.

Не слід також забувати, що професія бухгалтера взагалі є суспільно значимою та вкрай важливою, тому, окрім суспільного визнання, бухгалтеру слід також приймати на себе обов'язки діяти в інтересах суспільства. Саме тому до ключових функцій професійного бухгалтера разом зі складанням та підтвердженням фінансової звітності є:

- 1) забезпечення ефективного розподілу і управління ресурсами в приватному і державному секторах;
- 2) контроль дотримання чинного законодавства при здійсненні фактів господарського життя в організації і сторонніми фізичними та юридичними особами;
- 3) забезпечення ефективної діяльності фінансового ринку і ринку капіталів, а через них і виробництво товарів і послуг (це означає, що інвестори,

кредитори, роботодавці, уряд і громадськість загалом за даними фінансової звітності приймають рішення, від яких залежить стан економіки країни, фінансове становище і стан юридичних осіб, що контактують з цією організацією);

4) сприяння зростанню окремих компаній, підтримка і забезпечення роботи некомерційних організацій і допомога уряду виконати його соціально-економічні завдання; без достовірних даних бухгалтерського обліку неможливий ефективний фінансовий менеджмент, оподаткування, здійснення основних функцій управління, також вони є необхідною умовою для отримання кредитів і позик, залучення позикового капіталу;

5) сприяння зростанню економіки країн і, по суті, зростанню добробуту суспільства тощо [10].

Таким чином, як бачимо, високопрофесійна праця кваліфікованого бухгалтера дає змогу не тільки добитися покращення добробуту та доходності своєї організації, але й стандарти та рівень життя всього суспільства та його багатство.

Разом з тим зрозуміло, що ключовими вимогами до діяльності бухгалтера є наявність специфічних фахових знань та відповідних навичок.

Професійні знання – це сукупність відомостей, що становлять зміст бухгалтерського обліку та взаємопов'язаних із ним дисциплін, які складають основу знань професійного бухгалтера.

Професійні навички – різні види умінь, якими має володіти професійний бухгалтер, щоб доречно та ефективно застосовувати у своїй діяльності професійні знання, професійні цінності й етику.

Навички професійного бухгалтера надзвичайно широкі:

- інтелектуальні;
- спеціальні та функціональні;
- особистісні;
- міжособистісні й комунікативні;
- організаційні та управлінські.

1. Інтелектуальні навички. Вони дають змогу вирішувати проблеми, приймати рішення і використовувати правильну оцінку в складних організаційних ситуаціях. До них належать:

- володіння базовими теоретичними знаннями та практичними професійними навичками у сфері фінансового, управлінського, податкового обліку і формування відповідних видів звітності;

- здатність комплексно аналізувати результати фінансово-господарської діяльності організацій, виділяти проблеми та оцінювати, в якому порядку їх потрібно вирішувати;

- здатність проводити аудит фінансової звітності;

- достатнє володіння знаннями в галузі міжнародних стандартів фінансової звітності та здатність застосовувати їх на практиці;

- вміння знаходити необхідну інформацію в різних дисциплінах для вирішення багатосторонніх або складних проблем; оцінювати можливість альтернативних рішень і розуміти роль професійного судження в їх прийнятті;

- обґрунтування ролі професійних цінностей і етики в розвитку цивілізації, умовах реформування бухгалтерського обліку та пов'язаних з цим сучасних соціальних і етичних проблем [22].

2. Спеціальні і функціональні навички, які включають в себе загальні та спеціальні бухгалтерські навички:

- виявляти, оцінювати і представляти інформацію про економічні та фінансові події, які є предметом бухгалтерського обліку;

- розуміти, застосовувати і критично оцінювати чинні положення, пов'язані з реєстрацією, оцінкою та обліком всіх видів активів, довгострокових і короткострокових зобов'язань, різних компонентів капіталу, доходів та витрат організацій, визначенням фінансових результатів їх діяльності;

- реєструвати, обробляти, резюмувати дані бухгалтерського обліку;

- складати фінансову (у тому числі консолідовану) звітність організацій;

- вибирати оптимальну для конкретних підприємств та організацій модель управлінського обліку;
- ілюструвати й оцінювати методи калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг);
- представляти фінансові інтереси організації у відносинах з кредиторами, інвесторами, податковими та іншими органами в судах;
- критично аналізувати, яким чином організаційні аспекти, ринкові чинники і ряд інших соціальних, технологічних, правових, етичних, економічних, нормативних та політичних факторів впливають на вибір і застосування методів бухгалтерського обліку;
- аналізувати проблемні ситуації і визначати належну базу для оцінок з метою формулювання проблем і знаходження рішень;
- представляти отримані результати з використанням навичок усного та письмового викладу інформації [22].

3. Особисті навички, які пов'язані зі ставленням і поведінкою бухгалтера. Розвиток цих навичок стає можливим при самотійному навчанні та особистому вдосконаленні.

Робота бухгалтера, за оцінками різних спеціальних досліджень, належить до найбільш стресових. Це пов'язано зі специфічними напрямками професії:

- 1) величезні потоки інформації – величезна кількість документів, що регламентують роботу і деколи суперечать один одному, поправки до поправок, коментарі, роз'яснення;
- 2) жорсткі терміни – дуже серйозний фактор стресу;
- 3) вимогливість, яка веде до конфліктів;
- 4) величезна відповідальність;
- 5) постійні стреси [22].

У цих умовах бухгалтер повинен вибрати єдино правильну відповідь своєї конкретної задачі і нести відповідальність – професійну, моральну, а деколи й матеріальну. Щоб не допустити такої ситуації, необхідно знати

особисті навички, якими потрібно володіти поряд із професійними знаннями.

Серед них:

- самовладання;
- ініціативність, авторитетність, здатність до самонавчання;
- здатність вибирати пріоритети в обмежених умовах та організовувати роботу в жорстких умовах;
- здатність прогнозувати й адаптуватися до змін;
- здатність враховувати професійні цінності й етику під час прийняття рішень;
- професійний скептицизм.

4. Міжособистісні й комунікативні навички, які суттєво допомагають роботі професійного бухгалтера у його взаєминах з іншими людьми для досягнення спільної мети, що стоїть перед ним, в отриманні та передачі фінансової інформації, у виборі ефективних методів і прийнятті кваліфікованих рішень. Наявність цих навичок зумовлює у бухгалтера здатність:

- уміло працювати з іншими людьми в складних умовах взаємних консультацій, знаходити ймовірні компроміси і залагоджувати виникаючі конфлікти;
- демонструвати постійну здатність ефективно працювати в професійних та етичних рамках своєї бухгалтерської професії, а також системно розвивати навички міжособистісного спілкування шляхом спільної роботи в робочому колективі;
- розуміти, як саме бухгалтерський облік вписується в існуючу структуру організації і яким чином він може співвідноситися із зовнішнім середовищем;
- уміти знаходити прийнятні та ефективні шляхи вирішення виникаючих проблем і володіти вмінням знайти компроміс в професійних ситуаціях;
- дієво та уміло працювати з представниками різних культур;

- уміти представляти, обговорювати, повідомляти і ефективно захищати свої погляди в офіційному, неофіційному, письмовому та усному спілкуванні;
- уміти ефективно слухати, читати [22].

5. Організаційні та управлінські навички професійного бухгалтера включають у себе:

- уміння стратегічного планування, управління проектами, управління фінансовими ресурсами;
- здатність до ефективної організації та доручення виконання завдань іншим, мотивації та розвитку співробітників та колег;
- лідерство у фаховій сфері;
- практичні навички розподілу функцій з обліку необоротних активів, виробничих запасів, витрат на виробництво готової продукції і товарів, грошових коштів, розрахунків, капіталу, фінансових результатів;
- методи і способи організації підготовки фінансової, податкової, управлінської та інших видів звітності, необхідних для задоволення потреб внутрішніх і зовнішніх її користувачів;
- технології організації фінансового, управлінського і податкового обліку;
- навички аналізу проблемних ситуацій у сфері організації облікових процесів і формування адекватної інформаційної бази для їх вирішення, визначення методів і способів їх вирішення;
- володіння прийомами розробки оптимальної для суб'єкта господарювання облікової політики;
- професійна оцінка тощо [22].

Але, звичайно ж, навіть наявність та уміле користування всіма вищезазначеними навичками та вміннями не гарантує кінцевий успіх бухгалтерської роботи. Саме тому бухгалтер повинен у своїй діяльності завжди дотримуватися норм та положень кодексу етики професійних бухгалтерів. Але детальніше про це у наступному розділі.

Таким чином, професія сучасного бухгалтера є водночас складною та престижною, оскільки від його ефективної діяльності з оцінки та аналізу фінансового стану та фінансових операцій організації залежить не лише її успіх, але й у кінцевому рахунку добробут його самого, сім'ї та усього суспільства і держави в цілому. Для цього професійний бухгалтер повинен володіти чималим багажем професійних знань, умінь та навичок, а також уміло користуватися ними у своїй практичній діяльності.

### **ВИСНОВОК ДО РОЗДІЛУ 1.**

Таким чином, можна зробити висновки до першого розділу, що проблематика стосовно поняття фахової етики бухгалтера у системі бухгалтерського обліку України є сьогодні вкрай актуальною та надзвичайно обговорюваною, і багато дослідників цієї проблеми досягли чималих успіхів у її вивченні та дослідженні. Серед відомих учених, які займаються розробкою проблематики професійної етики бухгалтера, слід назвати Л. Скакун, В. Бралатана, Л. Гуцаленко, Н. Здирко, М. Кулинич, Ф. Бутинця, О. Лугову та ін.

Професійна етика є специфічним етичним кодексом, тут існують певні свої моральні вимоги та принципи. Безпосереднім змістом професійної етики є моральні кодекси – певні зводи моральних норм та правил, які слід всім спеціалістам відповідної сфери неухильно виконувати. Ці кодекси та норми, що прописані в них, регулюють певні типи відносин між людьми у даній сфері, які вважаються на даний момент найбільш оптимальними з точки зору моралі та професійного обов'язку. Тож робимо висновок наскільки професія бухгалтера є відповідальною в плані ефективної діяльності на підприємстві, професійний бухгалтер повинен володіти чималим багажем професійних знань, умінь та навичок, а також уміло користуватися ними у своїй практичній діяльності.

## **РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ СТАНУ ДОТРИМАННЯ ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ БУХГАЛТЕРА НА ПІДПРИЄМСТВІ ТЗОВ «ОМЕГА»**

### **2.1. Загальна характеристика діяльності ТЗОВ «ОМЕГА»**

Товариство з обмеженою відповідальністю «ОМЕГА» - це компанія-дистриб'ютор запасних частин, шин і моторних масел на ринку України. У цьому ринковому сегменті «ОМЕГА» сьогодні є однією із провідних на ринку

та стабільно входить в п'ятірку найбільш прибуткових компаній країни у сфері реалізації автотоварів [28].

Основні характеристики ТЗОВ «ОМЕГА».

Організаційно-правова форма – Товариство з обмеженою відповідальністю. Форма власності – недержавна власність. Повна назва: ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "ТОРГОВО-ПРОМИСЛОВА КОМПАНІЯ.

«ОМЕГА-АВТОПОСТАВКА». Код: 33010822, Реєстраційний номер: 14711200000000320, Місцезнаходження: Україна, 62495, Харківська обл., Харківський р-н, селище міського типу Васищеве, вул. Промислова, будинок 1.

Дата реєстрації: 10.06.2004, підприємство станом на сьогодні не перебуває в процесі припинення.

Засновниками підприємства є компанія ЦЕФЕРОН ЛІМІТЕД(CEFERON LIMITED) Адреса: Кіпр, СПІРУ КІПРІАНУ, 61, СК ХАУС, 4003, ЛІМАСОЛ (статутний внесок: 323 729 359.94 грн. (100%)), та ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ОМЕГА-ЦЕНТР» (статутний внесок: 640.06 (0%) [42].

Адреса підприємства: Україна, 62495, Харківська обл., Харківський р-н, селище міського типу Васищеве, вул. Промислова, будинок 1.

ТЗОВ «ОМЕГА» є підприємством з іноземними інвестиціями [1].

Органом управління компанії є Дирекція. Керівник: Дубовик Вікторія Іванівна, також підписантами є Голубенко Лариса Анатоліївна та Пойденко Андрій Олександрович – вони можуть вчиняти дії від імені юридичної особи, у тому числі підписувати договори тощо (відповідно до статуту).

Відомості про органи управління: загальні збори.

Кінцевий бенефіціарний власник: Дудирєв Юрій Миколайович

Адреса: Україна, 61166, Харківська обл., місто Харків, вул. Новгородська, будинок 68.

Тип бенефіціарного володіння – має не прямий вирішальний вплив, відсоток частки статутного капіталу в юридичній особі або відсоток права голосу в юридичній особі - 62,5 %;

Кінцевий бенефіціарний власник: Бисага Віта Валентинівна.

Адреса: Україна, 61166, Харківська обл., місто Харків, вул. Бакуліна, будинок 33, квартира 60 [41].

Тип бенефіціарного володіння – має не прямий вирішальний вплив, відсоток частки статутного капіталу в юридичній особі або відсоток права голосу в юридичній особі -37,5 %.

Статутний капітал: 323 730 000 грн. [1]

ТЗОВ «ОМЕГА» входить до реєстру «Великих платників податків», реєстру платників ПДВ, знаходиться на загальній системі оподаткування, станом на 20.05.2022 не має податкового боргу, відсутня інформація щодо входження в санкційні списки самої компанії або пов'язаних осіб.

Основним видом діяльності ТЗОВ «ОМЕГА» згідно з КВЕД є:

45.31 Оптова торгівля деталями та приладдям для автотранспортних засобів

Додатковим видом діяльності є:

45.32 Роздрібна торгівля деталями та приладдям для автотранспортних засобів, галузь «Оптова торгівля».

У ТЗОВ «ОМЕГА» зареєстровано 9 торгових марок, компанія має 4 ліцензії [1].

Історія компанії «ОМЕГА» розпочалася ще у 1992 році, коли два студенти-автолюбители Ярослав Бисага та Юрій Дудирев заснували фірму по реалізації автозапчастин. Спочатку вони самі виконували замовлення та відкрили перший склад у Харкові площею 100 кв. м. З часом компанія міцніла, розвивалася, розширювала свої складські та торговельні потужності, укладала домовленості із новими постачальниками автозапчастин та комплектуючих до авто відомих європейських, японських та американських марок.

Станом на кінець 2022 року ТЗОВ «ОМЕГА» має домовленості з більш 350 постачальниками фактично усіх провідних світових автомобільних брендів автозапчастин Febi Bilstein, Meyle, ATE, BERU, BOSCH, Zimmerman, ZF, Behr Hella Service та ін. Клієнтська база компанії налічує близько 14 тис. осіб та продовжує зростати [28].

ТЗОВ «Омега» сьогодні – це:

- дуже широкий асортимент товарів – компанія співпрацює з найкращими світовими та європейськими брендами автомобільних компонентів;
- сучасна та добре продумана система логістики – представники компанії є у кожному куточку України та можуть забезпечити доставку товару «сьогодні-на-сьогодні», навіть незважаючи на війну з рф та часті повітряні тривоги;
- інноваційний кол-центр, що здійснює постійну підтримку клієнтів в режимі 24/7;
- автоматизована робота складів компанії та налаштована транспортна логістика європейського зразка;
- постійний процес навчання та зростання працівників компанії, який проводиться за рахунок спільних акцій з постачальниками і навчальних семінарів та тренінгів для їх партнерів [28].

Основні напрямки спеціалізації ТЗОВ «ОМЕГА»:

- 1) запчастин до найбільш популярних моделей легкових та вантажних автомобілів;
- 2) запчастини до найбільш поширених моделей сільськогосподарської та спеціальної техніки;
- 3) технічні рідини до автомобільної та мототракторної техніки – масла, оливи, мастила, охолоджуючі рідини, омивачі скла, гальмівні рідини та ін.;
- 4) шини, диски, ковпаки та інші колісні аксесуари та комплектуючі;
- 5) акумуляторні батареї до всього асортименту автомобільної та мототракторної техніки.

Основні напрямки діяльності ТЗОВ «ОМЕГА» на сучасному етапі.

1. Системне удосконалення існуючого сервісу доставки продукції компанії до клієнтів. ТЗОВ «ОМЕГА» намагається постійно дбати про своєчасність та зручність діяльності своїх основних логістичних центрів – «Омега» (Харків), «Чайка» (Київ) та Логістичний шинний центр (Київ), а також про регулярне поповнення товарів на 19 регіональних складах для обслуговування 18 500 точок доставки в майже 1700 населених пунктах України. Також підприємство з 2021 року пропонує унікальний сервіс доставки «сьогодні-на-сьогодні», яка здійснюється до п'яти разів на день, незважаючи на обмеження воєнного стану.

2. Постійне розширення фірмових параметрів та існуючої системи послуг сервісного колл-центру для надання клієнтам свого підприємства кваліфікованої допомоги при виборі автокомпонентів, створення багатоканальної мобільної телефонної мережі, а також діяльності веб-магазину.

3. Відкриття нового логістичного центру продукції автомобільних товарів підприємства у Львові.

4. Забезпечення 1-річної гарантії на всю пропоновану підприємством автопродукцію відповідно до гарантійної політики виробників автомобільних товарів.

5. Забезпечення швидкого оформлення будь-якого наявного в асортименті підприємства товару, а також його оперативного повернення у випадках рекламації, пересорту та навіть повернення якісного товару (при наявності претензій клієнтів, яким також надається можливість проведення відслідковування взаєморозрахунків за кожним поверненням товару).

6. Оперативне забезпечення діяльності персонального менеджера з продажу для постійних клієнтів підприємства, який допомагає:

- правильно та відповідно до чинного законодавства оформити договірні відносини з підприємством;

- навчитися користуватися програмою підбору автокомпонентів підприємства, яка має, для зручності, десктопну та мобільну версії;
- визначитися та почати користуватися всіма можливими кредитними умовами, що надає компанія (це, зокрема, передоплата, післяплата, глибина та сума кредиту);
- розвинути асортимент товару клієнта;
- пропонувати клієнту нові напрямки діяльності, нові продукти та їх аналоги;
- бути на зв'язку 24/7 з клієнтом.

7. Системний розвиток та постійна підтримка чат-ботів у вайбер і телеграм, які допомагають клієнтам:

- дізнатися статус та готовність свого замовлення;
- подивитися номер декларації при замовленні товару за допомогою кур'єрської доставки;
- переглянути фото та опис товару, і, за бажанням, його придбати;
- дізнатися свій борг та оплатити його банківською карткою;
- залишити відгук про операцію;
- написати своєму персональному менеджеру тощо.

8. Розвиток та оптимізація різноманітних стимулюючих програм, зокрема:

- постійні акції від топових виробників автокомпонентів;
- ігрова форма програми лояльності під назвою «Омега-фронт», за допомогою якої компанія дякує за корисні дії з боку клієнта та вибачається за тимчасові недоліки в своїй роботі;
- бонусна програма для вір-клієнтів;
- усі нараховані бонуси за стимулюючими програмами клієнт може зручно відслідковувати у своєму особистому кабінеті в програмі підбору [my.omega.page](http://my.omega.page);
- витрачати бонуси клієнт, за власним бажанням, може на подарунки від «Омеги», а також – на благодійність чи на допомогу ЗСУ

9. Повний електронний документообіг між підприємством та клієнтами.

Електронний документообіг надає такі переваги:

- оптимізація процесу отримання та узгодження документів;
- спрощення документообігу, завдяки чому не губляться документи;
- прискорення обліку товарів клієнт отримує електронні документи відразу після відвантаження товару зі складу;
- вирішення проблеми неправильного підписання документів;
- прозорий та правильний бухгалтерський облік;
- скорочення терміну створення та обробки документів, а також підвищення ефективності і продуктивності роботи підприємства в цілому [28].

Головний офіс ТЗОВ «ОМЕГА» знаходиться за адресою: Харківська обл., Харківський р-н, смт. Васищеве, вул. Промислова, 1. ТЗОВ «ОМЕГА» представлена по всій території України через мережу складських та логістичних комплексів. Існуюча структура оптимальна для нормальної діяльності підприємства. Змін в організаційній структурі відповідно до попередніх періодів не відбувалися.

Середньооблікова чисельність штатних працівників становить станом на 01.06.2023 р. 2263 осіб. Середня чисельність позаштатних працівників та осіб, які працюють на умовах неповного робочого часу – 9 осіб. Середня чисельність працівників, які працюють за цивільно-правовим договором – 9 осіб. Фонд оплати праці 255400 тис. грн. Факти зміни розміру фонду оплати праці, його збільшення або зменшення відносно попереднього року: збільшення на 536 117 тис. грн.

Кадрова програма ТЗОВ «ОМЕГА» спрямована на забезпечення рівня кваліфікації її працівників операційним потребам підприємства. Здійснюється робота щодо підвищення кваліфікації співробітників, заохочується участь співробітників у тематичних семінарах, конференціях тощо.

ТЗОВ «ОМЕГА» станом на 2023 р. не входить до будь-яких об'єднань підприємств, а також не здійснює спільну діяльність з іншими організаціями,

підприємствами, установами будь-яких форм власності в Україні та за її межами [28].

Отже, як бачимо, товариство з обмеженою відповідальністю «ОМЕГА» є сьогодні крупною, розвиненою компанією на ринку реалізації автомобільних запчастин та комплектуючих провідних світових моделей та брендів. Його діяльність є цілком прозорою та відкритою, забезпечується відповідною фінансово-аналітичною інформацією на відкритих сервісах.

## **2.2. Аналіз основних фінансово-виробничих показників підприємства**

Для обліку операцій і складання фінансової звітності ТЗОВ «ОМЕГА» застосовує Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ), затверджені радою з МСФЗ, оприлюднені на сайті Міністерства фінансів України. Фінансова звітність товариства складається на основі припущення, що товариство є безперервно діючим та залишиться діючим в досяжному майбутньому. Фінансова звітність надає інформацію про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки підприємства, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень.

Активи ТЗОВ «ОМЕГА»: підприємство далі не планує будь-які значні інвестиції або придбання, пов'язані з її господарською діяльністю

Основні засоби підприємства: ТЗОВ «ОМЕГА» орендує торгово-сервісні та адміністративно-складські комплекси у:

- ТОВ «ОМЕГА-ЦЕНТР», розташований за адресою: Харківська обл., Харківський р-н, смт Васищево, вул. Промислова, 1;
- ТОВ «ЦЕНТР-ХОРС», розташований за адресою: Харківська обл., Харківський р-н, с. Бабаї, вул. Вторчорметівська, 6;

- будівлі складського комплексу ООО «МЛП-ЧАЙКА» за адресою: Київська обл. Києво-Святошинський р-н, С. Чайки, вул. Антонова, 1а [41].

З огляду на розширення торгівлі на території України орендуються невеликі складські та офісні приміщення за потребою основної діяльності. Плани з капітального будівництва та розширення підприємство не має. Проте ведеться постійне поліпшення використовуваних об'єктів оренди, фінансування ведеться за рахунок власних коштів, які отримуються від основної діяльності.

На теперішній час загальна ступінь використання обладнання - 100%. Екологічні питання не позначаються на використанні активів підприємства.

Динаміку руху активів та пасивів ТЗОВ «ОМЕГА» розглянемо у таблиці 2.1

Таблиця 2.1. Динаміка руху активів і пасивів ТЗОВ «ОМЕГА» за 2021-2022 рр. [1]

| <b>Активи</b>                                                | <b>Код</b> | <b>2021 р.,<br/>тис. грн.</b> | <b>2022 р.,<br/>тис. грн.</b> | <b>Динаміка<br/>, тис. грн.</b> | <b>Дина<br/>міка,<br/>%</b> |
|--------------------------------------------------------------|------------|-------------------------------|-------------------------------|---------------------------------|-----------------------------|
| Необоротні активи                                            |            |                               |                               |                                 |                             |
| Нематеріальні активи                                         | 1000       | 46922                         | 48818                         | 1824                            | 4,0                         |
| Первісна вартість                                            | 1001       | 65448                         | 79530                         | 14082                           | 21,5                        |
| Накопичена амортизація                                       | 1002       | 18526                         | 30712                         | 12106                           | 65,3%                       |
| Незавершені капітальні інвестиції                            | 1005       | 1363                          | 7743                          | 6380                            | 468%                        |
| Основні засоби                                               | 1010       | 405975                        | 516119                        | 110144                          | 27,1                        |
| Первісна вартість                                            | 1011       | 605512                        | 706721                        | 101211                          | 16,7                        |
| Знос                                                         | 1012       | 199537                        | 190602                        | -8520                           | -4,2                        |
| Інвестиційна нерухомість                                     | 1015       | -                             | -                             | -                               | -                           |
| Довгострокові біологічні активи                              | 1020       | -                             | -                             | -                               | -                           |
| Довгострокові фінансові інвестиції                           |            |                               |                               |                                 |                             |
| Що обліковуються методом участі в капіталі інших підприємств | 1030       | -                             | -                             | -                               | -                           |
| Інші фінансові інвестиції                                    | 1035       | 121                           | 121                           | 0                               | 0                           |
| Довгострокова дебіторська заборгованість                     | 1040       | 0                             | 0                             | 0                               | 0                           |

|                                                                  |             |                           |                           |                            |                    |
|------------------------------------------------------------------|-------------|---------------------------|---------------------------|----------------------------|--------------------|
| Відстрочені податкові активи                                     | 1045        | 301                       | 4710                      | 4409                       | 1464,7             |
| Інші необоротні активи                                           | 1090        | 26752                     | -                         | -                          | -                  |
| Усього необоротних активів                                       | 1095        | 481434                    | 577511                    | 96077                      | 20,0               |
| Оборотні активи                                                  |             |                           |                           |                            |                    |
| Запаси                                                           | 1100        | 1784317                   | 1462555                   | -321762                    | -18,0              |
| Поточні біологічні активи                                        | 1110        | -                         | -                         | -                          | -                  |
| Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги | 1125        | 611112                    | 274681                    | -336431                    | -55,1              |
| Дебіторська заборгованість за розрахунками                       |             |                           |                           |                            |                    |
| За виданими авансами                                             | 1130        | 279877                    | 694783                    | 414906                     | -139,3             |
| З бюджетом                                                       | 1135        | -                         | -                         | -                          | -                  |
| У тому числі податок на прибуток                                 | 1136        | -                         | -                         | -                          | -                  |
| Інша поточна дебіторська заборгованість                          | 1155        | 53397                     | 9473                      | -43924                     | -82,2              |
| Поточні фінансові інвестиції                                     | 1160        | -                         | -                         | -                          | -                  |
| Гроші та їх еквіваленти                                          | 1165        | 122976                    | 378606                    | 255630                     | 207,9              |
| Витрати майбутніх періодів                                       | 1170        | 201                       | 6133                      | 5932                       | 2951,2             |
| Інші оборотні активи                                             | 1190        | 32656                     | 41917                     | 9261                       | 28,4               |
| Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття      | 1200        | 0                         | 0                         | 0                          | 0                  |
| <b>Фінансово-майновий стан</b>                                   | <b>1300</b> | <b>3 365 970</b>          | <b>3 445 659</b>          | <b>79689</b>               | <b>2,4</b>         |
| <b>Пасив</b>                                                     | <b>Код</b>  | <b>2021 р., тис. грн.</b> | <b>2022 р., тис. грн.</b> | <b>Динаміка, тис. грн.</b> | <b>Динаміка, %</b> |
| Власний капітал                                                  |             |                           |                           |                            |                    |
| Зареєстрований (пайовий) капітал                                 | 1400        | 323730                    | 323730                    | 0                          | 0                  |
| Капітал у дооцінках                                              | 1405        | 0                         | 0                         | 0                          | 0                  |
| Додатковий капітал                                               | 1410        | 14                        | 14                        | 0                          | 0                  |
| Резервний капітал                                                | 1415        | 37305                     | 37305                     | 0                          | 0                  |
| Нерозподілений прибуток (збиток)                                 | 1420        | 996320                    | 1207285                   | 210965                     | 21,1               |
| Неоплачений капітал                                              | 125         | 0                         | 0                         | 0                          | 0                  |
| Вилучений капітал                                                | 1430        | 0                         | 0                         | 0                          | 0                  |
| Усього власного капіталу                                         | 1495        | 1357369                   | 1568334                   | 210965                     | 15,5               |
| Довгострокові зобов'язання і забезпечення                        |             |                           |                           |                            |                    |

|                                                 |             |                |                |              |            |
|-------------------------------------------------|-------------|----------------|----------------|--------------|------------|
| Відстрочені податкові зобов'язання              | 1500        | 0              | 0              | 0            | 0          |
| Довгострокові кредити банків                    | 1510        | 1741           | 788            | -953         | 54,7       |
| Інші довгострокові зобов'язання                 | 1515        | 0              | 0              | 0            | 0          |
| Довгострокові забезпечення                      | 1520        | 0              | 0              | 0            | 0          |
| Цільове фінансування                            | 1525        | 0              | 0              | 0            | 0          |
| Усього довгострокових зобов'язань               | 1595        | 406478         | 565209         | 158731       | 39,1       |
| Поточні зобов'язання і забезпечення             |             |                |                |              |            |
| Короткострокові кредити банків                  | 1600        | 659820         | 685321         | 25501        | 3,9        |
| Поточна кредиторська заборгованість за:         |             |                |                |              |            |
| Довгостроковими зобов'язаннями                  | 1610        | 46248          | 31174          | -15074       | -32,6      |
| Товари, роботи, послуги                         | 1615        | 560134         | 252003         | -308131      | -55,0      |
| Розрахунками з бюджетом                         | 1620        | 23591          | 68808          | 45217        | 191,7      |
| У тому числі податку на прибуток                | 1621        | 13822          | 30424          | 16602        | 120,1      |
| Розрахунками зі страхування                     | 1625        | 4851           | 3153           | -1698        | 35,0       |
| Розрахунками з оплати праці                     | 1630        | 18514          | 11909          | -6605        | -35,7      |
| Поточні забезпечення                            | 1660        | 12095          | 8383           | -3712        | -30,7      |
| Доходи майбутніх періодів                       | 1665        | 0              | 0              | 0            | 0          |
| Інші поточні зобов'язання                       | 1690        | 242089         | 209626         | -32463       | -13,4      |
| Усього поточної кредиторської заборгованості    | 1695        | 1602123        | 1312116        | -290007      | -18,1      |
| Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами | 1700        | 0              | 0              | 0            | 0          |
| <b>Фінансово-майновий стан</b>                  | <b>1900</b> | <b>3365970</b> | <b>3445659</b> | <b>79689</b> | <b>2,4</b> |

Як бачимо із результатів оцінки фінансово-майнового стану ТЗОВ «ОМЕГА», протягом останніх двох років спостерігається ріст нематеріальних активів на 4%, первісної вартості на 21,5%, основних засобів виробництва на 27,1%, причому динаміка зносу основних засобів виробництва зменшилася на

4,2%. Усього необоротні активи протягом 2022 року в порівнянні з 2021 роком зросли на 20%.

Рентабельність активів у 2022 р. перевищувала інфляцію, що свідчить про реальне зростання вартості наявних у компанії активів.

Одночасно з цим зменшилася кредиторська заборгованість майже по всіх статтях в середньому на 18,1%.

На 31.12.2022 основні засоби підприємства склали 3445659 тис. грн, 31.12.2021 ця сума склала 3365970 тис. грн., бачимо зростання основних засобів на 2,4%.

Далі для повноти аналізу розглянемо основні показники фінансової діяльності ТЗОВ «ОМЕГА» за попередні роки (таб. 2.2.)

Таблиця 2.2. Основні фінансові результати діяльності ТЗОВ «ОМЕГА» за 2021-2022 рр. [1]

| <b>Фінансові результати</b>                                    | <b>Код</b> | <b>2022 р.,<br/>тис. грн.</b> | <b>2021 р.,<br/>тис. грн.</b> | <b>Динаміка<br/>, тис. грн.</b> | <b>Дина<br/>міка,<br/>%</b> |
|----------------------------------------------------------------|------------|-------------------------------|-------------------------------|---------------------------------|-----------------------------|
| Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) | 2000       | 6409422                       | 8508287                       | -2098865                        | -32,7                       |
| Чисті зароблені страхові премії                                | 2010       | 0                             | 0                             | 0                               | 0                           |
| Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)   | 2050       | 5053710                       | 7338832                       | -2285122                        | -45,2                       |
| Чисті понесені збитки за страховими виплатами                  | 2070       | 0                             | 0                             | 0                               | 0                           |
| Валовий:                                                       |            |                               |                               |                                 |                             |
| Прибуток                                                       | 2090       | 1355712                       | 1169455                       | 186257                          | 15,5                        |
| Збиток                                                         | 2095       | 0                             | 0                             | 0                               | 0                           |
| Інші операційні доходи                                         | 2120       | 225915                        | 281229                        | -55314                          | -19,7                       |
| Адміністративні витрати                                        | 2130       | 90323                         | 103235                        | -12912                          | -12,5                       |
| Витрати на збут                                                | 2150       | 736483                        | 939265                        | -202782                         | -21,6                       |
| Інші операційні витрати                                        | 2180       | 253820                        | 57502                         | 196318                          | 341,4                       |

|                                                                 |      |         |         |         |       |
|-----------------------------------------------------------------|------|---------|---------|---------|-------|
| Фінансовий результат від операційної діяльності                 |      |         |         |         |       |
| Прибуток                                                        | 2190 | 501001  | 350682  | 150319  | 42,9  |
| Збиток                                                          | 2195 | 0       | 0       | 0       | 0     |
| Дохід від участі в капіталі                                     | 2200 | 0       | 0       | 0       | 0     |
| Інші фінансові доходи                                           | 2220 | 33913   | 30817   | 3096    | 10,0  |
| Інші доходи                                                     | 2240 | 44140   | 35933   | 8207    | 22,8  |
| Фінансові витрати                                               | 2250 | 282186  | 103237  | 178949  | 173,3 |
| Витрати від участі в капіталі                                   | 2255 | 0       | 0       | 0       | 0     |
| Інші витрати                                                    | 2270 | 30735   | 35207   | -4472   | -12,7 |
| Фінансовий результат до оподаткування                           |      |         |         |         |       |
| Прибуток                                                        | 2290 | 266133  | 278988  | -12755  | -4,5  |
| Збиток                                                          | 2295 | 0       | 0       | 0       | 0     |
| Витрати з податку на прибуток                                   | 2300 | -55168  | -50432  | -4736   | -9,4  |
| Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування | 2305 | 0       | 0       | 0       | 0     |
| Чистий фінансовий результат                                     |      |         |         |         |       |
| Прибуток                                                        | 2350 | 210965  | 228566  | -17591  | -7,7  |
| Збиток                                                          | 2355 | 0       | 0       | 0       | 0     |
| Сукупний дохід (з урахуванням всіх інших операцій               | 2465 | 210965  | 228566  | -17591  | -7,7  |
| Операційні витрати                                              |      |         |         |         |       |
| Матеріальні затрати                                             | 2500 | 150603  | 200111  | -49508  | -24,7 |
| Витрати на оплату праці                                         | 2505 | 240699  | 348452  | -107753 | -30,9 |
| Відрахування на соціальні заходи                                | 2510 | 53620   | 77148   | -23528  | -30,5 |
| Амортизація                                                     | 2515 | 122178  | 116545  | 5633    | 4,8   |
| Інші операційні витрати                                         | 2520 | 512779  | 354302  | 158477  | -44,7 |
| Разом                                                           | 2550 | 1079879 | 1096566 | -16687  | -1    |

Як бачимо із результатів таблиці 2.2., спостерігається доволі цікава картина щодо динаміки фінансових результатів підприємства за останні два роки. Так, зокрема, суттєво зменшився сукупний дохід від реалізації продукції ТЗОВ «ОМЕГА» - на 32,7%, або на 20998865 тис грн. При цьому собівартість реалізованої підприємством продукції також зменшилася на 45,2%, чи на 2285122 тис грн., що є доволі суттєвим результатом і може свідчити про те, що підприємство серйозно змінило в умовах повномасштабної війни свою маркетингову політику.

Разом з тим спостерігається позитивна динаміка росту валового прибутку підприємства – на 15,5%, або на 186257 тис грн., фінансового прибутку – на 42,9%, або на 150319 тис грн.

Враховуючи від’ємну динаміку сукупного доходу, відповідно впали і майже всі обсяги витрат підприємства.

Так, зменшилися:

- адміністративні витрати – на 12,5%, або на 12912 тис грн.;
- витрати на збут продукції – на 21,6% , або на 202782 тис грн.;
- витрати з податку на прибуток – на 9,4%, або на 4736 тис грн.;
- матеріальні затрати – на 24,7%, або на 49508 тис грн.;
- витрати на оплату праці – на 30,9%, або на 107753 тис грн.;
- витрати на відрахування на соціальні потреби – на 30,5%, або на 23528 тис грн.;
- інші операційні витрати – на 44,7%, або на 158477 тис грн.

Натомість зросли інші операційні витрати – на 341%, або на 196318 тис грн., фінансові витрати – на 173,3%, або на 178949 тис грн.

Проте все ж ключовим показником є динаміка чистого прибутку та обсягів усіх витрат підприємства. Ці показники наступні – динаміка сукупного доходу підприємства, враховуючи всі проведені ним фінансові, господарські, маркетингові та інші операції, становила -7,7%, тобто наявне зменшення на 17591 тис грн.

Але відповідно дещо зменшилася і динаміка витрат підприємства – сукупні витрати у 2022 році становили 1079879 тис грн. проти 1096566 тис грн у 2021 р, або наявна від’ємна динаміка 1%.

Зміни витрат відбулася з наступних причин:

1. Збільшився протягом останнього року загальний обсяг реалізації товарів, що призвело до зростання змінних витрат (матеріальні, фінансові, витрати на збут).

2. Змінилися умови ринку, конкуренція, податки, курс валют, в першу чергу внаслідок активних бойових дій та подальшої окупації частини української території, де були раніше партнери підприємства та основні клієнти, що призвело до зміни витрат на сировину, матеріали, паливо, зарплату, рекламу, логістику тощо.

3. Модернізація обладнання та нові технології призвели до зростання витрат на амортизацію та інших операційні витрат (ремонт тощо).

Так як витрати на збут становлять значну суму в собівартості, треба аналізувати, що можна знизити з цих витрат:

- 1) витрата пакувальних матеріалів;
- 2) витрати на ремонт тари;
- 3) витрати на оплату праці;
- 4) комісійні винагороди продавцям (примітка: треба звернути увагу, що комісійна винагорода може виплачуватись не тільки працівникам, а й іншим підприємствам або підприємцям згідно продаж за договором комісії, торговим агентам, працівникам підрозділів підприємства, які забезпечують збут;
- 5) витрати на рекламу;
- 6) витрати на дослідження ринку (маркетингові витрати);
- 7) витрати на передпродажну підготовку з метою активізації процесу реалізації продукції;
- 8) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом, витрати на утримання основних засобів та інших матеріальних необоротних активів,

пов'язаних зі збутом (це, зокрема, операційна оренда, страхування, опалення, освітлення, охорона, ремонт тощо);

9) витрати на транспортування та перевалку, страхування готової продукції (товарів);

10) транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції чи товарів підприємства відповідно до умов договорів (або базису постачання);

11) витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування, витрати на страхування призначених для реалізації готової продукції, або товарів, що зберігаються на складі;

12) витрати на транспортування товарів, готової продукції, між складами підрозділів (філій або представництв) підприємства;

13) інші витрати, пов'язані зі збутом товарів, продукції, робіт, послуг (витрати на поштові послуги, амортизація нематеріальних активів пов'язаних зі збутом, наприклад створення та використання рекламного банера, витрати на охорону праці, техніку безпеки, пожежну безпеку всіх об'єктів служби збуту, витрати на послуги охорони складів готової продукції, витрати на зберігання товарів чи продукції на сторонніх складах, витрати на інформаційні послуги у різних буклетах, каталогах та участь у виставках тощо) [13].

З аналізу структури оборотних активів за окремими видами активів бачимо, що запаси та товари зменшилися на 18%, також при цьому зменшилася дебіторська заборгованість за товари (за авансами) на 39,3%. Це означає, що відбулося постачання товару на склади ТЗОВ «ОМЕГА», причому було здійснено відвантаження товарів з оплатою у відстрочку.

Сума грошей у банку на рахунку збільшилася на 207,9%. Але загалом сума оборотних активів не змінилася, незважаючи на поточні зміни всередині структури оборотних активів.

Спостерігається загальне посилення господарського потенціалу підприємства, на що вказує збільшення суми активів на 2,4%, тобто у

підприємства системно збільшується обсяг наявного у розпорядженні майна. Той факт, що рівень доходів ТЗОВ «ОМЕГА» від продажу автозапчастин зростає більш швидко ніж активи, вказує на підвищення ефективності управління обмеженим обсягом доступних ресурсів на підприємстві.

Факт зростання власного капіталу (на 15,5% протягом звітного періоду) вказує на підвищення рівня благополуччя власників підприємства. Також спостерігається загальне скорочення суми зобов'язань (на 18,1% включно із довгостроковими зобов'язаннями та короткостроковою заборгованістю), що у свою чергу веде до підвищення незалежності підприємства від зовнішніх постачальників фінансових ресурсів, в першу чергу кредиторів, хоча й дещо стримує більш повне розкриття потенціалу ТЗОВ «ОМЕГА».

Далі розглянемо коефіцієнт фінансової ліквідності підприємства. Вважається, що коефіцієнт поточної ліквідності (або Current Ratio) розраховується як відношення оборотних коштів до короткострокових зобов'язань (у відсотках). При розрахунку використовуються середні значення балансових показників за розрахунковий період. Коефіцієнт ліквідності повинен бути не нижче 1,0 – це означає, що у підприємства більше оборотних коштів, ніж заборгованостей, і вона може оплачувати борги.

Визначимо коефіцієнт поточної ліквідності ТЗОВ «ОМЕГА». Так, він дорівнює:

1) сума всіх оборотних активів підприємства дорівнює  $1462553+274681+694783+9473+378606+6133+41917=2868146$  тис. грн.

2) коефіцієнт поточної ліквідності ТЗОВ «ОМЕГА» дорівнює  $2868146/1312116=2,2$ .

Прийнятне значення перебуває у проміжку 2-3. Значення поточної ліквідності знаходиться суттєво вище нормативної межі (1,0), що у свою чергу вказує на неможливість втрати платоспроможності підприємства у найближчій перспективі.

Для визначення привабливості компанії як об'єкту інвестування доцільно зіставити рентабельність власного капіталу та рентабельність

альтернативних напрямків вкладення капіталу власниками. Для простоти розрахунку використовуються дані Національного банку України щодо середньої доходності депозитів за 2022 р. Таким чином, перевищення рентабельністю власного капіталу дохідності за альтернативним інструментом вказує, що рівень благополуччя власників компанії зростає, причому більш швидкими темпами.

Для аналізу інформації щодо ефективності діяльності підприємства є оцінка показників рентабельності. Основним джерелом інформації щодо оцінки рентабельності роботи суб'єктів господарювання використовуємо фінансові звіти та звіти про прибуток і збитки. темпами, ніж це характерно в середньому для фінансового ринку [18, 399].

Валова рентабельність = Валовий прибуток / Обсяг продаж;

Рентабельність продажу (ROS) = Прибуток до оподаткування / Обсяг продаж;

Рентабельність активів (ROA) = Чистий прибуток / Середні сумарні активи;

Рентабельність власного капіталу (ROE) = Чистий прибуток / Власний капітал;

Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) = Власний капітал / Середні сумарні активи;

Чиста рентабельність = Чистий прибуток / Обсяг продаж.

Рівень рентабельності операційної діяльності розраховується як відношення фінансового результату від операційної діяльності до витрат операційної діяльності підприємств (таб 2.3.)

Таблиця 2.3. Аналіз показників рентабельності підприємства ТЗОВ «ОМЕГА»

| Показник                     | 2022 рік | 2021 рік |
|------------------------------|----------|----------|
| Валова рентабельність        | 0,17     | 0,14     |
| Рентабельність продажу (ROS) | 0,03     | 0,02     |
| Рентабельність активів (ROA) | 0,08     | 0,07     |

|                                                |      |      |
|------------------------------------------------|------|------|
| Рентабельність власного капіталу (ROE)         | 0,26 | 0,18 |
| Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) | 0,41 | 0,25 |
| Чиста рентабельність                           | 0,03 | 0,02 |
| Рівень рентабельності операційної діяльності   | 0,31 | 0,29 |

Валова рентабельність, рентабельність продажу, рентабельність активів, чиста рентабельність та рівень рентабельності операційної діяльності змінилися несуттєво, проте в бік збільшення. Рентабельність власного капіталу збільшилася, а коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) збільшився на 0,16. Тому, як бачимо, спостерігається стабільність та підвищення фінансової незалежності ТЗОВ «ОМЕГА».

Отож, як бачимо, діяльність ТЗОВ «ОМЕГА» є сьогодні доволі успішною та спрямованою на подальший розвиток своєї торгової мережі. Підприємство має сталі фінансові показники, в першу чергу обсяги валового та чистого прибутку, а також позитивні показники фінансової ліквідності, рентабельності тощо.

### **2.3. Аналіз стану дотримання бухгалтерами ТЗОВ «ОМЕГА» основних норм та положень професійної етики**

У ТЗОВ «ОМЕГА» створений та успішно функціонує власний бухгалтерський відділ, який складається із 17 працівників:

- 1) керівник бухгалтерського відділу підприємства – головний бухгалтер;
- 2) заступник головного бухгалтера;
- 3) економісти – 2 працівники;
- 4) бухгалтери сектору реалізації продукції – 6 працівників;
- 5) бухгалтерія сектору поставок продукції – 5 працівники;

6) бухгалтер з кадрових та організаційних питань – 1 працівники;

7) бухгалтер-касир – 1 працівник [28].

Така чисельність та склад бухгалтерської служби підприємства зумовлена специфікою його діяльності. Бухгалтерія ТЗОВ «ОМЕГА» є самостійним структурним підрозділом компанії, який здійснює фактично весь бухгалтерський облік фінансово-господарської діяльності підприємства. Через це вона тісно пов'язана особливостями своєї діяльності і з менеджерами з продажу, і з відділом комплектування продукції, і з відділом логістики, і з управлінським персоналом, і з іншими відділами та секторами підприємства.

Головною метою діяльності бухгалтерського відділу ТЗОВ «ОМЕГА» є забезпечення належного, своєчасного, правильного ведення бухгалтерського обліку підприємства, його фінансової та податкової звітності, а також контроль за рухом усіх матеріальних та фінансових цінностей і коштів, враховуючи сучасні особливості основної діяльності та новітні технології обробки інформації.

Виходячи з цього, основними завданнями бухгалтерського відділу ТЗОВ «ОМЕГА» є:

- забезпечення облікування кожної бухгалтерської операції через створення первинної документації, їх своєчасна обробка;
- облік усіх наявних на підприємстві активів;
- забезпечення своєчасного, точного розрахунку із постачальниками автотоварів, дилерами та клієнтами підприємства;
- облік та контроль оплати праці працівників підприємства;
- облік усіх доходів, витрат, результатів діяльності, власного капіталу, забезпечень наступних витрат і платежів, витрат майбутніх періодів підприємства;
- формування податкової звітності та звітності для потреб зовнішніх користувачів (кредиторів, партнерів, дилерів);
- забезпечення контролю за рухом фінансових коштів, цінних паперів та ін.;

- забезпечення контролю за раціональним використанням майна на підприємстві тощо [28].

Безпосередньо організація робочого процесу працівників бухгалтерського відділу ТЗОВ «ОМЕГА» визначається особливостями функціонування підприємства. Так, більшість бухгалтерів працюють у змішаній очно-відрядній формі, чергуючи роботу в центральному офісі з дистанційною формою роботи. Також на організацію трудової діяльності працівників бухгалтерії впливають такі фактори:

- рівень кваліфікації та стаж (досвід роботи); більшість бухгалтерів ТЗОВ «ОМЕГА» мають вищу категорію, середній стаж роботи – 12 років;

- повнота, своєчасність та точність відображення всієї фінансово-господарської інформації по основній діяльності підприємства;

- наявність автоматизованих способів та методик ведення облікових операцій; на підприємстві в діяльності бухгалтерського відділу сьогодні використовується електронний сервіс обробки даних «Бухгалтерія 2.0 для України»;

- раціональна побудова документообігу та документообороту, а також обігу фінансово-господарської інформації; в межах бухгалтерського відділу весь обмін ведеться виключно в електронній формі, між відділами – в залежності від специфіки діяльності (зазвичай в змішаній паперово-електронній формі) [28].

Одним із найважливіших питань функціонування бухгалтерського відділу підприємства ТЗОВ «ОМЕГА» є проблема дотримання професійної етики бухгалтера. Важливою особливістю діяльності бухгалтерського відділу підприємства є вкрай високий рівень взаємної довіри як між окремими відділами та службами, так і всередині кожного з них. Дуже часто більшість бухгалтерів працюють за відрядним принципом, виконуючи свої функціональні обов'язки у філіях підприємства. Також в їх роботі використовується як горизонтальний, так і вертикальний принципи роботи, що відповідно вимагають:

- виконання чималого обсягу обліково-аналітичних робіт разом кільком бухгалтерам у тісній співпраці;
- виконання окремих етапів облікового процесу в різних видах робіт тільки одним бухгалтером.

Даючи коригувальний та превентивний ефекти, разом з тим такий спосіб побудови виконання функціональних обов'язків бухгалтерами підприємства вимагає не тільки чіткого розподілу функціональних обов'язків між ними, але й високого рівня виконавської дисципліни та неухильного дотримання засад професійної етики бухгалтера [28].

Отож в діяльності бухгалтерів бухгалтерського відділу ТЗОВ «ОМЕГА» реалізуються такі принципи професійної етики:

1. Чесність. Всі бухгалтери підприємства мають апріорі бути правдивими, чесними та відвертими у всіх видах професійних та ділових взаємовідносин. При дотриманні цього принципу бухгалтери не тільки слідкують за достовірністю та істинністю будь-якої облікової інформації, але й не повинен використовувати в своїх облікових, звітних, деклараційних та інших бухгалтерських документах інформацію із неправдивими, перекрученими, неточними чи неповними даними або даними, що вводять свідомо в оману користувачів.

2. Об'єктивність. Даний принцип у діяльності професійного бухгалтера ТЗОВ «ОМЕГА» вимагає бути об'єктивним при виконанні своїх функціональних обов'язків, тобто не дозволяти впливу конфлікту інтересів чи суб'єктивним факторам на професійні чи ділові рішення та судження. Також бухгалтер має бути незалежним у ділових стосунках, тобто забезпечувати при виконанні функціональних обов'язків мінімізацію власної суб'єктивності та суб'єктивності співробітників, перш за все адміністративного персоналу.

Даний принцип також забезпечує нейтральність, повноту та релевантність облікової інформації у ТЗОВ «ОМЕГА».

3. Принцип професійної компетентності та фахової ретельності. Згідно з цим принципом кожен бухгалтер ТЗОВ «ОМЕГА» виконує свої функціональні

обов'язки згідно з існуючими стандартами, приписами та посадовими інструкціями. Відповідно від бухгалтера вимагається не тільки належний рівень професійної освіти (всі бухгалтери підприємства мають вищу бухгалтерську та економічну освіту), але й безперервний ріст своєї обізнаності у чинному фінансовому законодавстві, методології здійснення фінансово-облікової діяльності та фахових стандартах роботи професійного бухгалтера. Також даний принцип означає, що кожен бухгалтер виконує свої обов'язки сумлінно, вчасно та уважно.

При дотриманні даного принципу професійної етики бухгалтера вкрай важлива роль відводиться головному бухгалтеру бухгалтерського відділу ТЗОВ «ОМЕГА», який повинен не тільки керувати роботою відділу, забезпечувати контроль за професійною діяльністю всіх підлеглих, перевіряти стан ведення облікових операцій на самому підприємстві та його відділах, філіях, але й керувати фінансовою дисципліною, проводити систематичний аналіз фінансово-економічної діяльності підприємства, контролювати своєчасність подання звітної облікової інформації, а також організовує підвищення кваліфікації своїх підлеглих.

До речі, на ТЗОВ «ОМЕГА» організована система постійного підвищення кваліфікації бухгалтерів, яка включає в себе проходження спеціалізованих курсів підвищення кваліфікації, участь у фахових семінарах, вебінарах, онлайн- та очних конференціях, обмінах досвідом, службово-кваліфікаційних відрядженнях тощо.

4. Конфіденційність будь-якої отриманої бухгалтером в ході роботи професійної інформації. Цей означає, що всі бухгалтери підприємства повинні:

- не розголошувати будь-яку пов'язану із фаховою діяльністю інформацію, окрім тих випадків, коли він повинен в силу своїх функціональних чи посадових обов'язків це робити;

- своєчасно інформувати працівників всіх причетних до відповідної інформації про її конфіденційність, а також перевіряти їх дії на предмет забезпечення конфіденційності;

- не використовувати отриману в ході виконання службових обов'язків інформацію для отримання власної неетичної чи незаконної вигоди або ж вигоди інших осіб.

Слід також сказати, що розкривати професійну інформацію, яка становить певну конфіденційність, бухгалтери ТЗОВ «ОМЕГА» можуть у випадках, коли:

- цього вимагає чинне законодавство;
- санкціоноване (дозволене) адміністрацією, партнером, дилером чи клієнтом;
- є обов'язковим при виконанні фахової діяльності.

Так, наприклад, це можливо при виконанні запиту судового органу, якщо інформація є доказом у суді, чи застосування такої інформації у фінансовій звітності підприємства, оскільки фінансова звітність не є комерційною таємницею. Проте для цього генеральний директор ТЗОВ «ОМЕГА» повинен дати свій дозвіл.

Разом з тим навіть якщо генеральний директор підприємства, головний бухгалтер, клієнт чи партнер надали дозвіл на розголошення конфіденційної інформації, бухгалтеру слід все одно забезпечувати її конфіденційність для інших суб'єктів користування, причому навіть після зміни місця роботи чи приналежності її власника.

5. Професійна поведінка. Даний принцип вимагає від бухгалтера ТЗОВ «ОМЕГА» чіткого та неухильного дотримання норм чинного законодавства та уникати будь-яких дій, які б могли якимось чином дискредитувати бухгалтерську професію.

Загальновідомо, що непрофесійна поведінка бухгалтерів найбільше підриває довіру до підприємства.

Також слід зазначити, що інколи у роботі професійного бухгалтера підприємства можливі ситуації, коли дотримання ним одного із вищезазначених принципів може суперечити іншому принципу. Як у таких у таких умовах йому діяти? У ТЗОВ «ОМЕГА» розроблено рекомендації

працівникам бухгалтерського відділу, згідно яких при суперечності принципів професійної етики бухгалтер повинен негайно повідомити про неї вище керівництво, зокрема головного бухгалтера, юрисконсульта та генерального директора. А якщо вирішити проблему в принципі неможливо, то бухгалтер має повідомити всі органи та інстанції про свою непричетність до такої суперечності.

Окрім цього, також в роботі професійних бухгалтерів ТЗОВ «ОМЕГА» вже неодноразово були випадки, коли дотримання базових принципів професійної етики бухгалтера могло потенційно ввести в оману всіх користувачів фінансової звітності підприємства. Після перших таких випадків керівництво підприємства розробило алгоритм дій, згідно якого при виявленні можливої загрози бухгалтер невідкладно повідомляє про це головного бухгалтера та адміністрацію підприємства. Ті ж у свою чергу створюють спеціальну робочу групу, яка аналізує загрози та виносить своє рішення – якщо існуюче відхилення від базових норм та принципів професійної етики може забезпечити істинне відображення фінансового стану підприємства, то тоді бухгалтерія повинна розкривати всю інформацію про таке відхилення на основі норм МСБО 1 «Подання фінансової звітності».

Зрештою, слід розглянути особливості дотримання кодексу етики професійного бухгалтера працівниками бухгалтерського відділу ТЗОВ «ОМЕГА». Так, у відділі для працівників висуваються наступні вимоги:

1. Обов'язкове ознайомлення кожного нового працівника бухгалтерського відділу підприємства, окрім регламентуючих та розпорядчо-установчих документів (режиму та розпорядку роботи, штатного розпису, посадових інструкцій та ін.) з Кодексом етики професійного бухгалтера та кодексом етичної поведінки працівника ТЗОВ «ОМЕГА».

2. Проведення обов'язкової співбесіди із кандидатами на посаду у бухгалтерський відділ підприємства, де окрім фахових компетентностей також перевіряються морально-етичні цінності та моральні характеристики кандидатів.

3. В рамках підвищення кваліфікації працівники бухгалтерського відділу проходять спеціальні навчальні програми із професійної етики бухгалтера, прослуховують відповідні вебінари, беруть участь в інших заходах на дану тематику.

4. Відповідальними особами підприємства розроблений практичний механізм розгляду інформації про неетичну поведінку працівників, в тому числі бухгалтерів бухгалтерського відділу, та методи адекватного реагування на таку поведінку.

5. Професійні бухгалтери підприємства проходять регулярну процедуру підвищення власної кваліфікації, порядок та механізм здійснення якої розроблений та затверджений окремими розпорядчими документами ТЗОВ «ОМЕГА».

6. Всі працівники бухгалтерського відділу підприємства отримують оперативну інформацію про зміни у чинному законодавстві, в тому числі фінансовому, від свого безпосереднього керівництва та юрисконсульта.

7. Розроблено та починає впроваджуватися в практику з 2023 року моніторинг якості роботи працівників бухгалтерського відділу підприємства.

Зрештою, для оцінки загроз при дотриманні основоположних принципів професійної етики бухгалтера було створено опитувальник, у якому по 10-бальній шкалі було запропоновано працівникам бухгалтерського відділу визначити рівень загроз та реагування на них.

Всього в опитуванні взяло участь 16 працівників бухгалтерського відділу підприємства. В опитувальнику були поставлені наступні питання:

1. Чи бувають у вашій роботі загрози власного інтересу?
2. Як ви оцінюєте загрозу власної оцінки на підприємстві?
3. Як ви оціните ймовірний рівень загрози захисту у ТЗОВ «ОМЕГА»?
4. Чи наявні на підприємстві загрози особистісних стосунків?
5. Оцініть можливий рівень тиску на бухгалтерів підприємства з боку керівництва.

В результаті опитування були виявлені наступні результати.

1) По першому питанню загальна оцінка – 7,8. Це означає, що переважна більшість опитуваних працівників бухгалтерського відділу вказали на виникаючі в процесі роботи загрози власного інтересу.

2) По другому питанню загальна оцінка – 4,5, що відповідає середньому рівню загрози власної оцінки. При цьому 4 бухгалтери взагалі вказали на відсутність такої загрози для себе в процесі виконання службових обов’язків.

3) По третьому питанню загальна оцінка – 3,2, що відповідає низькому рівню загрози захисту. При цьому 6 бухгалтерів вказали на відсутність таких загроз захисту в процесі трудової діяльності.

4) По четвертому питанню загальна оцінка – 2,2, що відповідає дуже низькому рівню загрози особистісних стосунків. При цьому 10 бухгалтерів заявили про повну відсутність таких загроз на підприємстві.

5) По п’ятому питанню загальна оцінка – 4,5, що відповідає середньому рівню загрози тиску на бухгалтерів з боку керівництва. При цьому 4 бухгалтери заявили на повну відсутність загрози такого тиску з боку адміністрації.

Як бачимо, основна маса загроз професійній діяльності фахових бухгалтерів ТЗОВ «ОМЕГА» передусім настає від їх особистої діяльності та власних інтересів – на це вказали фактично всі опитувані.

Таким чином, загалом рівень дотримання норм та принципів професійної етики бухгалтерів ТЗОВ «ОМЕГА» задовільний, проте є певні проблеми та недоліки, на усунення та подолання яких слід провести відповідну роботу. Ці проблемні моменти пов’язані із можливими загрозами для діяльності практичних бухгалтерів підприємства, особливо, як показало опитування, загрози власного інтересу.

## **ВИСНОВОК ДО РОЗДІЛУ 2.**

З даного розділу можемо зробити висновки, що товариство з обмеженою відповідальністю «ОМЕГА» є великою та розвиненою компанією, його діяльність є цілком прозорою та відкритою, забезпечується відповідною фінансово-аналітичною інформацією на відкритих сервісах. ТЗОВ «ОМЕГА» є сьогодні доволі успішною та спрямованою на подальший розвиток своєї торгової мережі. Підприємство має сталі фінансові показники, в першу чергу обсяги валового та чистого прибутку, а також позитивні показники фінансової ліквідності, рентабельності тощо.

На підприємстві дотримується загальний рівень дотримання всіх норм та принципів професійної етики, що в кінцевому результаті і є великою запорукою успішності компанії. Невеликі проблемні питання є такими що не складно усунути.

### **РОЗДІЛ 3. ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ПРОФЕСІЙНОЇ ЕТИКИ БУХГАЛТЕРІВ ТЗОВ «ОМЕГА»**

#### **3.1. Аналіз стану впровадження норм етики професійних бухгалтерів у бізнесі у вітчизняну практику**

Загальновідомо, що професійні бухгалтери практично щоденно зустрічаються із різноманітними етичними викликами в процесі реалізації своїх службових обов'язків. Ці виклики пов'язані не тільки із достовірністю фінансової інформації, з якою працюють бухгалтери, але й із вигодою, яку можуть вони отримати від її поширення, її змістом, суттю та ін. Окрім того, дотримання професійної етики бухгалтера вкрай важливе з точки зору боротьби з корупцією, яка є найбільш важливою і актуальною проблемою сьогодення в Україні.

Не менш важливим чинником, який безпосередньо впливає на етичну поведінку професійних бухгалтерів в Україні, є те, що вітчизняні бухгалтери уже тісно співпрацюють з міжнародним співтовариством бухгалтерів, а тому активно впроваджують у своїй діяльності Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів. 26 березня 2004 р. Рада Міжнародної федерації бухгалтерів прийняла рішення, згідно з яким ФПБАУ визнає та приєднується

до Кодексу МФБ. У 2009 р. Кодекс був переглянутий, а набрав чинності для членів федерації з 2011 р. [18]

Сам кодекс вступив у чинність для вітчизняних професійних бухгалтерів ще в червні 2019 року, але офіційний переклад його на офіційному сайті Мінфіну з'явився лише у лютому 2021 року.

Основою кодексу є дотримання професійними бухгалтерами фундаментальних принципів етики – чесності, справедливості, об'єктивності, професійної компетентності, ретельності при виконанні службових обов'язків, конфіденційності, професійної поведінки тощо. Саме ці принципи визначають основні стандарти поведінки професійного бухгалтера на у його професійній діяльності.

Взагалі слід сказати, що різке зростання уваги до етичних проблем діяльності професійних бухгалтерів в останні роки в Україні викликано низкою причин, а саме:

- зміною чинного вітчизняного законодавства у сфері боротьби з корупцією; професійні бухгалтери відіграють особливу роль у цьому процесі, оскільки робота професійних бухгалтерів має вирішальне значення для управління економікою та окремим підприємством зокрема в плані виведення фінансів підприємства з «тіні», а разом з іншими важливими елементами служить підтримкою прозорості, підзвітності та верховенства права;

- наявністю значного розриву між інтересами власників підприємств, установ, організацій стосовно «збереження» власних коштів та інтересами держави, вираженими в нормах чинного законодавства та практичній діяльності податково-фіскальних, контрольно-ревізійних та аудиторських служб; це означає, що керівництво підприємств прагне мінімізувати завдяки діяльності професійного бухгалтера витрати на податки та збори, а держава навпаки – максималізувати їх;

- можливостями професійних бухгалтерів для отримання власної чи чийсь вигоди «коригувати» фінансову інформацію підприємства, впливаючи

тим самим на його фінансовий стан чи можливості подальшого розвитку та ін. [20, 5]

Для того, щоб у своїй практичній діяльності бухгалтер мав змогу застосовувати вищезазначений Кодекс, необхідно перш за все детально вивчити та зрозуміти його основні постулати, адже відомо, що Кодекс є зведенням професійних принципів, серед яких основними є чесність та об'єктивність, професійна компетентність і сумлінність, конфіденційність і професійна поведінка. На практиці ж спостерігається доволі значна плутанина – так, зокрема, для професійних аудиторів із травня 2014 р. даний Кодекс є обов'язковим до застосування (згідно рішення Аудиторської палати України № 290/7 від 27.02.2014 р.), водночас більшість бухгалтерів в Україні тривалий час навіть не знали про існування подібного документа. Тільки з 2019 року ситуація стала потроху налагоджуватися.

Отож Кодекс етики професійних бухгалтерів є для вітчизняних бухгалтерів своєрідною новелою, тому є сенс детальніше розібратися в його будові та змісті. Отже, кодекс складається з трьох частин:

1. Частина А, яка застосовується до всіх професійних бухгалтерів.
2. Частина Б, яка застосовується тільки до професійних бухгалтерів-практиків.
3. Частина В, яка застосовується до всіх штатних професійних бухгалтерів [18].

У зв'язку з цим розмежуванням постає логічне питання щодо роз'яснення термінів та виявлення змістової різниці між цими поняттями: професійний бухгалтер, бухгалтер-практик та професійний бухгалтер у бізнесі або штатний бухгалтер.

Отож під поняттям професійний бухгалтер слід розуміти особу, яка є членом організації, що входить до Міжнародної федерації бухгалтерів [10].

Професійний бухгалтер у сфері бізнесу – це професійний бухгалтер, який працює за наймом або обіймає посаду у таких комерційній сфері, сфері промисловості, сфері обслуговування, державному секторі, освіті чи

неприбутковому секторі, або ж бухгалтер, що працює за персональним контрактом [12].

Професійний бухгалтер-практик – це особа, що працює в компанії, яка надає професійні послуги у розрізі аудиту, консалтингу, бухгалтерії тощо [12].

У першій частині Кодексу етики професійних бухгалтерів містяться загальні вимоги й основні етичні принципи, які є обов'язковими для виконання професійними бухгалтерами та аудиторами. Друга частина (Б) детально описує етичні вимоги до професійних бухгалтерів-практиків. Третя частина (В) Кодексу використовується в роботі найманими працівниками у сфері обліку й аудиту, тобто професійними бухгалтерами-практиками.

Отже, як бачимо, дія Кодексу поширюється на всіх бухгалтерів, працюючих у штаті підприємства, або в аудиторських чи бухгалтерських компаніях. У Кодексі етики професійних бухгалтерів описуються фундаментальні принципи етики, які необхідно використовувати особам, що працюють у бухгалтерській сфері (аудитори, консультанти, бухгалтери) [13].

До фундаментальних принципів етики всіх професійних бухгалтерів можна віднести принципи:

1. Доброчесності – в даному випадку йде мова про те, що кожен професійний бухгалтер повинен бути чесним та щирим у всіх професійних відносинах. Наприклад, принцип порушується, якщо висновок, виданий аудитором, чи текст звіту не відображають реальний стан або викривлюють його на чиюсь користь; або ж аудиторський висновок уводить в оману користувачів, не даючи повної картини на фірмі, що перевіряється; порушенням принципу доброчесності буде й те, коли аудиторська фірма видає висновок без перевірки звітності чи діяльності об'єкта;

2. Об'єктивності – суть даного принципу полягає у тому, що професійний бухгалтер має не допускати упередженості, конфлікту інтересів чи впливу інших осіб на ділові чи професійні судження, тобто якщо бухгалтер-аудитор надає звіт, виходячи з інтересів тільки однієї зі сторін конфлікту

інтересів, це є порушенням, наприклад конфлікт між фіскальною службою та суб'єктом підприємницької діяльності.

3. Професійної поведінки – йде мова про те, що потрібно дотримуватися всіх чинних законів та нормативно-правових актів, щоб не дискредитувати себе й професію.

4. Професійної компетентності та ретельності – необхідно підтримувати професійні знання та навички, щоб мати змогу надавати професійні компетентні послуги відповідно до технічних та професійних стандартів. Якщо бухгалтер-аудитор не хоче порушувати принцип належної ретельності, він має максимально забезпечувати доказовість висновків, а також усі дії та зібрані докази ретельно задокументувати згідно з МСА.

5. Конфіденційності – означає зобов'язання професійного бухгалтера утримуватися від: розкриття конфіденційної інформації, отриманої за межами фірми в результаті професійних та ділових відносин без належного дозволу, або якщо немає юридичного чи професійного права або обов'язку розкривати його; використання конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних чи ділових відносин, для власної вигоди або на користь третіх осіб [18].

Проте бухгалтер у деяких випадках (про це вказано у ст. 140.8 КЕПБ) має право розкрити фінансово-облікову інформацію. Це відбувається тоді, коли:

- існує пряма вимога чинного законодавства;
- дозвіл ініціюють роботодавець чи клієнт;
- для забезпечення здійснення аудиторських послуг;
- у відповідь на офіційний письмовий запит державних органів чи правоохоронних структур;
- для захисту інтересів бухгалтера чи аудитора в ході судового процесу [18].

Слід зазначити, що в останні роки неоднозначність та особлива актуальність етичних проблем, пов'язаних з бухгалтерською сферою,

пов'язані з реалізацією в бізнес-середовищі його функцій та задач, а також міжсуб'єктної комунікації: наприклад, між підприємством та державою, підприємством та його власниками, інвесторами, адміністрацією підприємства та його наймані працівники тощо). Зрозуміло, що всі вищевказані мають інтереси, здебільшого суперечливі, адже для держави вигідно, щоб підприємство перерахувало податки та збори в повному обсязі, тоді як власники бажають «зберегти» власні кошти [32].

І, звісно ж, між двома сторонами стоїть бухгалтер, який у своїй діяльності має дотримуватися таких принципів, як чесність, об'єктивність та професійна поведінка. Бухгалтери ніби стиснуті між натиском податківців-фіскалів та бажаннями і вимогами керівника або засновника, тому не мають можливості, наснаги, натхнення думати і реалізовувати досить ефемерні для нашої дійсності етичні норми. Проте слід вважати, на жаль, що ще й досі на даний час не досягнуто високого рівня етичної самооцінки в професійній спільноті.

Етичні проблеми можуть стосуватися різних питань, у тому числі й управлінських, які бухгалтер має вирішувати, не порушуючи норми Кодексу етики. Наприклад, відома компанія, яка займається виробленням програмних продуктів для нейромереж, капіталізує витрати на нього як актив, а не як власне витрати. З одного боку, це цілком логічно та зрозуміло, оскільки новий продукт буде приносити з часом певний прибуток. Саме на цьому наголошує і адміністрація компанії, і власне керівник відділу реалізації продукції. Проте є суттєве зауваження – преміювання цього відділу взагалі і керівника зокрема залежить напряду від обсягів продаж нового продукту [31].

Зрозуміло, що в таких умовах керівник відділу буде намагатися «тиснути» на бухгалтера з метою зарахування витрат на вироблення програмного продукту саме до активу, а не до витрат.

Але з іншого боку, останні два продукти компанії були невдалими і не покрили навіть витрати на їх вироблення. Відповідно бухгалтер постає перед дилемою:

- якщо показати як актив, то у стосунках із керівником відділу не буде проблем, оскільки він сам зацікавлений у такому рішенні;

- якщо ж продукт показати як пасив, відносини з керівником будуть зіпсовані, але тоді бухгалтер буде спокійним за майбутній звітний період, оскільки є висока ймовірність того, що і цей продукт буде невдалим та не принесе очікуваний прибуток [31].

Схожі морально-етичні дилеми зустрічаються дуже часто в сучасному вітчизняному бізнес-середовищі. Так, можна назвати випадок, коли постачальник упаковки, який обговорює можливий новий контракт із бухгалтером, пропонує бухгалтеру закупівельної компанії повністю оплачені вихідні. Але постачальник не згадує новий контракт у процесі запрошення. Бухгалтер, своєю чергою, не є найближчим другом постачальника, він розуміє, що постачальник може запитувати детальну інформацію щодо інших пропозицій, розміщених конкуруючими компаніями.

Бухгалтер стикається з етичною дилемою: якщо він погодиться на пропозицію постачальника, то вже не зможе неупереджено прийняти рішення щодо підписання нового контракту.

Дана ситуація пов'язана з принципами конфіденційності й сумлінності. Постачальник може й не мати наміру задавати питання про заявки конкурентів. Однак видимість конфлікту інтересів у даному випадку достатня для багатьох компаній, щоб заборонити співробітникам відповідати «прихильністю» на подібні дії з боку постачальників. Бухгалтер повинен обговорити запрошення зі своїм безпосереднім керівником. Якщо візит схвалений, бухгалтер повинен проінформувати постачальника про те, що запрошення офіційно схвалено відповідно до корпоративної політики (яка включає в себе нерозголошення конфіденційної інформації про компанію) [25, 551].

Бувають й інші випадки, але всі вони так чи інакше пов'язані з дотриманням професійними бухгалтерами Кодексу етики професійного бухгалтера. Їх потрібно не замовчувати та уникати вирішення, а намагатися

дотримуватися норм та правил даного кодексу, а у випадку можливого конфлікту вирішувати їх.

Таким чином, сьогодні в Україні процедури дотримання принципів професійної етики бухгалтера ґрунтується на дотриманні норм Кодексу етики професійного бухгалтера. Він має три частини – А, Б та В, які регламентують поведінку професійних бухгалтерів як в теорії, так і на практиці. Саме даний кодекс встановлює норми про обов’язковість дотримання доброчесності, об’єктивності, професійної поведінки, компетентності, ретельності та конфіденційності. Також в роботі проаналізовані деякі випадки порушення норм етики професійними бухгалтерами та механізми їх попередження.

### **3.2. Проблеми незалежності професійних бухгалтерів ТЗОВ «Омега» та їх вирішення**

В аналізованій нами організації також можна виокремити деякі проблемні моменти, які торкаються проблематики дотримання професійними бухгалтерами ТЗОВ «ОМЕГА» норм та принципів професійної етики. Але фактично всі вони впливають із проблем незалежності їх практичної діяльності. Розглянемо основні з них.

1. Проблема виникнення конфлікту інтересів. Конфлікт інтересів створює чимало загроз дотриманню основоположному принципу кодексу – принципу об’єктивності, через що створюються відповідні загрози дотриманню інших принципів. При цьому, окрім бухгалтера, іншими сторонами конфлікту можуть також бути сама організація в особі її керівництва, клієнти, постачальники, партнери, інвестори, кредитори, акціонери та ін.

Дана проблема інколи виникає на підприємстві при тому, що:

- можливий тиск з боку управлінського персоналу, перш за все головного бухгалтера чи генерального директора, інших осіб, які наділені

управлінськими повноваженнями, на бухгалтера з метою подання неправдивої, підкоригованої чи неповної інформації у аналітичному звіті;

- ймовірність використання «сірих» податкових схем для уникнення податкового навантаження на підприємство;
- вибір таких методик чи інструментів фінансово-облікової політики чи аналізу, які призведуть до потенційного викривлення фінансових результатів;
- прив'язка статей суворої фінансової звітності до негативних показників.

Нещодавно на підприємстві був зафіксований випадок, коли бухгалтер змінив на користь збільшення величину річного прибутку підприємства, оскільки від його величини залежить його щоквартальна премія. Для цього він переніс витрати, понесені підприємством на страхування логістичних послуг, наданих ТЗОВ «ОМЕГА» для перевезення автозапчастин та комплектуючих від складів компанії до дилерських центрів, до наступних періодів, а частину доходів майбутніх періодів переніс у теперішні доходи. Тим самим прибуток компанії суттєво збільшився, а сам бухгалтер отримав значно збільшену суму премії. Після виявлення цього факту несумлінного бухгалтера було звільнено, а облікові документи було перероблено.

Як бачимо в даному випадку мала місце загроза власного інтересу, оскільки бухгалтер порушив принципів чесності та об'єктивності, що у свою чергу призвело до викривлення фінансових результатів підприємства.

Основними заходами, рекомендаціями та шляхами недопущення подібних ситуацій в майбутньому, на нашу думку, є:

- постійно наголошувати бухгалтерам про недопущення викривлення фінансово-облікової інформації;
- влаштування взаємоперевірок та незалежних аудиторських перевірок з ініціативи адміністрації підприємства;
- консультування з професійними організаціями бухгалтерів, аудиторів, податківців та ін.;
- залучення допомоги професійного юриста тощо.

Зрештою, останнім варіантом вирішення даної проблеми може бути повна відмова бухгалтера від причетності до будь-яких дій з неправдивою, викривленою чи скоригованою фінансовою інформацією.

2. Проблема виникнення загроз, пов'язаних зі спонуками. Спонука, чи спонукання виникає тоді, коли є певний предмет, дія чи ситуація, яка може бути використана особами з метою впливу на діяльність чи поведінку інших осіб, у нашому випадку – на професійного бухгалтера ТЗОВ «ОМЕГА». Така спонука може виникати у вигляді певних подарунків, додаткового преміювання, залучення до певних пільг, надання привілеїв, просування по кар'єрній драбині, знаків уваги, заходів та ін. При цьому бухгалтер має вирішити, чи впливає така спонука на його професійні дії і не приймати її, якщо дійде до висновку, що тим самим він візьме на себе певні зобов'язання із порушення етичних норм бухгалтера [24, 12].

В минулому на підприємстві було кілька випадків, пов'язані зі спонуками для бухгалтерів. Незважаючи на те, що вони були відносно давно, все одно на підприємстві ТЗОВ «ОМЕГА» намагаються дотримуватися норм, пов'язаних із попередженням загрози спонук бухгалтерів, якщо вони межують із порушенням етичних норм їх практичної діяльності. Для цього був розроблений цілий методологічний інструментарій, який включає у себе такі моменти:

- інформування вищого начальства в особі головного бухгалтера чи директора (генерального директора) про отриману бухгалтером пропозицію із спонукою;
- припинення робочих відносин із особою, яка пропонує бухгалтеру вигоду;
- реєстрація спонуки бухгалтером у спеціальному журналі;
- аудит діяльності особи, яка запропонувала бухгалтеру спонуку, якщо вона також працює на підприємстві;

- пожертвування спонуки на благодійність (нещодавно був випадок пожертви на потреби купівлі дронів на ЗСУ, яку здійснили зі спонук двоє бухгалтерів підприємства);

- відшкодування вартості отриманої бухгалтером спонуки;

- негайне й повне повернення спонуки тощо.

3. Загроза власної оцінки. Такий вид загрози для бухгалтерів підприємства також реальний, оскільки воно працює у складних ринкових умовах та є комерційною організацією. Дана загроза означає, що бухгалтер може бути незгодним із керівництвом щодо певних питань фінансово-облікової чи податкової політики [22].

Для нівелювання цієї загрози на підприємстві всі звітні фінансово-облікові документи проходять подвійну перевірку, яка хоч і займає багато часу та додаткових зусиль, проте дає більшу гарантію незалежності суджень бухгалтерського відділу.

4. Загроза особистих стосунків. На підприємстві працює чимало працівників, які так чи інакше пов'язані між собою родинними чи дуже близькими дружніми стосунками. У випадку із професійними бухгалтерами бухгалтерського відділу ТЗОВ «ОМЕГА» це також присутнє, оскільки двоє бухгалтерів відділу мають прямі родинні стосунки (брат та сестра), інший бухгалтер – родинні стосунки із адміністрацією.

Для нівелювання впливу родинних стосунків на об'єктивність, чесність та повноту професійної діяльності бухгалтерів на підприємстві існує практика розмежування ділянок роботи для осіб, що пов'язані між собою таким чином, для унеможливлення взаємовпливу на професійну діяльність один одного, а також практика застосування оцінки рівня можливої загрози третьою стороною.

5. Загроза недотримання законодавчих норм та вимог. При виконанні своїх професійних обов'язків бухгалтери ТЗОВ «ОМЕГА» нерідко стикаються із ситуаціями, коли може виникати невідповідність їхніх дій вимогам чинного законодавства. Звісно, переважна більшість із них виявляються самими

бухгалтерами, які намагаються не допускати порушень та інформувати адміністрацію підприємства про можливе порушення, намагатися самостійно та з допомогою залучених осіб (при потребі) усунути загрозу чи порушення, а у випадку, коли це неможливо – припинити будь-які дії та повідомляти правоохоронні органи.

Для початку бухгалтер підприємства повідомляє керівництво про можливе порушення законодавства при виконанні ним професійних обов'язків. Далі (із практики роботи ТЗОВ «ОМЕГА») бухгалтер спільно із залученими для цього працівниками (юрисконсульт, головним бухгалтером, колегами по відділу та ін.) проводить бесіду з керівництвом підприємства. Останнім кроком є припинення неправомірної діяльності та повідомлення правоохоронних структур.

Звичайно ж, головне при цьому – зрозуміти самому бухгалтеру, що у його діях є порушення законодавчих норм. Для цього він має виявляти пильність та бути максимально скептичним у створенні облікових документів. За необхідності він повинен залучити до співпраці (бажано конфіденційно) інших фахівців – колег, юристів, аудиторів та ін., проте суворой вимоги цього не прописано.

Зрештою, слід ще виокремити певні рекомендації та пропозиції, які можуть, на нашу думку, покращити стан дотримання професійними бухгалтерами ТЗОВ «ОМЕГА» норм професійної етики в ході виконання ними їх службових обов'язків. Так, в першу чергу це уважне вивчення Кодексу етики професійного бухгалтера та, за необхідності, складання своєрідного іспиту на знання його основних норм і принципів (схожі іспити започатковані сьогодні в деяких відомих закордонних приватних компаніях).

Наступна рекомендація – частіше проводити підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів, особливо у сучасній формі та із застосуванням новітнього методологічного інструментарію. Наприклад, це можуть бути виїзні конференції із обміну досвідом з професійними бухгалтерами інших

приватних компаній, вебінари, семінари на базі державних фінансових інституцій та ін.

Зрештою, ще одна пропозиція – розробка власного кодексу поведінки працівників підприємства, в тому числі професійних бухгалтерів, ТЗОВ «ОМЕГА». Схожі кодекси вже є сьогодні в багатьох приватних структурах, особливо у великих компаніях, де працює чимало працівників та існує відповідно набагато більше ймовірних загроз.

Таким чином, пропозиції щодо удосконалення існуючого стану дотримання бухгалтерами підприємства торкаються в першу чергу неухильного дотримання норм Кодексу, повідомлення керівництва про виникаючі загрози, відвернення спонук та ін.

### **ВИСНОВОК ДО РОЗДІЛУ 3.**

Сьогодні в Україні процедури дотримання принципів професійної етики бухгалтера ґрунтується на дотриманні норм Кодексу етики професійного бухгалтера. Він має три частини – А, Б та В, які регламентують поведінку професійних бухгалтерів як в теорії, так і на практиці. На прикладі підприємства ТЗОВ «Омега» розглянуто дотримання кодексу професійної етики саме бухгалтерами цієї компанії. Пропозиції щодо удосконалення існуючого стану дотримання бухгалтерами підприємства торкаються в першу чергу неухильного дотримання норм Кодексу, повідомлення керівництва про виникаючі загрози, відвернення спонук та ін.

#### **РОЗДІЛ 4. ОСОБЛИВОСТІ ВИКЛАДАННЯ КУРСУ «ПРОФЕСІЙНА ЕТИКА БУХГАЛТЕРА» У ЗАКЛАДІ ВИЩОЇ ОСВІТИ**

Навчальний курс «Професійна етика бухгалтера» у процесі викладання фінансово-облікових дисциплін у системі вищої освіти призначений для:

- ґрунтового ознайомлення з основними напрямками підвищення кваліфікації бухгалтерів;
- розуміння переліку посад, які можуть займати випускники за спеціальністю «Облік і оподаткування», їх завдання, функціональні обов'язки, професійні знання та кваліфікаційні вимоги до таких працівників;
- розкриття та пояснення місця та основних функцій бухгалтера і аудитора в суспільстві;
- роз'яснення та аргументування основних вимог до сучасних професійних бухгалтерів і аудиторів;
- формування уявлення щодо прав, організації праці і відповідальності сучасних професійних бухгалтерів;
- розкриття та пояснення основних вимог до професійної етики бухгалтерів і аудиторів [24].

Це означає, що даний курс спрямований на оволодіння студентами теоретичними знаннями та набуття практичних навичок використання міжнародних норм та принципів поведінки професійних бухгалтерів, визнання відповідальності перед громадськістю. Це і зрозуміло, оскільки майбутні фахівці в сфері обліку і оподаткування повинні бути ознайомлені з міжнародними правилами етики та їх роллю у підтримці престижності професії, можливими загрозами, а найголовніше шляхами мінімізації професійних ризиків.

У курсі «Професійна етика бухгалтера і аудитора» викладено особливості професійної етики бухгалтерів, аудиторів, ревізорів та податківців. Розглянуто загрози порушення принципів професійної етики та застережні заходи по їх усуненню або зменшенню до прийняттого рівня. Для кращого засвоєння матеріалу, теоретичний курс супроводжується практичними завданнями, які подано у вигляді ситуаційних завдань, ділових ігор. Під час вивчення цієї дисципліни студенти вчаться застосовувати на практиці теоретичні знання з професійної етики бухгалтера, аудитора, працівника контрольно-ревізійної служби та податкової служби [4].

Курс «Професійна етика бухгалтера і аудитора» є складовою частиною циклу вибірових дисциплін для економічної підготовки студентів.

В ході вивчення даного курсу основними знаннями для студентів є:

- основні принципи професійної етики взагалі та професійної етики бухгалтерів зокрема;
- порядок застосування принципів професійної етики;
- особливості відповідальності за порушення принципів професійної етики та ін.

Основними вміннями студентів після ознайомлення з даним курсом мають стати:

- вміння використовувати норми кодексу етики професійних бухгалтерів в практичній діяльності;
- вміння якісно визначати можливі загрози незалежності;

- уміння вибирати оптимальні шляхи їх зменшення;
- уміння визначати, користуватись та зберігати різноманітну конфіденційну інформацію;
- уміння подавати рекламну інформацію для публікації тощо.

Основними навичками студентів після ознайомлення з даним курсом мають стати:

- розуміння відповідальності професії бухгалтера перед державою та суспільством;
- визначення ймовірних ризиків стороннього впливу на професійне судження бухгалтерів;
- визначення можливих наслідків використання принципів професійної етики і їх порушення.

Основними темами даного курсу є:

1. Сутність професійної етики, її виникнення та еволюція в суспільстві.
2. Регулювання професії бухгалтера, аудитора та податківця в сучасному суспільстві.
3. Етика для професіоналів з обліку та оподаткування.
4. Етика для професійних бухгалтерів в бізнесі.
5. Етика для професійних бухгалтерів у публічній практиці.
6. Етика для працівників державного аудиторського контролю.
7. Етика для працівників державної податкової служби України тощо [14].

Для викладання тем пропонуються лекційні та семінарські заняття.

До основних методів лекційних занять слід віднести лекцію з коментуванням та опорою на графічні та аудіовізуальні матеріали. Саме лекція є найбільш оптимальним методом викладання, оскільки дає можливість сформувати у студентів орієнтовну основу для оволодіння знаннями, уміннями, навичками з теми «Професійна етика бухгалтера», надати їм позитивного налаштування до теоретичного та практикоорієнтованого

матеріалу, що вивчається, а також прищепити інтерес та прагнення до проведення дослідницької діяльності.

Структура лекції:

1 – вступна частина (3-6 хв). Викладач вітається, повідомляє тему, мету, список рекомендованих для опрацювання джерел, створює позитивний настрій для роботи у студентів.

2 – основна частина (45-70 хв). Основна частина лекції є найбільш відповідальною і тривалішою у часі. В цій частині викладач висвітлює зазначені на початку лекції питання, обґрунтовує необхідні теоретичні положення професійної етики бухгалтерів та аудиторів, основні проблемні питання її практичного застосування. Відповідно до сутності кожного питання викладач обирає доцільні методи, прийоми у єдності з необхідною формою викладу. Доцільно запросити студентів до спільного міркування з певного аспекту теми, зробити екскурс в історію її зародження та генези, активно залучати студентів до обговорення колізійних питань.

3 – заключна частина (5-10 хв). На даному етапі викладач повинен узагальнити розглянуті в ході лекції питання, дати їм науково обґрунтований висновок (провідні ідеї, факти, явища) та власну оцінку, а також запросити студентів до загального обговорення через підсумкові запитання. Також викладач дає студентам завдання на майбутній семінар з теми.

Також в ході лекції можуть демонструватися наочні матеріали – презентація, відео тощо.

Семінарське заняття. Семінарське заняття проводиться викладачам у формі:

- евристичної бесіди, коли розглядаються підготовлені запитання по даній темі;
- дискусії (загальної чи групової) на обрані теми та ситуаційні задачі;
- виступів студентів за заданими темами;
- виконання тестів (письмово).

Далі наведемо орієнтовний зміст лекційного заняття на тему «Сутність професійної етики, її виникнення, розвиток та значення для професій бухгалтера, аудитора та податківця».

План лекції:

- 1) Сутність етики та історія її виникнення.
- 2) Професійна етика та її зв'язок з іншими науками.
- 3) Професійні характеристики сучасного бухгалтера, аудитора та податківця.

Нормативна база:

1. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 10.11.2023).
2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21 груд. 2017 р. № 2258-VIII. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 10.01.2023).
3. Загальні правила поведінки державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування, затв. Наказом Національного агентства України з питань державної служби 05.08.2016 р. № 158 (у редакції наказу Національного агентства України з питань державної служби від 28.04.2021 р. № 72-21. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1203-16#Text> (дата звернення: 05.11.2023).
4. Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів (включаючи міжнародні стандарти незалежності) видання 2018 р. URL : [https://mof.gov.ua/storage/files/kodex\\_et.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf) (дата звернення: 10.11.2023).

### **Сутність етики та історія її виникнення.**

Етика (грец. *ethos* – звичай) – це філософська наука, об'єктом вивчення якої є мораль, її генеза і роль у суспільстві. Етика є однією з найдавніших теоретичних дисциплін, і розвивалася як складова частина філософії. Власне термін «етика» запропонував видатний давньогрецький філософ Арістотель

для означення філософського вчення про мораль, що пронизує усі види діяльності та стосунки людей.

Етика як самостійна наукова дисципліна виокремилась наприкінці XVIII ст. і стала позначати філософську науку, яка досліджує природу, сутність, виникнення, розвиток, структуру, функції моралі, її прояви у різноманітних сферах діяльності.

Предметом етики є мораль як форма індивідуальної та суспільної свідомості, загальні закономірності їх буття.

Структура етики як науки, чи структура етичного знання, включає шість змістовних блоків.

1. Емпірична, або описова етика, яка описує, констатує та аналізує вдачу, звичаї, моральні чесноти представників різних народів і народностей, соціальних груп і прошарків, різних спільнот, які й складають моральні стосунки у суспільстві на різних етапах його розвитку.

2. Загальна теорія моралі, або філософські проблеми етики, де йдеться про походження моралі, її сутність, структуру, специфіку, співвідношення моральної необхідності, свободи і відповідальності, моральні аспекти сенсу життя тощо.

3. Нормативна етика як зведення вимог, приписів суспільства і стереотипів поведінки особистості, її моральних якостей, які відповідають суспільним моральним нормам.

4. Теорія морального виховання, або педагогічна етика, яка забезпечує засвоєння індивідами встановлених моральних зразків поведінки.

5. Професійна етика, яка покликана описати й обґрунтувати особливості моралі різних професійних груп, виходячи зі специфіки їхньої діяльності.

6. Історія етичної думки, яка демонструє, як утворюється коло етичних проблем, як змінювались способи постановки проблем, підходи до їх вирішення, як поглиблювалось розуміння природи моралі, її призначення і функції у житті суспільства, а також закономірностей її розвитку і функціонування. Етика як наука має свій поняттєво-категорійний апарат.

Такі поняття, як «норов», «вчинок», «моральна норма», «моральний принцип», «моральний ідеал», «оцінка» тощо вживаються і змістовно розкриваються переважно в етиці. До етичних категорій належать «добро» і «зло», «обов'язок» і «совість», «честь» і «гідність», «справедливість» і «відповідальність», «моральний вибір» і «моральний конфлікт», «сенс життя» і «щастя», «дружба», «любов» тощо. У них розкриваються найістотніші властивості моральної реальності.

Етика як наука виконує низку функцій. Головними серед них є:

- описова;
- ціннісно-орієнтаційна;
- функція вироблення етичних знань тощо.

Завдання етики:

- 1) описувати мораль, її історію, її сьогоденні норми, принципи та ідеали – те, що прийнято називати моральною культурою суспільства;
- 2) пояснювати мораль – намагатися дати аналіз сутності моралі в її «належному» і «сущому» варіантах;
- 3) вчити моралі – давати людям необхідні знання про добро і зло, сприяючи самовдосконаленню людини і виробленню ним власної стратегії «правильного життя».

### **Професійна етика та її зв'язок з іншими науками.**

Традиційно під професійною етикою розуміють цілісну систему норм, що регулюють моральні стосунки людей в одній з основних сфер суспільного життя – трудовій діяльності. Ідеї професійної етики як особливої галузі етичного знання були також закладені Аристотелем.

Витоки професійної етики простежуються ще в рабовласницькому суспільстві. Так, Аристотель вважав її особливою галуззю етичного знання. Припускають також, що давньогрецький лікар, «батько» медицини Гіппократ розробив вперше в історії професійний кодекс у формі клятви лікаря як вихідний пункт розвитку професійної етики. Пізніше теоретичну

проблематику професійної етики вивчали І. Бентам, Ш. Монтеск'є, О. Конт, Е. Дюркгейм та ін

Специфічні моральні вимоги стосуються професій, в яких моральний аспект відіграє значну роль, а моральність представника такої професії є невід'ємним елементом його компетентності. Це безпосередньо стосується бухгалтера та аудитора, на якість професійних послуг яких покладаються власники бізнесу, потенційні інвестори, кредитори, працівники, суспільство в цілому. Через глобалізацію світової економіки наслідки неетичної поведінки професіоналів у сфері обліку і аудиту багаторазово зростають.

Професійна етика – це теорія професійної моралі, яка визначає ставлення людини до свого професійного обов'язку. Предметом професійної етики є буття, тобто регулятивна діяльність норм професійної моралі. Об'єктом професійної етики є людина.

Змістом професійної етики є кодекс поведінки, що пропонують певний тип моральних взаємин між людьми й способи обґрунтування даних кодексів.

Функції і завдання професійної етики полягають у моральній регуляції професійних стосунків (зокрема, ставлення фахівця до самого себе, власної праці, до суспільства, взаємин у колективі), зростанні професійної майстерності фахівця, розробці напряму вдосконалення професійної моралі, доповненні її новими нормами, традиціями і звичаями, формуванні стійких моральних якостей спеціаліста, встановленні між правомірною і неправомірною професійною поведінкою.

Професійна етика регулює моральні взаємини людей у трудовій сфері. Професійна етика вивчає:

- відносини в трудових колективах і кожного фахівця окремо;
- якості особистості фахівця, які забезпечують найкраще виконання професійного обов'язку;
- взаємини усередині професійного колективу.

Професійна етика – це кодекс правил, що визначає поведінку фахівця у службовій ситуації, норм, які відповідають існуючим законам, професійним

знанням, стосункам у колективі, глибокому усвідомленню моральної відповідальності за виконання професійного обов'язку. Основними завданнями професійної етики є дія на свідомість фахівця з метою вдосконалення його як професіонала і сприяння найбільш ефективному вирішенню професійних завдань.

Професійна діяльність, об'єктом якої виступають живі люди, утворює складну систему взаємоперехідних, взаємозумовлених моральних стосунків. До цієї системи належать перш за все:

- 1) ставлення спеціалістів до об'єкта праці (слідчий – обвинувачений, лікар – хворий, учитель – учень);
- 2) стосунки спеціаліста з колегами;
- 3) ставлення спеціаліста до суспільства.

Професійна етика покликана дати теоретичне обґрунтування сутності трансформації загальних норм і принципів моралі до специфічних умов професійної діяльності людей відповідно до уявлень про професійний обов'язок, благо, добро і зло, справедливість, совість, честь та інші моральні цінності.

Центральним поняттям професійної моралі є поняття професійного обов'язку, яке поєднується з поняттям відповідальності. Професійний обов'язок – це службові і моральні вимоги до певного виду діяльності. Проаналізувати результати своєї праці з позицій загальнолюдських моральних цінностей спеціалісту допомагає професійна совість. Вона перетинається з такими поняттями як професійна честь, професійна гідність, професійна справедливість. Професійна честь і гідність визначають оцінку даної професії суспільством (честь) та самооцінку її самими представниками цієї професії (гідність). Від професійного такту залежать взаємини з іншими людьми, з'ясування в процесі спілкування з ними ділових проблем. Професійна справедливість – це співрозмірність між заслугами та їх визнанням, правами й обов'язками, злочинами і покараннями.

## **Професійні характеристики сучасного бухгалтера, аудитора та податківця.**

Професія бухгалтера пов'язана з наданням корисної інформації користувачам для прийняття рішень. У зв'язку з цим до професійних бухгалтерів пред'являють досить широке коло вимог, що впливають з виконуваних ними обов'язків. Вони займаються бухгалтерською та фінансовою звітністю, питаннями управління, оподаткуванням, інформаційними системами, корпоративними фінансами та інтелектуальними ресурсами.

Головна мета бухгалтера (аудитора) – робота відповідно до найвищих стандартів професіоналізму для досягнення максимального рівня ефективності і задоволення потреб суспільства. Необхідність спеціального кодексу етики поведінки бухгалтерів як облікових працівників на підприємствах, в установах та інших організаціях, зумовлена специфічним змістом виконуваних бухгалтерією функцій і громадським призначенням облікової професії. Бухгалтерія безпосередньо пов'язана з урахуванням наявності, надходження, витрати великої кількості товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, що належать власникам організації, державі, різним фізичним і юридичним особам. Норми закону при цьому відіграють дуже важливу роль.

Бухгалтерія організації як єдина служба системного обліку і контролю повинна бути бездоганною і для персоналу організації, і для партнерів компанії. Це справа честі і професійного обов'язку працівників бухгалтерії. Професія бухгалтера є суспільно значимою, що має на увазі визнання і прийняття на себе обов'язків діяти в інтересах суспільства. Професійна діяльність бухгалтера полягають не тільки в задоволенні потреб роботодавця або окремого клієнта, на професійні правила і стандарти бухгалтерського обліку значний вплив мають інтереси суспільства. Суспільство в цьому випадку ототожнюється з зацікавленими користувачами інформації, що є продуктом праці бухгалтера.

Відмінною особливістю облікової професії є необхідність визнання нею відповідальності перед клієнтами, кредиторами, урядом, роботодавцями, особами, які працюють за наймом, інвесторами, всім діловим бухгалтерським співтовариством. Вони покладаються на професійну компетентність, об'єктивність і чесність бухгалтерів, їхню відповідальність за дотримання норм закону.

Складаючи і підтверджуючи фінансову звітність, на яку покладаються інвестори та інші зацікавлені особи, професійні бухгалтери:

- забезпечують ефективний розподіл і управління ресурсами в приватному і державному секторах;
- контролюють дотримання законодавства при здійсненні фактів господарського життя в організації і сторонніми фізичними та юридичними особами;
- забезпечують діяльність фінансового ринку і ринку капіталів, а через них і виробництво товарів і послуг;
- сприяють зростанню окремих компаній, підтримують і забезпечують роботу некомерційних організацій і допомагають уряду виконати його соціально-економічні завдання;
- сприяють зростанню економіки країн і, по суті, зростанню добробуту суспільства тощо.

Отже, висока якість роботи професійних бухгалтерів допомагає підвищити стандарти життя і збільшити багатство суспільства. Діючи в інтересах суспільства, професійний бухгалтер повинен дотримуватися і підкорятися вимогам Кодексу етики професійних бухгалтерів. Бухгалтер зобов'язаний об'єктивно розглядати всі виникаючі ситуації і реальні факти з питань, що входять в його компетенцію. Він не повинен допускати, щоб особиста упередженість відбивалася на результатах його діяльності.

Незалежність передбачає здатність бухгалтера діяти чесно та об'єктивно: відображати дійсний стан справ організації незалежно від будь-яких умов; вести бухгалтерський облік і формувати фінансові результати,

спираючись тільки на чинне законодавство. У цьому плані визначальну роль відіграють його професійні уміння та навички бухгалтера.

Професійні знання – це сукупність відомостей, що становлять зміст бухгалтерського обліку та взаємопов’язаних із ним дисциплін, які складають основу знань професійного бухгалтера. Професійні навички – різні види умінь, якими має володіти професійний бухгалтер, щоб доречно та ефективно застосовувати у своїй діяльності професійні знання, професійні цінності й етику. Навички професійного бухгалтера надзвичайно широкі: інтелектуальні; спеціальні та функціональні; особистісні; міжособистісні й комунікативні; організаційні та управлінські.

Так, інтелектуальні навички дозволяють вирішувати проблеми, приймати рішення і використовувати правильну оцінку в складних організаційних ситуаціях. До них, наприклад, належать:

- володіння базовими теоретичними знаннями та практичними професійними навичками у сфері фінансового, управлінського, податкового обліку і формування відповідних видів звітності;

- здатність комплексно аналізувати результати фінансово-господарської діяльності організацій, виділяти проблеми та оцінювати, в якому порядку їх потрібно вирішувати;

- здатність проводити аудит фінансової звітності;

- достатнє володіння знаннями в галузі міжнародних стандартів фінансової звітності та здатність застосовувати їх на практиці;

- вміння знаходити необхідну інформацію в різних дисциплінах для вирішення багатосторонніх або складних проблем та ін.;

Спеціальні і функціональні навички включають в себе загальні та спеціальні бухгалтерські навички, зокрема:

- виявляти, оцінювати і представляти інформацію про економічні та фінансові події, які є предметом бухгалтерського обліку;

- розуміти, застосовувати і критично оцінювати чинні положення, пов’язані з реєстрацією, оцінкою та обліком всіх видів активів,

довгострокових і короткострокових зобов'язань, різних компонентів капіталу, доходів та витрат організацій, визначенням фінансових результатів їх діяльності;

- реєструвати, обробляти, резюмувати дані бухгалтерського обліку;
- складати фінансову (у тому числі консолідовану) звітність організацій;
- вибирати оптимальну для конкретних підприємств та організацій модель управлінського обліку;
- ілюструвати й оцінювати методи калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) та ін.

Особисті навички пов'язані зі ставленням і поведінкою бухгалтера. Серед них, наприклад, такі, як самовладання, ініціативність, авторитетність, здатність до самонавчання, здатність вибирати пріоритети в обмежених умовах та організовувати роботу в жорстких умовах, здатність прогнозувати й адаптуватися до змін, здатність враховувати професійні цінності під час прийняття рішень, професійний скептицизм тощо.

Міжособистісні й комунікативні навички допомагають роботі професійного бухгалтера у взаєминах з іншими людьми для досягнення спільної мети, що стоїть перед організацією, в отриманні та передачі інформації, у виборі аргументованих методів і прийнятті ефективних рішень. Організаційні та управлінські навички включають у себе стратегічне планування, управління проектами, управління ресурсами, здатність організовувати і доручати виконання завдань іншим, мотивувати і розвивати людей, лідерство, практичні навички розподілу функцій з обліку необоротних активів, виробничих запасів, витрат на виробництво готової продукції і товарів, грошових коштів, розрахунків, капіталу, фінансових результатів та ін.

Далі наведемо орієнтовні завдання та зміст семінарських занять. В ході перевірки знань і успішності студентів з даної теми на семінарському занятті можна застосувати:

- усне опитування;

- письмовий контроль (за заданими індивідуальними завданнями чи картками);
- практичний контроль (захист власних презентацій за обраними темами);
- тестовий контроль.

Семінарські заняття за вказаними темами проводяться, виходячи з реалій навчання. При очному навчанні на семінарах викладач проводить усне та письмове опитування, а також тестування. При дистанційному навчанні студенти виконують тести на час та ситуаційні завдання (також на час), при можливості – готують власні презентації [14].

План такого семінару.

- 1) Усне опитування.
  1. Що таке етика? Якою є структура етики та етичного знання?
  2. Що входить до поняттєво-категоріального апарату етики?
  3. Вкажіть основні завдання та функції етики.
  4. Що таке професійна етика? Вкажіть особливості її зародження та розвитку.
  5. Визначте предмет, об'єкт, зміст та функції і завдання професійної етики.
  6. Що таке професійний обов'язок, професійна честь та гідність, професійна справедливість?
  7. У чому полягають етичні вимоги до професій бухгалтера, аудитора, податківця?
  8. Які професійна знання, уміння та навички повинні мати високопрофесійні бухгалтери?
  9. Які особистісні та спеціальні навички повинні мати бухгалтери та аудитори?
- 2) Тестування – всього пропонується 10 тестів.
- 3) Ситуаційні завдання (2 завдання) та їх загальне обговорення.
- 4) Підсумок семінарського заняття, оцінювання.

Зрештою, визначимо виховну роль навчального курсу «Професійна етика бухгалтера». Так, вона полягає у наступних моментах:

1) вивченні загальних концептуальних засад етики професійного бухгалтера, правил їх практичного застосування згідно з Кодексом професійної етики для майбутнього фахівця;

2) практичному ознайомленні з головними напрямками підвищення кваліфікації бухгалтерів, набуття ними дієвих навичок цифрової грамотності з метою їх фахового зростання;

3) розкритті студентам сутності професії бухгалтера та пояснення значимості цієї професії для сучасного суспільства;

4) роз'ясненні та практичному аргументуванні студентам основних вимог, які сьогодні виносяться до сучасних професійних бухгалтерів (зокрема, цифровий бухгалтер);

5) формуванні у студентів належного рівня уявлення про організацію праці та соціальну відповідальність сучасних професійних бухгалтерів;

6) розкритті професійних етичних норм поведінки працівників фінансової сфери, Міністерства фінансів, Держказначейства, Державної податкової служби, Державної фіскальної служби, Національного банку та ін.;

7) формуванні у студентів здатності діяти в робочий час на основі етичних мотивів та міркувань;

8) постійному та систематичному дотриманні норм професійної та академічної етики, підтриманні належного рівня стосунків із колегами, начальством, партнерами, споживачами, клієнтами та ін.

#### **ВИСНОВОК ДО РОЗДІЛУ 4.**

Навчальний курс «Професійна етика бухгалтера» має свою виховну роль, даний курс спрямований на оволодіння студентами теоретичними

знаннями та набуття практичних навичок використання міжнародних норм та принципів поведінки професійних бухгалтерів, визнання відповідальності перед громадськістю. Майбутні фахівці в сфері обліку і оподаткування повинні бути ознайомлені з міжнародними правилами етики та їх роллю у підтримці престижності професії, можливими загрозами, а найголовніше шляхами мінімізації професійних ризиків.

У курсі «Професійна етика бухгалтера і аудитора» викладено особливості професійної етики бухгалтерів, аудиторів, ревізорів та податківців. Розглянуто загрози порушення принципів професійної етики та застережні заходи по їх усуненню або зменшенню до прийняттого рівня.

## **ВИСНОВКИ**

Професійна етика бухгалтера є вкрай важливим зводом правил та норм, які покликані регламентувати етичні особливості поведінки вказаних працівників в умовах виконання ними службових обов'язків. Ці норми, положення та принципи відповідають чинному законодавству, професійним вимогам, знанням та умінням і дають можливість не тільки контролювати дотримання професійними бухгалтерами етичних норм та стандартів, але й унормування взаємовідносин в колективі та поза ним (з інвесторами, партнерами, клієнтами, кредиторами та ін.). Отож вкрай важливо вивчати та ґрунтовно аналізувати особливості дотримання професійними бухгалтерам етичних норм в робочому середовищі підприємств та організацій.

Саме з цією метою було проведено дане дослідження, в ході якого було здійснене науково-теоретичне обґрунтування професійної етики бухгалтера, проведено аналіз стану дотримання норм та положень професійної етики бухгалтерами підприємства ТЗОВ «ОМЕГА», виділено основні аспекти удосконалення професійної етики бухгалтерами вказаного підприємства, а також розкрито особливості викладання курсу «Професійна етика бухгалтера» у закладі вищої освіти. Внаслідок цього було отримано наступні результати:

1. Незважаючи на значну кількість науково-теоретичних досліджень у сфері дотримання професійної етики працівниками взагалі та етики професійних бухгалтерів зокрема, досі в науковій думці тривають серйозні

суперечки стосовно актуальних питань теорії, методології та практики застосування норм професійної етики працівників. Серед найбільш відомих доробків учених слід назвати напрацювання Л. Скаун, яка наголосила на врегулюванні усіх не зачеплених законодавчими нормами відносин у бухгалтерській сфері нормами професійної етики, доробки Бралатана В.П., Гуцаленка Л.В. та Здирко Н.Г., які систематизували найважливіші професійної етики практикуючих працівників бухгалтерської сфери в єдиний навчальний посібник «Професійна етика», Л.В. Чижевська, яка розглянула те, як впливають національні надбання в галузях культури та менталітету на розвиток та організацію бухгалтерського обліку, та ін.

Окрім них, можна згадати дослідження Голови С.Ф., Голубки Я.В., Костюченко В.М., Кузіної Р.В., Кулинич М.Б., Скорук О.В., Бурденко І.М., Лугової О.І. та ін.

2. Професійна етика визначається як універсальний кодекс, що визначає поведінку фахівця у службовій ситуації та регулювання стосунків у колективі завдяки глибокому усвідомленню моральної відповідальності за виконання професійного обов'язку. Її історія веде свій відлік з часів античності, де знамениті вчені Гіппократ, Аристотель, І. Бентам, Ш. Монтеск'є вивчали ключові проблеми професійної етики.

Головним поняттям професійної етики є мораль та професійний обов'язок, а також обґрунтування взаємозв'язку між цими поняттями. Окрім того професійна етика включає в себе поняття честі, гідності, справедливості. Всі вони необхідні для тих професій, де саме моральні якості є головним мірилом професіоналізму того чи іншого спеціаліста – це праця лікарів, учителів, юристів, медиків, дипломатів, журналістів і, звичайно ж, бухгалтерів. При цьому об'єктом вивчення професійної етики завжди є люди та відносини між ними, що проявляються в кількох аспектах – через ставлення фахівця до своєї роботи, через його стосунки з колегами на роботі та його загальне ставлення до соціуму.

3. Сучасний вітчизняний бухгалтер у контексті професійної етики має бути висококласним морально вмотивованим спеціалістом. Оскільки важливість бухгалтерської професії виявляється в першу чергу через важливість фінансової інформації, з якою працює бухгалтер, то відповідно його моральні якості відіграють ключову роль не тільки на прийняття управлінсько-фінансових рішень, але й зрештою на подальшу долю компанії, організації, державної структури. Через це професійний бухгалтер повинен володіти цілим комплексом професійних знань, умінь та навичок – інтелектуально-вольових, функціонально-спеціальних, організаційних, особистісних та ін.

4. Об'єкт дослідження – товариство з обмеженою відповідальністю «ОМЕГА» - є приватною компанією, яка вже більш ніж 30 років працює на вітчизняному ринку автомобільних запчастин та комплектуючих. Тому основною метою підприємства є отримання прибутку завдяки оптовій та дрібнооптовій торгівлі запчастинами до відомих автомобільних марок, комплектуючими частинами до мото- та тракторної техніки, а також різноманітними автомобільними рідинами, шинами, АКБ та ін. Підприємство велике, має кілька філій, окремих представництв в інших регіонах України, регіональних складів продукції, більше двох тисяч осіб штатних працівників та річним прибутком більше 210 млн грн.

Завдяки умілій маркетингово-рекламній діяльності, вдалому просуванню товарів на ринок та ефективній довгостроковій стратегії підприємство сьогодні входить до п'ятірки найбільш успішних гравців на бізнес-полі торгівлі автозапчастинами в Україні, а його основні показники (чистий прибуток, структура оборотних активів, обсяги власного та оборотного капіталу, коефіцієнти ліквідності, рентабельність та ін.) показують постійний ріст в останні роки.

5. В структурі ТЗОВ «ОМЕГА» працює цілий бухгалтерський відділ (17 працівників), оскільки підприємство велике та має складну систему фінансового облікування. Організація діяльності бухгалтерів підприємства

залежить від очно-відрядної форми роботи та її чергування з дистанційною працею. Всі бухгалтери підприємства намагаються дотримуватися ключових принципів чесності, об'єктивності, професійної компетентності та фахової ретельності, конфіденційної отриманої бухгалтером інформації, та професійної поведінки. А для попередження введення в оману користувачів фінансової звітності підприємства адміністрацією було розроблено алгоритм дій, згідно якого при виявленні можливої загрози бухгалтер невідкладно повідомляє про це головного бухгалтера та адміністрацію підприємства.

Також для дотримання бухгалтерами підприємства ТЗОВ «ОМЕГА» перед бухгалтерами висувуються вимоги – ознайомлення при прийомі на роботу з нормами Кодексу етики професійного бухгалтера, проведення співбесіди з кандидатами на посаду, активізація підвищення кваліфікації бухгалтерів, впроваджені методи реагування на випадки неетичної поведінки та ін.

6. В Україні дотримання норм професійної етики бухгалтера ґрунтується на дотриманні принципів Кодексу етики професійного бухгалтера, який вступив у дію для вітчизняної бухгалтерської сфери у 2019 році, але лише у 2021 році з'явився його офіційний переклад на сайті Мінфіну. Він має три частини – А, Б та В, які регламентують поведінку професійних бухгалтерів як в теорії, так і на практиці. Саме даний кодекс встановлює норми про обов'язковість дотримання доброчесності, об'єктивності, професійної поведінки, компетентності, ретельності та конфіденційності. Також в роботі проаналізовані деякі випадки порушення норм етики професійними бухгалтерами та механізми їх попередження.

7. В роботі професійних бухгалтерів ТЗОВ «ОМЕГА» присутні певні проблеми дотримання ними професійної етики, які виникають на базі загроз. До таких загроз можна віднести

- конфлікт інтересів, що виражається через можливості створення бухгалтером для себе чи інших осіб певних переваг чи можливостей, коригуючи чи спотворюючи фінансову інформацію;

- конфлікт спонуки, коли інші особи можуть використати певні дії, предмети чи ситуації для отримання з них через бухгалтера своєї користі – це можуть бути подарунки, премії, пільги, привілеї, знаки уваги, кар'єрне просування та ін.;

- конфлікт власної оцінки, що виражається у незгоді позиції бухгалтера з позицією керівництва, колег, інвесторів та ін. стосовно певних аспектів фінансової інформації;

- конфлікт особистісних стосунків – родинних, близьких і т.д.;

- конфлікт із законодавчими нормами.

Для вирішення цих конфліктів слід, на нашу думку, здійснювати наступні заходи та дотримуватися таких рекомендацій: впровадження повторних, паралельних та взаємоперевірок фінансово-облікової інформації, нівелювання спонук через відмову від них, пожертвування на благодійність чи припинення відносин зі спонукодавцем, розмежування ділянок роботи для осіб, які мають близькі родинні стосунки на роботі, повідомлення адміністрації про порушення законодавства, консультації з юристами та ін.

8. Курс «Професійна етика бухгалтера» викладається у закладах вищої освіти для спеціалістів обліку та аудиту з метою надання студентам теоретичних знань та розвитку у них практичних навичок щодо використання норм професійної етики та принципів поведінки згідно Кодексу етики професійного бухгалтера. В даному курсі розглядаються теми, пов'язані з генезою професійної етики, аналізу етики для професійних бухгалтерів у бізнесі та публічній сфері, для аудиторів, податківців тощо. Для розгляду викладачами застосовуються лекції та семінари.

## ВИКОРИСТАНА ЛІТЕРАТУРА

1. Анкета ТЗОВ «ОМЕГА». URL: [https://youcontrol.com.ua/catalog/company\\_details/30982361/](https://youcontrol.com.ua/catalog/company_details/30982361/) (дата звернення – 12.11.2023).
2. Безручук С.Л. Якість фінансової звітності через призму професійної етики бухгалтера. Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2017. № 4. С. 3-8.
3. Бондар В. П. Проблеми застосування норм професійної етики у діяльності аудиторів України. Економіка. Фінанси. Право. 2017. № 2. С. 10–16.
4. Бралатан В. П., Гуцаленко Л. В., Здирко Н. Г. Професійна етика : навч. посіб. Київ : Центр уч. л-ри, 2021. 252 с. УДК 174:657(075.8).
5. Бурденко І.М., Майборода А.В. Професійна етика бухгалтера: управлінський підхід. URL: [https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/82395/1/Burdenko\\_ethics\\_paper.pdf;jsessionid=4C9242EDEA4144F53FE28E99622477A8](https://essuir.sumdu.edu.ua/bitstream-download/123456789/82395/1/Burdenko_ethics_paper.pdf;jsessionid=4C9242EDEA4144F53FE28E99622477A8) УДК 658.14/17:338.24 DOI: <https://doi.org/10.32847/business-navigator.61-33>
6. Бутинець Ф.Ф. Реформування чи знищення обліку: кричу, благаю, а мене не чують. Вісник ЖДТУ. 2005. № 4 (34). С. 3-21.

7. Голов С. Ретроспективний погляд на реформування бухгалтерського обліку в Україні. Антиміфологія. Бухгалтерський облік і аудит. 2005, № 11. С. 5-10.
8. Етика професійного бухгалтера : курс на платформі Prometheus. URL : <https://courses.prometheus.org.ua>
9. Жук В.М., Попко Є.Ю., Шендерівська Ю.Л. Бухгалтерський облік: перегляд предмету і назви професії. Облік і фінанси. 2020. № 1. С. 36-44.
10. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 966-XIV URL :: // <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення - 20.11.2023)
11. Зубілевич С.Я. Міжнародні стандарти освіти як основа єдиної національної програми професійної сертифікації бухгалтерів України. Бухгалтерський облік і аудит. 2014. № 5. С. 8–15.
12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [ Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
13. Кодекс етики професійних бухгалтерів. Рада з Міжнародних стандартів етики бухгалтерів. URL: <https://utka.su/ZkxJR>
14. Кулинич М. Б., Скорук О. В. Професійна етика бухгалтера, аудитора та податківця : конспект лекцій. Луцьк : Волинський національний університет імені Лесі Українки, 2022. 113 с. УДК 657/.6-051:174(07).
15. Лугова О. І., Єременко А. В., Кириченко І. О., Косовська Ю. С. Професійна етика в роботі бухгалтера. Modern economics. 2019. № 13. С. 154– 160.

- 16.Мелень О. В. Організація бухгалтерського обліку : конспект лекцій для студ. спец. «Облік і аудит» всіх форм навч. Мелень О.В.. Х. : НТУ «ХП», 2015. 84 с.
- 17.Мельник Н.Г. Тенденції та виклики розвитку бухгалтерської професії. Бізнес Інформ. 2019. № 9. С. 200-205.
- 18.Міжнародний кодекс етики професійних бухгалтерів. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/kodex\\_et.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/kodex_et.pdf) (дата звернення: 16.11.2023).
- 19.Нужна О. А. Професійна етика та її місце у підготовці фахівців з обліку і оподаткування. Економічний форум. 2021. № 1. С. 142–146.
- 20.Орехова А. І. Проблемні аспекти дотримання етичних норм професійними бухгалтерами. Інвестиції: практика та досвід. 2020. № 23. С. 5– 9. DOI: 10.32702/2306-6814.2020.23.5.
- 21.План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.dtki.com.ua/show/2cid06880.html#K1>
- 22.Про застосування стандартів аудиту та етики. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr\\_0723014/sp:head:max100?sp=:head:max100&lang=en](https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr_0723014/sp:head:max100?sp=:head:max100&lang=en) (дата звернення: 16.11.2023).
- 23.Професійна етика бухгалтера: підручник. С.Ф. Голов, Я.В. Голубка, В.М. Костюченко, Р.В. Кузіна, Л.В. Чижевська. Житомир, ПП Рута. 2022. 260 с.
- 24.Професійна етика бухгалтера і аудитора. Конспект лекцій для студентів спеціальності «Облік і аудит» денної і заочної форм навчання. І.В.Жураковська. Луцьк: ЛНТУ, 2012. 113 с.
- 25.Розіт Т.В., Слюніна Т.Л. Національні особливості застосування кодексу етики професійних бухгалтерів міжнародної федерації

- бухгалтерів. Інфраструктура ринку. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Вип. 30, 2019. С. 551-556. УДК 657:[005.72:334.7]:174-157.16
26. Романченко Ю. О., Єрмолаєва М. В. Етичні аспекти професійної діяльності бухгалтера. Економічний форум. 2019. № 4. С. 237–241.
27. 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.
28. ТЗОВ «ОМЕГА»: офіційний сайт. URL: <https://omega.page/> (дата звернення: 16.11.2023).
29. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 528 с.
30. Cost accounting: a managerial emphasis/ Charles T. Horngren, Stanford University, Srikant M. Datar, Harvard University, Madhav V. Rajan, Stanford University. 2015. Fifteenth edition.
31. Kulynych M., Skoruk O., Safarova A. Professional ethics of accountant, auditor and taxpayer as a factor of forming public opinion. Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки. 2022. Том 1 №29. С. 25–33. DOI : <https://doi.org/10.29038/2786-4618-2022-01-25-33>.
32. Paul Jaijairam. Ethics in Accounting. Journal of Finance and Accountancy. 2017. November. URL: [https://www.researchgate.net/publication/321167489\\_Ethics\\_in\\_Accounting](https://www.researchgate.net/publication/321167489_Ethics_in_Accounting) (дата звернення 20.08.2021).